

Nº 135

Revista Técnica Tributaria

2021

OCTUBRE

DICIEMBRE

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) Y LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE MARZO DE 2021, ASUNTO C-220/19, OLIVA PARK: UNA VISIÓN CRÍTICA.

PREMIO AEDAF 2021: EL PRECINTO CAUTELAR DE LAS CAJAS DE SEGURIDAD EN EL SENO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA. DERECHOS FUNDAMENTALES AFECTADOS Y CONVENIENCIA DE RECARAR AUTORIZACIÓN JUDICIAL PREVIA.

PREMIO AEDAF 2021: ASIMETRÍAS E INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS - LA (IN)COMPATIBILIDAD DEL ARTÍCULO 15 BIS 1 LIS CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

THE PROSPECT OF AN EU DIRECTIVE ON THE INTRODUCTION OF PILLAR ONE IN THE EUROPEAN UNION: ANY POSSIBLE DEVIATIONS FROM THE OECD BLUEPRINT?

aedaf



Consejo Editorial

Directora:

María Amparo Grau Ruiz

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

Otros miembros del Consejo Editorial:

Stella Raventós Calvo

Abogado
Presidente de AEDAF (España)

Javier Gómez Taboada

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

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt

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

Jesús Calderón González

Magistrado de la Audiencia Nacional (España)

Carlos Palao Taboada

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

Abelardo Delgado Pacheco

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

Juan Ramallo Massanet

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

Francisco Clavijo Hernández

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

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC (España)

Ramón Falcón y Tella

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

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (España)

César García Novoa

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

M^a Teresa Soler Roch

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

Juan Zornoza Pérez

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

Philip Baker

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

Jacques Malherbe

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

Diego Martín Abril

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

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)

Esau 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 Legal &
Regulatory 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 supervisión de los procesos de automatización de la administración de los tributos: prácticas en España y en Estados Unidos

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

El Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, Oliva Park: una visión crítica

José Manuel Almudí Cid, Belén Palao Bastardés 17

El precinto cautelar de las cajas de seguridad en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Derechos fundamentales afectados y conveniencia de recabar autorización judicial previa

María Eugenia Sanmartín García-Osorio 35

Asimetrías e instrumentos financieros híbridos – La (in)compatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con el Derecho de la Unión Europea y los Convenios para evitar la Doble Imposición

Félix Daniel Martínez Laguna 75

The prospect of an EU Directive on the introduction of pillar one in the European Union: Any possible deviations from the OECD blueprint ?

Luca Cerioni 113

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

El derecho a rehusar requerimientos administrativos que exijan la aportación de documentos ya presentados: análisis jurisprudencial
Manuel Lucas Durán 137

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3799/2018, de 22 de septiembre de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 165

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3450/2019, de 15 de julio de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 169

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2098/2020, de 22 de julio de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 175

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 3229/2021, de 16 de septiembre de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 179

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 2585/2020, de 22 de julio de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 183

Tribunal Económico-Administrativo Central.
Comentario a la Resolución 5090/2020, de 19 de julio de 2021
Gabinete de Estudios de AEDAF 193

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 1 de julio de 2021
Jose Manuel Calderón Carrero . 199

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Décima), de 30 de septiembre de 2021
Jose Manuel Calderón Carrero . 203

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Décima), de 9 de septiembre de 2021
Jose Manuel Calderón Carrero . 209

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 30 de septiembre de 2021
Jose Manuel Calderón Carrero . 219

Transferencia

El sistema tributario ante el desafío de avanzar hacia la economía circular
José Francisco Sedeño López 231

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)
Gabinete de Estudios de AEDAF 241

Novedades editoriales 244

Editorial



LA SUPERVISIÓN DE LOS PROCESOS DE AUTOMATIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LOS TRIBUTOS: PRÁCTICAS EN ESPAÑA Y EN ESTADOS UNIDOS

María Amparo Grau Ruiz

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

Es sensato recapacitar cuando las formas empleadas, por muy vanguardistas que parezcan, afectan al fondo de un asunto de manera grave e inesperada. Siempre pueden buscarse vías adicionales para mejorar una situación puntual que no acaba de satisfacer por completo a todas las partes implicadas en una relación jurídica.

Así sucede, en algunos casos, con los procesos de automatización en curso en el ámbito tributario, ya que muchos conllevan una mayor exigencia de datos, el establecimiento de nuevos métodos de volcado y de mecanismos de interrelación entre ellos para su mejor aprovechamiento, sucesivas orientaciones a los obligados en un entorno cambiante, amén de la

necesidad de que existan infraestructuras seguras correctamente utilizadas conforme a su potencial legalmente permitido.

Según un reciente estudio de la OCDE, más de 9 de cada 10 contribuyentes empresariales presentaban sus declaraciones electrónicamente en 2019, alrededor del 50% de las administraciones incluidas en su informe utilizaban asistentes digitales como los «chatbots», más del 80% de las administraciones tributarias utilizaban herramientas y técnicas de análisis para mejorar la gestión de riesgos y ayudar a diseñar el cumplimiento, y cerca del 75% de ellas utilizaban técnicas de vanguardia para explotar los datos¹.

1 OCDE (2021) *Tax administrations continue to accelerate their digital transformation*, 15 de septiembre de 2021. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/tax-administrations-continue-to-accelerate-their-digital-transformation.htm>

En España, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en línea con los fines previstos en el artículo 2 de sus Estatutos, ha elevado recientemente una queja ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente² para tratar de resolver algunos problemas a los que, cada vez con más frecuencia, se enfrentan los profesionales a la hora de cumplimentar y presentar formularios, por la proliferación de «modelos» tributarios (cuarenta y dos en un recuento actual³). Preocupa la aprobación a través de un instrumento normativo idóneo y la publicación (en su caso, en el correspondiente Boletín o Diario Oficial), tanto de tales modelos como de las instrucciones que los acompañan, ante el riesgo de la imposición de sanciones por el presunto incumplimiento de una supuesta «obligación» formal, o de que no sean atendidos algunos intereses legítimos.

Es conocido que el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria avala la

limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. También que, en la tramitación de las normas, las cargas fiscales se valoran, para el caso concreto, en la memoria de cada proyecto normativo. De hecho, a través del trámite de información y audiencia pública, previsto en el artículo 26.6 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, la AEDAF –como asociación reconocida por ley que agrupa o representa a las personas cuyos derechos o intereses legítimos se ven afectados por la norma y cuyos fines guardan relación directa con su objeto– ha procurado comentarios al respecto en varias ocasiones. Igualmente, en el marco de cooperación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que supone el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios –del que la AEDAF forma parte– ha advertido puntualmente de algunas dificultades encontradas y afortunadamente se han dado algunos pasos para superarlas⁴.

[último acceso: 10 de diciembre de 2021]. La novena edición del informe *Tax Administration 2021* establece los principales indicadores de rendimiento de 59 administraciones fiscales de la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes que, en conjunto, recaudan 12,3 billones de euros de ingresos anuales. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-23077727.htm> [último acceso: 10 de diciembre de 2021].

2 La formulación de queja está prevista en el apartado 1 del art. 7 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

3 Sin contar otros dos «modelos»: el H100 de Solicitud de pago de devolución a herederos y el 952 de Comunicación de la modificación de la base imponible en supuestos de concurso y por crédito incobrable.

4 Por ejemplo, se ha acordado en reciente reunión del grupo de trabajo, la actualización de las versiones de Renta Web 2019 y 2020, para adecuarlas a la Sentencia del Tribunal Supremo No. 1130/2021, de 15 de septiembre de 2021 (Recurso de casación 5664/2019), con lo que pueden presentarse las solicitudes de rectificación que en su caso procedan. La AEDAF, tanto en el seno de una reunión convocada por el Foro de debate técnico IEF/CDC como en los grupos de trabajo del Foro de Asociaciones y Colegios de profesionales tributarios, solicitó una vez conocida dicha Sentencia que la administración tributaria arbitrara un procedimiento específico para realizar estas rectificaciones de oficio, pero finalmente, la respuesta ha consistido en la obligada adaptación de Renta Web para que los contribuyentes afectados realicen la pertinente solicitud de rectificación de sus declaraciones. Este recurso de casación se interpuso contra la Sentencia No. 887, de 30 de mayo de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso No. 1065/2016, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 20 de septiembre de 2016.

No obstante, pese a los indudables avances históricos hasta el presente momento normativo y gestor, fundamentalmente, subyace el problema de la acumulación (o hasta posible saturación), que salta a la vista al contemplar los efectos en conjunto de la sustitución de los impresos (literalmente, ya eclipsados) de antaño y la aparición de numerosos formularios interactivos. A ello se une un mayor deseo de transparencia recíproca por ambas partes, en plena transición digital, con la mirada puesta en el futuro.

La Administración, al prestar información y asistencia tributaria en la presentación de variadas declaraciones de distinto grado de complejidad, ofrece instrucciones, diseños de registro, ayudas, guías, manuales, notas informativas o preguntas frecuentes y los publica generalmente en la propia página web de la AEAT «a efectos informativos». Cuando el formato es digital, la descripción de los campos a cumplimentar se hace dentro del propio modelo, que incorpora validaciones y avisos. Esto, en términos cuantitativos, no es baladí. Pensemos que casi todas las declaraciones informativas deben presentarse por vía electrónica a través de ficheros o mediante mensajes informáticos (formato XML). Si fijamos ahora la atención en los diseños de registro⁵, estos tienen dos partes diferenciadas: una que responde a la imagen física del modelo y otra que responde a diseños lógicos explicando el contenido de los campos, cuándo y cómo

cumplimentarlo (con referencias cruzadas a otros campos y definiendo su formato). Ciertamente, debe reconocerse que desde la administración se suele hacer un notable esfuerzo aclaratorio, porque además de contener los diseños de registro las instrucciones básicas de cumplimentación aprobadas mediante la correspondiente Orden Ministerial, por una parte, se incorpora adicionalmente en sede electrónica, en el trámite «Información y Ayuda» del propio modelo, concretamente en el subcanal de «Información General», un documento ampliatorio de «Instrucciones», con explicaciones y detalles sobre cómo ha de ser la forma puntual y específica de cumplimentación de cada una de las casillas. Por otra parte, los documentos de preguntas frecuentes tratan de responder a casuísticas habituales que pueden resolverse y difundirse de forma generalizada cuando existen dudas materiales y formales advertidas con posterioridad a la entrada en vigor de la norma o del modelo, tanto en el caso de declaraciones informativas como en el de autoliquidaciones.

Ahora bien, ante este panorama abrumador, surgen bastantes interrogantes. ¿Es esto suficiente?, ¿es el lugar pertinente?, ¿se cuenta con el debido sustento normativo?, ¿queda constancia oficial de los cambios que se realizan modificando un criterio ya manifestado, o incluso del criterio anterior⁶?, ¿no carece este tipo de publicación de efectos vinculantes?, ¿se generan

5 Un ejemplo de explicación técnica está disponible en el siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Disenos_de_registro/Disenos_de_registro.shtml [último acceso: 10 de diciembre de 2021].

6 En la práctica, para lograr seguridad jurídica, la solución de tener que protocolizar ante notario las respuestas a preguntas frecuentes para dejar expresa, pública y fehaciente constancia de las manifestaciones publicadas supone costes económicos añadidos innecesarios y es ineficiente.

consecuencias distintas cuando los contribuyentes o los órganos administrativos contradicen algún criterio publicado a través de estas vías oficiosas? E incluso, en términos cualitativos, ¿qué sucede si las referencias cruzadas entre los campos en un modelo no están bien ordenadas?, ¿cómo pueden detectarse este tipo de fallos internos?, ¿sólo a *posteriori* con los consiguientes costes?

Cabe mencionar que la AEDAF interpuso recursos directos ante la Audiencia Nacional contra cada una de las Órdenes Ministeriales que aprobaron el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2019 y 2020, porque la aplicación informática preparada inhabilitaba una de las dos alternativas previstas en la Ley. Concretamente, a la hora de calcular la amortización de un inmueble, en el caso de que el mismo hubiera sido adquirido por el contribuyente a título lucrativo, los algoritmos informáticos impedían tener en cuenta el importe de adquisición fijado en la casilla 0126 como base de la amortización del mismo para aplicar el porcentaje del 3% y que pudiera determinarse correctamente el importe de gasto amortizable. Si el contribuyente marcaba la casilla 0119, permitía que el cálculo se llevase a cabo exclusivamente sobre la base del importe incluido en la casilla 0127, relativa a los gastos y tributos inherentes a la adquisición o sobre la base del valor catastral de la construcción, incluido en la casilla 0124.

Es comprensible que las obligaciones dirigidas a incrementar la cantidad y la calidad de los datos de que dispone la administración tributaria se justifiquen con el argumento de que la función de

información y asistencia no puede ser realizada eficazmente sin la previa captación del universo de datos necesarios. Es claro que las instrucciones implícitas en un formulario telemático pueden ayudar a evitar errores (por ejemplo, cuando se intenten realizar anotaciones incompatibles entre sí), pero hay ya experiencias que demuestran que también puede incurrirse en algún error en su configuración. Tampoco escapa a nadie que esta voracidad de datos de la Administración responde, al mismo tiempo, al objetivo de prevención y corrección de los incumplimientos tributarios.

Como se indica desde el Consejo de Defensa del Contribuyente, estamos ante un modelo de gestión tributaria cuyo contenido pivota, en buena medida, sobre la cantidad y calidad de los datos. Restan por explorar las posibilidades que pueda ofrecer en este escenario el nuevo Foro de debate técnico IEF/CDC, no sólo para anticipar y evitar posibles inconvenientes en el desarrollo de las herramientas de recolección y explotación de datos, sino también para intentar procurar la maximización de las ventajas añadidas que puedan reportar a los contribuyentes.

La cuestión primordial es que los datos sean de calidad y se recopilen adecuadamente, sin restringir al captarlos ninguna de las opciones que legalmente se reconocen a quienes los facilitan. Es evidente que, a partir de ellos, se afecta al diseño y aplicación de todo el sistema fiscal en general y no sólo al caso concreto de cada obligado tributario. Por eso, la auditoría de los modelos y las tecnologías que los soportan es trascendental. Se echan en falta en España, más allá de la voluntariosa

actuación de asociaciones representativas dentro del margen existente en este sentido, la asidua supervisión diversificada institucionalmente y los habituales cauces de difusión de los resultados derivados de la misma que sí existen en otros países (sin perjuicio de que nuestro Tribunal de Cuentas se haya involucrado oportunamente en esta tarea, como ya explicamos en otra ocasión)⁷.

En Estados Unidos, por ejemplo, instituciones de diferente perfil realizan continuamente evaluaciones de los esfuerzos realizados por el *Internal Revenue Service* (en lo sucesivo, IRS) a la hora de adoptar nuevas tecnologías para el mejor desempeño de sus funciones y la mejora de los servicios prestados a los contribuyentes. En sus informes, de fácil acceso público, muestran no sólo los éxitos, sino también los problemas encontrados. Analizan sus causas y hacen propuestas para superarlos, así como un seguimiento ulterior de las cuestiones en ellos destacadas.

Por esos motivos, los informes elaborados por la Oficina de

Responsabilidad del Gobierno de los Estados Unidos (*United States Government Accountability Office*, GAO) y el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria (*Treasury Inspector General for Tax Administration*, TIGTA) son de especial interés. Además, debe subrayarse que la primera institución aludida ha experimentado una profunda transformación para llevar a cabo con mayores garantías el tipo de control que ejerce⁸. Quizás, como fruto de la actuación de ambas, se ha visto reducida la necesidad del control judicial, ya que la jurisprudencia existente sobre tributos e inteligencia artificial (IA) y robótica es allí escasa.

Por un lado, debe señalarse que la GAO, en sus informes anuales sobre la salud fiscal de la nación, examina los estados financieros del gobierno federal, la deuda, las proyecciones fiscales federales, estatales y locales, y las tendencias presupuestarias⁹. La GAO también lleva a cabo auditorías financieras y de gestión para determinar si los fondos públicos se gastan de forma eficiente y eficaz y de

7 Decíamos entonces que resultaba de especial interés para los contribuyentes la observación formulada a la AEAT: «Establecer, comprobar y hacer el seguimiento de filtros que recojan la indebida aplicación de beneficios fiscales de los contribuyentes en sus declaraciones que tengan resultado a favor de éstos, habilitando procedimentalmente la opción de rectificación al perjudicado para poder acogerse a estas medidas, dado que el objeto de su inclusión en el sistema tributario es que se beneficie fiscalmente de una conducta para incentivar determinados comportamientos». Y es que, en el IRPF, mediante filtros se llegó a controlar el 84% del importe total de los beneficios, pero su diseño «parcial» sólo contempló su activación en los casos en que se derivaba un beneficio recaudatorio para la Hacienda pública. Grau Ruiz, M.A., «El control de los beneficios fiscales: recomendaciones formuladas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria tras la reciente fiscalización de sus actuaciones por el Tribunal de Cuentas», *Revista Técnica Tributaria*, Vol. 3, No. 122, 2018, p. 9 y ss. Disponible en el siguiente enlace: <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/420/379>

8 Gene L. Dodaro (Comptroller General of the United States), *A Century of Strategic Evolution to Meet Congressional Needs. Testimony Before the Select Committee on the Modernization of Congress, U.S. House of Representatives*, GAO-22-900369, 21 de octubre de 2021.

9 *The Nation's Fiscal Health: After Pandemic Recovery, Focus Needed on Achieving Long-Term Fiscal Sustainability*, GAO-21-275SP, 23 de marzo de 2021.

acuerdo con las leyes aplicables. Por ejemplo, realiza la auditoría de los estados financieros del IRS. Además, desde la década de 1990, ha examinado cuestiones científicas y tecnológicas para el Congreso¹⁰. En 2021, la GAO publicó un marco de rendición de cuentas de la IA que identifica las prácticas clave de rendición de cuentas –centradas en los principios de gobernanza, datos, rendimiento y supervisión– para ayudar a las agencias federales y a otros a utilizar la IA de forma responsable¹¹. Las evaluaciones y auditorías de terceros son importantes para lograr sistemas de IA responsables, equitativos, trazables, fiables y gobernables. Se plantean retos únicos en la supervisión porque las entradas y operaciones no siempre son visibles. El Laboratorio de Innovación del equipo de Ciencia, Evaluación Tecnológica y Análisis pretende mejorar la capacidad de la GAO para abordar los retos de la rendición de cuentas mediante la ciencia de datos y las tecnologías emergentes.

Es fácil percatarse cómo la tecnología, la fiscalidad y la rendición de cuentas se van entrelazando cada vez más para abordar mejor temas clásicos o nuevos que afectan a la aplicación de los tributos. Así, la GAO

ha recomendado que para asegurar que los procesos de selección de casos del programa de recaudación de campo apoyan la misión del IRS y del programa de recaudación, incluyendo la aplicación de las leyes fiscales con integridad y justicia para todos, el Comisionado de Impuestos Internos debe desarrollar, documentar e implementar procedimientos para monitorear y evaluar periódicamente el diseño y la efectividad operacional de los procedimientos de control automatizados y manuales¹². También ha supervisado el uso por el IRS de filtros automatizados para detectar errores antes de que se haga un reembolso en el caso de créditos fiscales reembolsables para fomentar determinados comportamientos¹³; o la necesidad de incorporar comprobaciones adicionales en los controles automatizados del fraude de identidad relacionado con el empleo para las poblaciones de riesgo, como los niños, los ancianos, las personas fallecidas y los individuos asociados a múltiples registros salariales¹⁴.

Por otro lado, importa resaltar que el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria ha abordado varias cuestiones críticas relacionadas con el uso de la tecnología por parte del IRS. Este

10 Por ejemplo, *Quantum Computing and Communications: Status and Prospects*, GAO-22-104422, 19 de octubre de 2021. *Technology Assessment: Artificial Intelligence: Emerging Opportunities, Challenges, and Implications*, GAO-18-142SP, 28 de marzo de 2018.

11 Para cada principio, el marco describe prácticas clave para las agencias federales y otras entidades que están considerando, seleccionando e implementando sistemas de IA. Cada práctica incluye un conjunto de preguntas que deben tener en cuenta las entidades, los auditores y los evaluadores externos, así como procedimientos para los auditores y los evaluadores externos. *Artificial Intelligence: An Accountability Framework for Federal Agencies and Other Entities*, GAO-21-519SP, 30 de junio de 2021.

12 *Tax Debt Collection: IRS Needs to Define Field Program Objectives and Assess Risks in Case Selection*, GAO-16-787, 13 de septiembre de 2016. *IRS Case Selection: Collection Process Is Largely Automated, but Lacks Adequate Internal Controls*, GAO-15-647, 29 de julio de 2015.

13 *Refundable Tax Credits. Comprehensive Compliance Strategy and Expanded Use of Data Could Strengthen IRS's Efforts to Address Noncompliance*, GAO-16-475, 18 de mayo de 2016.

14 *Employment-Related Identity Fraud: Improved Collaboration and Other Actions Would Help IRS and SSA Address Risks*, GAO-20-492, 6 de mayo de 2020.

Inspector evalúa cada año los programas, las operaciones y las funciones de gestión del IRS para identificar las áreas más vulnerables del sistema tributario del país. Con el fin de promover la economía, la eficiencia y la eficacia de la administración de las leyes fiscales del IRS, TIGTA ha identificado para el año fiscal 2022 los principales retos de gestión y rendimiento del IRS, entre ellos: mejorar la seguridad de los datos de los contribuyentes y la protección de los recursos del IRS; modernizar las operaciones del IRS; mejorar el servicio al cliente y la experiencia del contribuyente; y proteger los derechos de los contribuyentes¹⁵.

El Inspector General reconoce que la protección de los datos de los contribuyentes –sensibles desde el punto de vista financiero y personal– es una prioridad absoluta, ya que el IRS intenta aprovechar la tecnología para responder a sus necesidades, al tiempo que minimiza los riesgos de ciberataques y amenazas internas. Cabe destacar que los sistemas del IRS soportan aproximadamente 1.400

millones de ciberataques al año¹⁶. Para ayudar en la lucha contra la presentación de declaraciones de impuestos fraudulentas y proteger a los contribuyentes del fraude en la devolución de impuestos por robo de identidad, el IRS ha formado la Cumbre de Seguridad con representantes de los Departamentos de Ingresos del Estado, los Directores Generales de las principales empresas de preparación de impuestos, desarrolladores de *software* y procesadores de productos financieros de nóminas e impuestos. A pesar de que el IRS ya ha decidido aprovechar la Cumbre de Seguridad para revelar la información de las devoluciones relacionada con los esquemas de fraude de reembolso a las agencias tributarias estatales y a los socios de la industria¹⁷, TIGTA ha informado que se necesitan acciones adicionales para mejorar la eficacia de la seguridad sobre el intercambio y el almacenamiento de los datos¹⁸. Dado que para llevar a cabo su misión el IRS confía en sistemas informáticos, modernizarlos para apoyar sus operaciones es un reto persistente¹⁹.

15 J. Russell George (Inspector General for Tax Administration), *Management and Performance Challenges Facing the Internal Revenue Service for Fiscal Year 2022 (Memorandum For Secretary Yellen)*, 14 de octubre de 2021.

16 Charles Rettig (Commissioner - Internal Revenue Service), *Written testimony On the IRS Budget and Current Operations, Senate Appropriations Committee, Subcommittee on Financial Services and General Government*, 15 de mayo de 2019.

17 El 1 de julio de 2019 el Congreso aprobó la *Taxpayer First Act (Pub. L. No. 116-25, 133 Stat. 981 (2019))*.

18 TIGTA, *Taxpayer First Act: Data Security in the Identity Theft Tax Refund Fraud Information Sharing and Analysis Center*, Informe No. 2021-25-025, mayo de 2021.

19 Los sistemas heredados y los lenguajes de programación obsoletos plantean riesgos importantes. El IRS solicitó 305 millones de dólares para sus esfuerzos de modernización en su presupuesto para el año fiscal 2022. TIGTA ha descubierto que el sistema de inventario de la IRS no refleja con exactitud todos los servidores de la plataforma de infraestructura de host virtual. TIGTA, *Annual Assessment of the Internal Revenue Service's Information Technology Program for Fiscal Year 2020*, Informe No. 2021-20-001, octubre de 2020. TIGTA, *Improvements Are Needed for the Virtual Host Infrastructure Platform*, Informe No. 2021-20-024, junio de 2021.

La Ley Federal de Modernización de la Seguridad de la Información de 2014 (FISMA por sus siglas en inglés) requiere que las Oficinas de Inspectores Generales realicen una evaluación anual independiente de los programas y prácticas de seguridad de la información de cada agencia federal²⁰. TIGTA descubrió que, debido a los componentes del programa que no estaban en un nivel de madurez aceptable, el Programa de Ciberseguridad del IRS no era totalmente eficaz. Calificó tres áreas funcionales del Marco de Ciberseguridad (proteger, responder y recuperar) como «eficaces» y dos áreas funcionales (identificar y detectar) como «no eficaces»²¹. TIGTA ha alertado de que hasta que el IRS no tome medidas para mejorar las deficiencias de su programa de seguridad e implantar plenamente todos los componentes del programa de seguridad en cumplimiento de los requisitos de la FISMA, los datos de los contribuyentes podrían ser vulnerables a un uso, modificación o

divulgación inapropiados y no detectados.

TIGTA también realizó en 2020 una auditoría para evaluar la eficacia y la eficiencia del uso por parte del IRS de las tecnologías de automatización de procesos robóticos y automatización inteligente²². Se encontraron algunas debilidades en el desempeño de esta agencia. El número de horas de procesamiento realmente ahorradas fue considerablemente menor que el número esperado si el IRS hubiera maximizado el uso del robot de determinación de la responsabilidad del contratista. El Programa de Automatización de Procesos Robóticos carecía de una estructura de gobernanza eficaz y de una metodología de desarrollo adecuada para los proyectos automatizados, a fin de garantizar que se captaran los requisitos de la empresa, se abordaran los requisitos de privacidad y seguridad, los diseños satisficieran plenamente los requisitos de la empresa, las

20 En el año fiscal 2020, el IRS recibió y procesó más de 240 millones de declaraciones de impuestos federales y documentos complementarios. Como custodio de la información de los contribuyentes, el IRS es responsable de implementar controles de seguridad adecuados para proteger la confidencialidad de esta información sensible contra el acceso no autorizado o la pérdida. TIGTA, *Fiscal Year 2021 IRS Federal Information Security Modernization Act Evaluation. Final Audit Report*, Informe No. 2021-20-072, 28 de septiembre de 2021.

21 Para el año fiscal 2021, los informes del Inspector General FISMA se alinearon con el Marco para la Mejora de la Ciberseguridad de las Infraestructuras Críticas del Instituto Nacional de Estándares y Tecnología y midieron los niveles de madurez de cinco áreas funcionales: Identificar (comprensión de la organización para gestionar el riesgo de ciberseguridad para los activos y las capacidades), Proteger (salvaguardias apropiadas para garantizar la prestación de servicios críticos), Detectar (actividades apropiadas para identificar la ocurrencia de un evento de ciberseguridad), Responder (actividades apropiadas para tomar medidas con respecto a un evento de ciberseguridad detectado) y Recuperar (actividades apropiadas para restaurar las capacidades o los servicios que se ven afectados debido a un evento de ciberseguridad). Como ejemplo de la primera, TIGTA descubrió que el IRS podría mejorar en el mantenimiento de un inventario exhaustivo y preciso de sus sistemas de información; en el seguimiento y la presentación de informes sobre un inventario actualizado de los activos de *hardware* y *software*; en la garantía de que sus sistemas de información mantienen sistemáticamente una configuración de base de acuerdo con la política del IRS; y en la implementación de la corrección de defectos y la aplicación de parches de forma coherente y oportuna.

22 TIGTA, *Process Automation Benefits Are Not Being Maximized, and Development Processes Need Improvement*, Informe No. 2020-20-060, 25 de septiembre de 2020.

soluciones se probaran adecuadamente y se desplegaran de forma controlada, y se supervisaran estrechamente las operaciones²³.

La automatización, cada vez más intensa y extensa, está transformando las administraciones fiscales en casi todo el mundo²⁴. Esto se refleja en las formas en las que tratan a los contribuyentes. También está provocando cambios en su forma de organizarse internamente y de relacionarse con otras instituciones. Los organismos de supervisión tienen un papel decisivo y también están obligados a someterse a procesos de transformación que les permitan realizar sus tareas de forma más eficaz.

Como recoge la GAO, se plantean cuestiones como la clarificación del concepto de «automático» y el margen de intervención humana, la elección entre la actuación manual o automatizada, la interoperabilidad de los sistemas, las obligaciones de información, la comunicación

efectiva, el control periódico de la eficacia de los procedimientos, las comprobaciones en casos de riesgo de fraude, el uso de filtros para detectar errores, el coste de la recogida de datos útiles necesarios para el correcto ejercicio de las funciones, etcétera. TIGTA también apunta prioridades como la mejora de la seguridad de los datos de los contribuyentes y la protección de los recursos del IRS, la modernización de las operaciones del IRS, la mejora del servicio al cliente y la protección de los derechos de los contribuyentes; la ciberseguridad, el uso de la información en algoritmos, la buena gobernanza en el cobro de deudas o la concesión de beneficios fiscales...

En fin, estamos en una etapa crítica en la que es preciso descubrir nuevas fórmulas para asegurar que todos los progresos asequibles a través de los medios tecnológicos nos conduzcan verdaderamente a una mayor justicia fiscal. Desterrado el oscurantismo, luz y taquígrafos por doquier, para no dar palos de ciego.

23 Este robot recopila datos de sitios web externos para determinar si un proveedor tiene los recursos financieros y las capacidades para realizar el trabajo propuesto y es elegible para recibir una adjudicación. En su primer año de despliegue, el robot se utilizó para completar las determinaciones de los contratistas en 1.096 de los 2.774 nuevos contratos administrados por el IRS. El resto se procesó manualmente. Thomson Reuters Tax and Accounting, *TIGTA says IRS is not maximizing process automation benefits*, RIA Federal Tax Update FTWA, 16 de octubre de 2020.

24 OCDE (2020) *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, OCDE, París. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> [último acceso: 10 de diciembre de 2021].

Estudios

AUTORES

José Manuel Almudí Cid

Belén Palao Bastardés

Eugenia Sanmartín

García-Osorio

Félix Daniel Martínez Laguna

Luca Cerioni



EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA (IVPEE) Y LA SENTENCIA DEL TJUE DE 3 DE MARZO DE 2021, ASUNTO C-220/19, OLIVA PARK: UNA VISIÓN CRÍTICA

José Manuel Almudí Cid

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro del Instituto de Derecho Europeo e
Integración Regional
Universidad Complutense de Madrid
Miembro del grupo de expertos en impuestos
indirectos. AEDAF (España)*

Belén Palao Bastardés

*Socia directora de BLN PALAO ABOGADOS, S.L.P.
Miembro del grupo de expertos en impuestos
indirectos. AEDAF (España)*

Title

The Tax on the Value of Electric Energy Production and the decision of the CJEU of march 3 3, 2021, C-220-19, Oliva Park: a critical view

Resumen

El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, aprobado en el año 2012, ha sido cuestionado desde el primer momento, tanto en el ámbito nacional como de la Unión Europea, siendo así que, recientemente el Tribunal de Luxemburgo dictó sentencia, concluyendo que este impuesto es un impuesto de naturaleza directa y, como tal, no vulnera lo previsto en el ámbito de los impuestos especiales. En la medida en que el Tribunal Constitucional ya se pronunció en su momento respecto de la adecuación de este impuesto al principio de capacidad económica, este pronunciamiento viene a zanjar la polémica que, en su momento, creó la instauración de esta figura impositiva.

Palabras clave

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, impuesto indirecto, fin ambiental.

Abstract

The Tax on the Value of Electric Energy Production, approved in 2012, has been questioned, both at the national and the EU level. Recently, the Luxembourg Court issued a ruling concluding that it cannot be considered an indirect tax and therefore that it does not breach the rules on excise duties. As the Spanish Constitutional Court already ruled on the compatibility of this tax with the ability to pay principle, this ruling comes to settle the strong controversy created by the establishment of this figure.

Keywords

Tax on the Value of Electric Energy Production, Indirect Tax, Environmental Aim

Fecha de recepción: 22-07-2021 / Fecha de aceptación: 4-10-2021 / Fecha de revisión: 23-12-2021

Cómo referenciar: Almudí Cid, J.M. y Palao Bastardés, B. (2021). El Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) y la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto c-220/19, Oliva Park: una visión crítica. *Revista Técnica Tributaria* (135), 17-34

SUMARIO

1. Introducción
2. Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
3. El contenido de la sentencia
4. Análisis crítico de la sentencia
 - 4.1. La naturaleza indirecta del IVPEE
 - 4.2. La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales
 - 4.3. Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales
5. Bibliografía

1. Introducción

En los últimos años, la fiscalidad medioambiental ha ido ganando peso respecto de figuras impositivas tradicionales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, siendo así que, desde finales de la primera década del siglo XXI, se han aprobado multitud de impuestos que gravan la actividad de producción de electricidad, entre ellos, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante, IVPEE).

Para la mayor parte de la población española, la lectura de la factura que emiten las comercializadoras de energía resulta un enigma, a la vez que resulta complejo identificar cuál es la carga impositiva asociada al consumo de la electricidad, entendiéndose por esta tanto la soportada por el mecanismo de repercusión jurídica como aquella soportada indirectamente, como consecuencia de la traslación vía precio, de impuestos abonados en las fases previas a la comercialización, como ocurre con el caso del IVPEE.

De acuerdo con la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en el tramo minorista, el coste impositivo de la factura representaría un 21,3% del total (i.e. IVA e Impuesto sobre la Electricidad). Este coste, junto con los denominados peajes, que suponen un 41,14% del precio y cuya naturaleza impositiva podría llegar a ser objeto de debate, determina más de un 60% del importe total de la factura que las comercializadoras, por una vía o por otra, recaudan en nombre y por cuenta del Estado, frente al 37,56% que constituye, en realidad, el importe facturado en concepto de energía consumida.

Tal y como se desprende del Real Decreto 900/2015¹, en el precio que abona un consumidor eléctrico ordinario a su comercializadora, se paga por tres conceptos: el coste de las redes, otros costes del sistema aparte de las redes (básicamente las primas a las renovables, cogeneración y residuos, retribución adicional para los sistemas no peninsulares y anualidad del déficit) y la energía que consume más el respaldo del sistema (esto es, la disponibilidad permanente del sistema para consumir).

Es en este último tramo de la factura, que conocemos como el tramo variable, y que depende de la energía consumida, en donde las comercializadoras incorporan los costes derivados de otras figuras impositivas que gravan la actividad de generación de electricidad, tales como el IVPEE, o bien otros tributos que gravan la actividad de producción de electricidad, como el denominado canon hidráulico que, de forma simplista, grava al 22% los rendimientos obtenidos por las centrales hidroeléctricas en la producción de electricidad y cuya adecuación al ordenamiento interno está siendo altamente cuestionada, o los múltiples tipos de cánones eólicos aprobados por las CCAA que buscan, resarcirse del

1 Real Decreto 900/2015, de 9 de octubre, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas de las modalidades de suministro de energía eléctrica con autoconsumo y de producción con autoconsumo.

presunto impacto medioambiental y visual generado por los parques eólicos y que, curiosamente, no generan los parques fotovoltaicos.

En esta misma línea estarían también otros tributos, como el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, o el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, todos ellos aprobados por la Ley 15/2012².

Dicha Ley introdujo en nuestro sistema el IVPEE, con efectos 1 de enero de 2013. Su objetivo, más allá del presunto fin medioambiental, desmentido en su momento por el Tribunal Supremo en sus Autos de fecha 14 de junio de 2016³, era financiar el denominado déficit de la tarifa eléctrica (tarifa de acceso), mediante la que se repercuten al consumidor los peajes por el transporte y distribución, así como las primas a la producción con energías renovables y cogeneración y otros costes incluidos en el suministro de la electricidad.

De acuerdo con las estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴, el importe recaudado por este concepto, desde su fecha de entrada en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020, asciende a un total de 11.061 millones de euros, siendo la media de recaudación anual de 1.382 millones de euros.

Es importante señalar que, como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018⁵, se produjo un claro descenso en la recaudación para los años 2018 y 2019, ya que suspendió la recaudación de este impuesto respecto de los ingresos percibidos por la energía producida y vertida a la red durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019. Esta suspensión en la recaudación del impuesto buscaba paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho período, ya que, a finales del año 2018, el coste de la electricidad en España en el tramo minorista era uno de los más altos de Europa.

Recientemente, el Gobierno ha suspendido nuevamente la aplicación del IVPEE, mediante Real Decreto-Ley, ante el incremento histórico que el precio de la electricidad ha experimentado en el verano de 2021, con el fin de compensar los mayores costes que están soportando las empresas que determinan el coste de la electricidad en el mercado mayorista debido a la evolución del precio del gas natural y de los derechos de emisión del CO₂⁶.

Teniendo en cuenta el alto poder recaudatorio del impuesto, desde el principio resultó evidente que se trataba de un impuesto que iba a ser cuestionado

2 Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

3 ATC 168/2016, de 4 de octubre, ECLI:ES:TC:2016:168A.

4 Disponibles en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2020/6__Otros_impuestos/6__Otros_impuestos.html

5 Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores.

6 Real Decreto-Ley 11/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización de agua.

tanto por su posible inadecuación al ordenamiento nacional como al ordenamiento de la Unión Europea. Así, la constitucionalidad de los artículos que regulan este impuesto fue objeto de dos cuestiones de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Supremo (en adelante, TS), que el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) decidió inadmitir⁷.

En la primera de ellas, el TC consideró que, al existir dudas respecto de la adecuación de este impuesto al ordenamiento de la Unión Europea, era pertinente el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) de forma que, sólo resueltas las dudas, procedería el análisis de la constitucionalidad del impuesto⁸.

Tras devolverse el expediente al TS, las dudas existentes respecto de la adecuación de este impuesto al Derecho derivado de la Unión Europea fueron sorprendentemente despejadas, siendo así que, con fecha 10 de enero de 2018⁹, el TS elevó una nueva cuestión de inconstitucionalidad al considerar que este impuesto podría llegar a vulnerar el principio de capacidad económica dada su presunta similitud con el Impuesto sobre Actividades Económicas. Dicha cuestión fue a su vez inadmitida por el TC al considerar que el IVPEE no vulneraba el principio de capacidad económica.

No habiéndose dictado sentencia por el TS, en febrero de 2019 y, como consecuencia de la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, entra en escena el Tribunal Superior de Justicia de Valencia (en adelante, TSJV), el cual decide, en contra del criterio del TS, formular la correspondiente cuestión prejudicial¹⁰, que es la que ha sido objeto de resolución por parte del TJUE en la Sentencia de 3 de marzo de 2021¹¹.

En los siguientes apartados procederemos a exponer la controversia planteada y los argumentos manejados por el TJUE a favor de dicha compatibilidad.

2. Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana

En el marco de este procedimiento, el Tribunal remitente justificaba el planteamiento de la cuestión prejudicial al entender que, pese a la regulación del IVPEE como impuesto directo, el tribunal remitente consideró que su naturaleza y elementos esenciales eran propios de un impuesto indirecto, carente de una finalidad específica y que discriminaba las fuentes de producción de energía renovables, distorsionando el mercado interior y vulnerando la libre competencia.

7 Sobre este tema, cfr. R. Alonso García y J.M. Almudí Cid, 'El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)', *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020, pp. 63 a 65.

8 ATS 5923/2016, de 14 de junio, ECLI:ES:TS:2016:5923:A.

9 ATS 3/2018, de 10 de enero, ECLI:ES:TS:2018:3A.

10 ATSJ Valencia de 22 de febrero de 2019, ECLI: ES:TSJCV:2019:13A.

11 STJUE de 3 de marzo de 2021, *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163.

Así, las cuestiones elevadas por el TSJV al TJUE fueron las siguientes:

- i) En primer lugar, se cuestionaba la naturaleza indirecta del impuesto toda vez que, de ser considerado un impuesto de carácter indirecto, el TSJV planteaba la adecuación de este impuesto a lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118¹² ya que, a su juicio, estaríamos ante un impuesto indirecto sin finalidad específica y con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuye el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE.
- ii) En segundo lugar, el TSJV planteaba que el IVPEE carecía de una finalidad medioambiental toda vez que, a juicio del Tribunal remitente, este impuesto grava de la misma forma actividades de producción y de incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica con independencia de su intensidad e incidencia sobre el medioambiente. De ser cierta esta afirmación, el Tribunal consideraba oportuno analizar la posible vulneración de con infracción de los artículos 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28¹³.
- iii) En tercer lugar, el TSJV planteaba si el IVPEE podría vulnerar los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables, toda vez que este impuesto no establece distinción alguna entre la energía procedente de fuentes no renovables y la que procede de fuentes renovables. La homogeneidad en el tratamiento fiscal con independencia del origen de la energía supondría, a juicio del Tribunal remitente una discriminación de la energía eléctrica procedente de fuentes renovables y por lo tanto, una vulneración de lo previsto en el sistema de apoyo previsto en el artículo 2.k) y concordantes de la Directiva 2009/28/CE.
- iv) Por último, el Tribunal planteaba si el principio de libre competencia se opone al IVPEE, ya que como consecuencia de la configuración del impuesto, existe una discriminación positiva a los productores no nacionales de energía eléctrica, en perjuicio de los productores españoles, puesto que la energía eléctrica importada y producida por productores no nacionales no está sujeta al pago de este impuesto.

3. El contenido de la sentencia

Antes de entrar a analizar en detalle el contenido del pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo, lo primero que queremos poner de manifiesto es que, sorprendentemente y teniendo en cuenta los importes objeto de discusión¹⁴, se trata de una sentencia dictada sin conclusiones del Abogado General. En este

¹² Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por al que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

¹³ Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

¹⁴ Recordemos que la recaudación, hasta el 31 de diciembre de 2020, por este concepto, ascendía a 11.061 millones de euros.

sentido, es importante recordar que el procedimiento ante el TJUE consta de dos fases: una primera fase escrita y una segunda fase oral, en la que se enmarcan las conclusiones del Abogado General. De acuerdo con lo previsto en el artículo 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, solo en aquellos casos en los que el Tribunal considere que el asunto no plantea una cuestión jurídica nueva, procederá juzgar el asunto sin conclusiones por parte del Abogado General¹⁵.

Por lo tanto, la ausencia de las conclusiones indica que, tras oír a las partes, el TJUE tuvo claro el sentido de la Sentencia a dictar y consideró que el asunto no planteaba ninguna cuestión nueva, lo que le facultaba para dictar sentencia sin necesidad de tener en cuenta las reflexiones del Abogado General.

Sentado lo anterior y entrando ya en el análisis del contenido de la sentencia, en concreto en lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, se trataba de analizar si el IVPEE, tal y como sostenía el TSJV, podía calificarse como un impuesto de naturaleza indirecta en atención a sus elementos configuradores o bien, se trata de un impuesto de naturaleza directa tal y como constaba en la normativa reguladora del impuesto, tanto en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012 como, posteriormente, en su articulado.

La calificación de este impuesto como un impuesto de naturaleza directa o indirecta resulta primordial toda vez que, tratándose de un impuesto indirecto que recae sobre un producto previamente sujeto a impuestos especiales, en concreto al impuesto sobre la electricidad, entraría en juego lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Conforme a esta norma, los Estados Miembros pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes de carácter indirecto siempre y cuando se cumplan dos condiciones: en primer lugar, que el impuesto creado tenga una finalidad específica y, en segundo lugar, que las normas que regulen dicho impuesto respeten las normas impositivas aplicables en materia de impuestos especiales y del impuesto sobre el valor añadido.

El TJUE, tras recordar que, de acuerdo con su jurisprudencia, la naturaleza indirecta de un impuesto, tasa o exacción con arreglo al Derecho de la Unión Europea es una prerrogativa que le pertenece en exclusividad, pasa a analizar los elementos configuradores del impuesto. Continúa el TJUE señalando que el IVPEE grava la producción neta de electricidad y no se percibe directamente de los consumidores ya que los operadores económicos que producen dicha electricidad son los que se ocupan de incorporarla al sistema.

En consecuencia, a juicio del Tribunal, estamos ante un impuesto que no se traslada mediante el mecanismo de repercusión, elemento este característico de los impuestos indirectos, si bien cabría argumentar a este respecto que, en principio, el consumidor final podría llegar a soportar íntegramente el coste económico del impuesto, en aquellos casos en los que se incorporase este impuesto en el precio de la energía puesta a consumo.

15 Así, el artículo 20 *in fine* establece lo siguiente: «[...] Si considera que el asunto no plantea ninguna cuestión de derecho nueva, el Tribunal de Justicia podrá decidir, oído el Abogado General, que el asunto sea juzgado sin conclusiones del Abogado General. [...]».

No obstante, el TJUE concluye que el IVPEE no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad que se refiere la Directiva 2003/96 en base a los siguientes argumentos:

- En primer lugar, porque, en ausencia de un mecanismo de repercusión, el hecho de que el IVPEE entrañe un incremento en el precio de la energía no permite, por sí solo, llegar a la conclusión de que el coste económico de este impuesto sea soportado íntegramente por los consumidores;
- En segundo lugar, porque, en atención a la configuración de la base imponible del impuesto (i.e.: el importe percibido por el sujeto pasivo por la producción e incorporación de energía eléctrica a la red), dicho importe incluye una serie de conceptos que no están directamente relacionados con la energía producida, como, por ejemplo, la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables o los servicios de ajuste.

La inclusión de este tipo de conceptos en el marco retributivo implica que, a juicio del TJUE, el IVPEE sea un impuesto que se calcule «[...] *en función exclusivamente del productor de la electricidad, sobre la base de los ingresos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico, Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisociable entre este impuesto y el consumo de electricidad [...]»*¹⁶.

La principal consecuencia es que, no siendo un impuesto de naturaleza indirecta, no resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118.

En cuanto a la segunda y tercera cuestiones prejudiciales en las que el Tribunal remitente solicitaba que se analizase la posible vulneración de los artículos 1, 3, apartados 1, 2 y 3.a), en relación este último con el artículo 2.k), de la Directiva 2009/28, así como de los principios de libre competencia y del fomento de la energía de fuentes renovables, el TJUE señala que, efectivamente, esta normativa fija un marco común de actuación para todos los Estados Miembros para el fomento de las fuentes de energías renovables estableciéndose objetivos nacionales de consumo final bruto de energía procedente de fuentes de energías renovables.

A tal fin, el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 2009/28, establece que, con el fin de velar por el cumplimiento de los objetivos nacionales, cada Estado Miembro podrá aplicar medidas de apoyo en forma de exenciones o desgravaciones fiscales.

Por tanto, lo que se discute es si, en esencia, la implantación de un impuesto como el IVPEE, que implica un incremento en el coste de producción, puede suponer un incumplimiento de lo previsto en esta normativa, toda vez que el ensanchamiento de los costes de producción puede suponer un desincentivo de la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, toda vez que grava a

¹⁶ STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 58.

todos los productores de energía nacionales, con independencia del tipo de energía producida.

Y el TJUE concluye señalando que, si bien el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 2009/28 conmina a los Estados Miembros a establecer medidas de apoyo para fomentar el cumplimiento de los objetivos nacionales, este artículo no impide que los Estados Miembros puedan aprobar medidas fiscales que graven la actividad de producción de energía eléctrica procedente de fuentes de energía renovables¹⁷.

Finalmente, en la última cuestión prejudicial, se plantea la posible vulneración del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) y de los artículos 32 a 34 de la Directiva 2009/72¹⁸, ya que a juicio del Tribunal remitente, este impuesto solo grava la energía producida e incorporada a la red por productores nacionales y no la energía importada y producida por productores no nacionales.

El TJUE recuerda que, a la hora de aplicar el artículo 107.1 del TFUE, un impuesto solo tendrá la consideración de ayuda de estado cuando constituya un medio de financiación de una medida de ayuda estatal. En el caso del IVPEE, el TJUE considera que no concurre esta circunstancia por lo que no se vulneraría lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE¹⁹.

Respecto de la posible vulneración de la Directiva 2009/72, que regula el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad, el TJUE concluye señalando que conforme a decisiones previas, el principio de no discriminación recogido en el artículo 3, apartado 1 de la Directiva 2009/72, solo resulta aplicable en aquellos casos en los que pueda considerarse que esta Directiva tiene por objeto la aproximación de las disposiciones fiscales de los Estados Miembros. Puesto que en este caso se trataría de una norma nacional, el TJUE concluyen señalando que este principio de no discriminación no resulta aplicable al caso de autos²⁰.

4. Análisis crítico de la sentencia

4.1. La naturaleza indirecta del IVPEE

De cara a poder evaluar correctamente el razonamiento del TJUE, es importante echar la vista atrás y analizar la jurisprudencia preexistente. A estos efectos, en el asunto *Braathens* (1999)²¹, el TJUE declaró que debe considerarse que un impuesto encaminado a la protección del medio ambiente y que recae sobre el tráfico aéreo, calculado en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un tra-

17 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 69.

18 Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE.

19 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartado 75.

20 STJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19, citada, apartados 78 y 79.

21 STJUE de 10 de junio de 1999, C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, apartados 22 y 23.

yecto aéreo medio del tipo de avión utilizado, grava el consumo de dichos carburantes, tratándose de un impuesto indirecto en la medida en que existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo.

Por el contrario, en el asunto *Kernkraftwerke Lippe-Ems*²², en donde el TJUE analizó el presunto carácter indirecto de impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, consideró que, en tanto en cuanto el volumen de electricidad generado por un reactor nuclear no estaba directamente condicionado por la cantidad de combustible nuclear empleado, pudiendo variar la producción en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate, no existía una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear.

Este último asunto, donde el TJUE no apreció la existencia de un vínculo inmediato y directo, es sumamente relevante ya que establece que, a efectos de las Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE, cabría hablar de impuestos de naturaleza indirecta siempre que exista dicho vínculo, con independencia de que el impuesto sea o no repercutido al consumidor²³.

Así, tradicionalmente, el TJUE ha venido señalando que nos encontraremos ante impuestos de carácter indirecto cuando, con independencia de quién resulte el sujeto pasivo, el consumidor final soporta íntegramente el peso económico del impuesto de manera indirecta, ya sea por el mecanismo de repercusión o bien, por la traslación, vía precio del tributo, lo que implica un resultado neutro, en términos económicos, en sede del productor²⁴.

A la luz de la jurisprudencia previa del TJUE, el contenido de la sentencia *Oliva Park* resulta sorprendente por varios motivos:

En primer término porque, a juicio del TJUE y en contra de lo que venía sosteniendo hasta la fecha, a la hora de calificar un impuesto como indirecto, el hecho de que el mismo sea trasladable vía precio al consumidor no es un elemento que sirva, por sí solo, para calificar este impuesto como un impuesto de naturaleza indirecta.

Y justifica su postura señalando que, de ser cierta esta afirmación, todos los impuestos que recayesen sobre la actividad de producción de energía eléctrica pasarían a tener la consideración de impuestos indirectos.

Coincidimos con el TJUE en que un incremento en el precio del consumidor final no determina, necesariamente, que el IVPEE se traslade completamente a los consumidores. No obstante, como hemos señalado previamente, la traslación total del coste del mencionado impuesto es una cuestión que debería poder

22 STJUE de 4 de junio de 2015, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, apartados 63 a 65.

23 Tampoco consideró el TJUE que concurría el mencionado vínculo inmediato y directo con el consumo de electricidad en el caso del canon eólico aprobado por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, que gravaba la utilización de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, ECLI:EU:C:2017:705, apartado 51.

24 STJUE de 4 de junio de 2015, C-5/14, citada, apartado 63.

ser acreditada empíricamente ante el tribunal nacional, sin que, a nuestro juicio, la mera hipótesis de una traslación parcial (y no íntegra) del IVPEE permita, tal y como ha hecho el TJUE, descartar que nos encontramos ante un impuesto indirecto.

Así, a diferencia de lo declarado por el TJUE en su sentencia de 3 de marzo de 2021, consideramos que la valoración de si el IVPEE es trasladado íntegramente a los consumidores españoles debería haber correspondido al tribunal nacional que planteó la cuestión prejudicial. Precisamente, esta fue la posición de la Comisión Europea en la observaciones escritas, fechadas el 25 de junio de 2019, presentadas ante el Tribunal de Luxemburgo en el marco del procedimiento judicial motivado por la cuestión prejudicial elevada por el TSJ de Valencia²⁵.

Llegados a este punto, es claro el TJUE no ha tenido en cuenta lo dispuesto en la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 15/2018, en donde el Gobierno señalaba que la exoneración temporal del IVPEE, coincidente con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad, está justificada en consonancia con los fines que perseguía esta norma y que no eran otros que:

«[...] asegurar que ante unas expectativas de precios finales elevados y sostenidos en el tiempo, los consumidores tienen información e instrumentos para gestionar su demanda, optimizar su consumo y reducir su factura energética, proyectándose esta regulación de forma instantánea sobre la situación jurídica existente [...]».

A nuestro juicio, en dicha Exposición de Motivos quedaba claro que existe un vínculo inmediato y directo entre la energía producida por los productores de electricidad y el precio de esta en el tramo mayorista, vinculación que se traslada al tramo minorista vía incremento de precio pues de lo contrario, no habría sido necesario aprobar esta exoneración temporal con la finalidad de *«reducir su factura energética»*.

Por otra parte, ha de traerse a colación la sentencia *Fondazione Santa Lucia*²⁶ en donde el TJUE analizaba la posible calificación como impuestos de los importes destinados a cubrir los costes generales del sistema eléctrico. En dicho pronunciamiento, el TJUE señala varias cuestiones que, a nuestro juicio resultan relevantes:

- i) En primer lugar, que para que dichos importes puedan tener la calificación de impuestos, *«[...] es preciso que exista una obligación de abonar tales importes y que, en caso de incumplimiento de esta obligación, las autoridades competentes ejerzan acciones legales contra la persona obligada al pago, teniendo presente que la persona jurídicamente obligada a*

25 R. Alonso García y Almudí Cid, J.M., «La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE) con el Derecho de la Unión Europea: asunto Oliva Park (Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19)», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 77, 2021, p. 114.

26 Sentencia del TJUE de 18 de enero de 2017, C- 189/15, ECLI:EU:C:2017:17.

realizar el pago no es necesariamente el consumidor final al que se repercuten tales importes [...];

- ii) En segundo lugar que dichos importes estén destinados financiar, no necesariamente los costes de producción y de distribución de la electricidad, sino objetivos de interés más general; y,
- iii) En tercer lugar, que tales costes sean trasladables al consumidor, lo que ocurre cuando los costes generales del sistema eléctrico se cargan a los consumidores de electricidad, incluidas las empresas, y se reparten entre ellos mediante su inclusión en las facturas de electricidad. En este caso, el tribunal remitente confirmó que tales costes estaban directamente relacionados con la electricidad consumida toda vez que los costes generales del sistema eléctrica italiano eran decrecientes en función del consumo de electricidad.

Y, partiendo de estas premisas, en esta sentencia el TJUE concluyó que, «[...] *Habida cuenta de las consideraciones que se han expuesto, y bajo la reserva de que el órgano jurisdiccional remitente verifique los datos de hecho y las normas de Derecho nacional en que las mismas se basan, procede hacer constar que los importes exigidos para cubrir los costes generales del sistema eléctrico constituyen impuestos indirectos en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96. [...]*».

La conclusión que extraemos de esta sentencia es clara, en el sentido de que, no existiendo un vínculo directo e inmediato de los importes repercutidos al consumidor en concepto de costes generales del sistema eléctrico, a juicio del TJUE, tales importes podrían tener la consideración de impuestos indirectos, siempre y cuando concurren una serie de circunstancias.

En consecuencia, la sentencia *Oliva Park* viene a modificar el contenido de la Sentencia *Fondazione Santa Lucia* ya que, existiendo una gran similitud entre la figura de los costes generales del sistema eléctrico y el IVPEE, al tratarse de costes de generación, en este último caso, el TJUE concluye que no es un impuesto indirecto, y ello como consecuencia de la ausencia de vínculo directo entre el impuesto y la energía consumida.

A nuestro juicio, la existencia del vínculo a que se refiere el TJUE no es imposible de justificar. Es cierto que el IVPEE es un impuesto que se recauda en la fase mayorista, esto es, en la fase de producción, sin embargo, en nuestra opinión, no resulta complicado justificar la traslación de este impuesto al precio a abonar el tramo minorista.

Así, por regla general, en la factura de la luz existen cinco conceptos que deben ser tenidos en cuenta: el término de potencia, el término de energía, el impuesto sobre la electricidad, el alquiler de los equipos y el impuesto sobre el valor añadido.

En cuanto al término de potencia, se trata de un término fijo que resulta de tener disponible en todo momento la potencia contratada. Se obtiene multiplicando la potencia contratada por los días que engloba la factura y por el término de potencia al precio voluntario para el pequeño consumidor (también denomi-

nado tarifa regulada) que fija el Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital o, en su caso, por el precio de tarifa del mercado.

La tarifa regulada integra el precio del término de potencia del peaje de acceso y el margen de comercialización mientras que en el caso de la tarifa libre, la misma incorpora tanto el precio del término de potencia de los peajes como todos los costes ya sea directos o indirectos necesarios para la venta del producto y el margen de la comercializadora que fije el mercado.

Por su parte, el término energía es un precio que se compone del término de energía del peaje de acceso (fijo) y del coste de producción de la energía eléctrica en cada período (variable), siendo así que el término de energía del peaje de acceso es un importe que fija anualmente el gobierno. Por su parte, el coste de producción de energía eléctrica se compone del precio horario del mercado de electricidad, de los servicios de ajuste del sistema así como de otros costes asociados al suministro.

Y es este concepto, el término energía, el que está vinculado de forma directa e indisociable al IVPEE, ya que este tributo constituye un coste asociado a la producción y vertido de energía a la red por lo que existe un vínculo directo e inmediato al menos con uno de los dos términos objeto de facturación en contra de lo que sostiene el TJUE.

En cuanto al segundo aspecto que interesa destacar de la Sentencia *Oliva Park* es que otra de las razones que invoca el TJUE para declarar la compatibilidad del IVPEE con el Derecho de la Unión es que la base imponible del impuesto toma en consideración las circunstancias particulares del productor. Así, el TJUE sostiene que el importe que percibe el productor es un importe que fija el legislador español en atención a las características propias del productor.

En efecto, dicho importe viene determinado por el artículo 14.5 de la Ley 24/2013²⁷, en el que se establece que la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica al productor incorpora diversos conceptos, incluidos la energía eléctrica negociada a través de los mercados diario e interdiario, servicios de ajuste, la retribución en concepto de mecanismo de capacidad, la retribución adicional relativa a la producción de energía eléctrica en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares y la retribución específica para la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos.

Partiendo de este modelo retributivo, el TJUE considera que no estamos ante un impuesto indirecto toda vez que los elementos que integran la base imponible del impuesto no dependen, en exclusiva, de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema.

En defensa de su postura, el TJUE trajo a colación las manifestaciones del Gobierno español en relación con servicios de ajuste, en el marco de los cuales se retribuye la disponibilidad de una determinada capacidad de producción, así como de los mecanismos de capacidad, en cuyo marco, a su vez, el importe que constituye la retribución de los productores de que se trata se fija en una deter-

²⁷ Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico.

minada cantidad de euros por megavatio y se basa, respectivamente, en la puesta a disposición de una determinada capacidad de producción y en el tamaño y capacidad de producción de la planta.

Según las autoridades españolas, así sucede igualmente con la retribución específica de la producción de electricidad de fuentes renovables, cogeneración de alta eficiencia y residuos, así como de la producción de electricidad en los territorios no peninsulares, respecto de los cuales se prevé un pago adicional en relación con los ingresos en el mercado de electricidad percibidos por los productores de que se trate²⁸.

Lo anterior conduce al Tribunal de Luxemburgo a considerar que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico.

Por ello, el TJUE concluye sosteniendo que no cabe constatar un vínculo directo e indisociable entre el impuesto español y el consumo de electricidad, lo que excluye su incompatibilidad con el Derecho de la Unión²⁹.

Llegados a este punto y teniendo en cuenta todos los conceptos que conforman la factura eléctrica, que hemos analizado previamente, sorprende sobremanera esta afirmación ya que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 97 de la Ley 38/1992³⁰, la base imponible del impuesto sobre la electricidad será la base imponible que se determine a efectos del IVA, esto es, el importe de la contraprestación pactada, excluido el propio impuesto sobre la electricidad.

Dicha contraprestación, como hemos visto antes, está compuesta por conceptos que, claramente, no están vinculados con la electricidad consumida y que, de hecho, son objeto de facturación con independencia de que se haya consumido o no electricidad por parte del consumidor final, así como por otros mixtos, como ocurre con el término de energía, que se compone por el precio de la electricidad junto con la retribución a determinados costes generales del sistema.

Por lo tanto, es claro que, en el caso del impuesto sobre la electricidad la base imponible está conformada por conceptos que nada tienen que ver con la energía eléctrica consumida y, sin embargo, nadie duda de que estamos ante un impuesto de naturaleza indirecta.

Y prueba de que en la factura eléctrica existen conceptos que forman parte de la base imponible del impuesto que nada tienen que ver con la energía consumida es que, tal y como ha señalado la Dirección General de Tributos en varias ocasiones³¹, en aquellos casos en los que sea posible acreditar que no ha existido facturación por el término energía consumida, como consecuencia de una ausencia efectiva de suministro eléctrico, como, por ejemplo, ausencia en caso

28 Asunto *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, citado, apartado 57.

29 Asunto *Promociones Oliva Park, S.L.*, C-220/19, citado, apartado 57.

30 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, reguladora de los Impuestos Especiales

31 Ver contestación vinculante de la DGT de 14 de febrero de 2017, CV0392-17.

de lectura del contador, no resultará exigible este impuesto, con independencia de que exista una facturación por el término potencia contratada.

Como cabe observar, con esta interpretación, la Dirección General de Tributos está reconociendo implícitamente que en la factura de electricidad hay conceptos que no están vinculados con el consumo de electricidad, siendo uno de ellos el término de potencia.

Por otra parte, es claro que un planteamiento formalista como el utilizado por el TJUE en el asunto *Oliva Park*, que atiende a si se toman en consideración, en alguna medida, las circunstancias del productor para cuantificar el tributo, con el fin de descartar la existencia de un vínculo inmediato y directo entre el IVPEE y las sumas abonadas por el consumidor, abre las puertas a que convivan con los impuestos especiales otras figuras impositivas que, deliberadamente, pueden haber sido creadas por los legisladores nacionales con la intención de que la carga tributaria se traslade a los consumidores vía precio.

En el caso particular del IVPEE, no puede perderse de vista que este tributo, como ya señalamos, fue suspendido temporalmente por el Gobierno, durante el último trimestre de 2018 y el primero de 2019, con el fin de paliar el incremento del precio de la electricidad experimentado por los consumidores durante dicho período; circunstancia que, a nuestro juicio, revela el vínculo inmediato y directo que ha sido descartado por Luxemburgo³².

Dicho en otros términos, el hecho de que la configuración del tributo que grava la producción eléctrica permita, en alguna medida, tomar en consideración determinadas circunstancias personales de los productores de energía, que tienen reflejo en la retribución que estos perciben por volcar energía a la red eléctrica y, por ende en la determinación de la base imponible, no debería haber conducido al TJUE a considerar que no hay una vinculación entre el IVPEE y el coste que acaba soportando el consumidor final.

4.2. La compatibilidad con la Directiva 2009/28/CE: indiferenciación de los distintos modelos productivos en virtud de criterios medioambientales

En cuanto a la compatibilidad de este impuesto con la Directiva 2009/28/CE, el TJUE mantiene el criterio que emana del asunto *Elecdedy Carcelén e.a.*, donde señalaba que del propio tenor del artículo 3.3 de la Directiva 2009/28, y en especial del término «podrán», los Estados miembros no están en absoluto obligados a aplicar sistemas de apoyo para promover la utilización de energía procedente de fuentes renovables, ni, con mayor razón, a configurarlos, si decidieran aplicar tales sistemas, como exenciones o desgravaciones fiscales.

32 Según hemos señalado previamente, el Real Decreto-Ley 12/2021, a diferencia de su antecesor, evita hacer referencia a la intención de minorar el coste de la electricidad para los consumidores, cuestión más que evidente dado que se rebaja, al mismo tiempo, el Impuesto sobre el Valor Añadido relativo al consumo eléctrico, limitándose a señalar el Preámbulo que el ahorro pretende generarse, a través de esta medida, en sede de los productores de electricidad.

De este modo, los Estados Miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados en el artículo.

En consecuencia, la posibilidad prevista en el artículo 3.3 de la Directiva 2009/28/CE de que los Estados miembros establezcan sistemas de apoyo para promover la utilización de la energía procedente de fuentes renovables, en su caso en forma de exenciones o desgravaciones fiscales, no implica en absoluto que éstos no puedan gravar a las empresas que desarrollan esas fuentes de energía y, concretamente, a los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica³³.

Como cabe observar, el planteamiento del TJUE es plenamente coincidente con la doctrina del TC español en relación con el principio de igualdad, según la cual el ordenamiento no consagra un derecho subjetivo a la desigualdad de trato.

4.3. Inexistencia de ayuda de Estado ilegal a raíz de discriminación positiva a los productores no nacionales

Como ya señalamos en otro lugar, al tratarse de un tributo de carácter directo, el hecho de que se exonere de gravamen a la energía producida fuera del territorio de aplicación del impuesto e importada en el territorio español, no plantearía problema alguno ya que, por una parte, el Derecho de la Unión permite la denominada discriminación inversa³⁴, y, por otra, al tratarse de una producción de electricidad que tiene lugar fuera del territorio español, no cabe considerar, a nuestro juicio, que nos encontremos ante situaciones comparables³⁵.

Esta es la conclusión alcanzada por el TJUE, que declaró que de los autos no se desprendía que los ingresos procedentes de la percepción del IVPEE constituyeran el modo de financiación de una medida de ayuda estatal. De ello se colige que no se podría que el IVPEE esté incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del TFUE relativas a las ayudas estatales.

Por otra parte, el TJUE también consideró en la sentencia que es objeto del presente comentario que, si bien los artículos 32 y 34 de la Directiva 2009/72, contemplan el principio general de no discriminación en el ámbito del mercado interior de la electricidad al regular el acceso de terceros a la red de forma objetiva y no discriminatoria, dicha regulación no resulta de aplicación a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad en el territorio de un Estado miembro³⁶.

33 STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, citada, apartados 30 a 33.

34 E. Ortiz Calle, «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el Derecho de la Unión Europea», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 437-438, 2019, p. 110.

35 R. Alonso García y J.M. Almudí Cid, «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)», citado, p. 78.

36 STJUE de 20 de septiembre de 2017, C-215/16, citada, apartado 78.

5. Bibliografía

Alonso García, R. y Almodí Cid, J.M., «La declaración de compatibilidad del impuesto sobre el valor de producción de la energía eléctrica (IVPEE): asunto *Oliva Park* (sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, C-220/19)», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 77, 2021.

Alonso García, R. y Almodí Cid, J.M., «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica)», *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020.

Caridad Iglesias, M.: «El impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica a debate desde el Derecho Europeo», *Nueva fiscalidad*, núm. 4, 2019.

Martín Santana, L., «Finalidad extrafiscal en los tributos que gravan el autoconsumo eléctrico de fuentes de energía renovables», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2020.

Menéndez Moreno, A., «Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2019.

Menéndez Moreno, A., «Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2019.

Ortiz Calle, E., «Compatibilidad del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica con el Derecho de la Unión Europea», *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 437-438, 2019.

Rozas Valdés, J.A.: «El modelo español del sistema financiero eléctrico a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2015.

Sedeño López, J.F.: «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea respalda el Impuesto sobre el valor de la Producción Eléctrica» (Análisis de la STJUE de 3 de marzo de 2021, Asunto C-220/19), *Aranzadi Doctrinal*, núm. 6, 2021.

EL PRECINTO CAUTELAR DE LAS CAJAS DE SEGURIDAD EN EL SENO DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA. DERECHOS FUNDAMENTALES AFECTADOS Y CONVENIENCIA DE RECABAR AUTORIZACIÓN JUDICIAL PREVIA

María Eugenia Sanmartín García-Osorio

*Jueza del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
número 8 de Arenys de Mar (España)*

Title

The precautionary seal of the safety deposit boxes within a tax inspection procedure. Fundamental rights affected and convenience of obtaining prior judicial authorization

Resumen

Este trabajo surge con ocasión de la STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, y tiene por objeto reflexionar sobre la conveniencia de que el precinto cautelar de las cajas de seguridad venga precedido del consentimiento de su titular o autorización judicial previa. Para ello, se parte del examen de los derechos fundamentales afectados por esta medida cautelar, así como del análisis de las deficiencias propias de las líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 de la Ley General Tributaria y de la exigencia doctrinal y jurisprudencial de que la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad venga precedida del consentimiento de su titular o autorización judicial previa.

Palabras clave

Precinto, cajas de seguridad, medidas cautelares, intimidad.

Abstract

This work arises on the occasion of the STSJ of the Valencian Community 1311/2020, of July 22, and aims to reflect on the convenience of the precautionary seal of the safe deposit boxes being preceded by the consent of its owner or prior judicial authorization. To this end, it is a starting point on the examination of the fundamental rights affected by this precautionary

measure, as well as the analysis of the deficiencies of the general lines of adoption of the precautionary measures of article 146 of the General Tax Law and the doctrinal and jurisprudential requirement that the precautionary measure of opening safe deposit boxes be preceded by the consent of its owner or prior judicial authorization.

Keywords

Seal, safe deposit boxes, precautionary measures, privacy.

Fecha de recepción: 1-07-2021/Fecha de aceptación: 24-09-2021/Fecha de revisión: 26-12-2021

Cómo referenciar: Sanmartín García-Osorio, M.E. (2021). El precinto cautelar de las cajas de seguridad en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Derechos fundamentales afectados y conveniencia de recabar autorización judicial previa. *Revista Técnica Tributaria* (135), 35-73

SUMARIO

1. Introducción
2. Derechos fundamentales afectados por el precinto de las cajas de seguridad
 - 2.1. La intimidad
 - 2.2. La inviolabilidad del domicilio
3. Líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 LGT y 181 RGGI
 - 3.1. Presupuestos objetivos
 - 3.2. Límites
 - 3.3. Procedimiento de adopción
4. Procedimiento especial para la adopción de la medida de apertura de cajas de seguridad
5. Conveniencia del consentimiento del titular o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad
6. Bibliografía
 - 6.1. Doctrina
 - 6.2. Jurisprudencia
 - 6.3. Resoluciones económico administrativas

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de jueces en formación de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

1. Introducción

La inspección tributaria entendida como la actividad dirigida a averiguar la verdad objetiva y a determinar la situación tributaria real del obligado tributario requiere una serie de medidas encaminadas a impedir que durante el desarrollo de las actuaciones de averiguación o comprobación se produzca la alteración o destrucción de efectos, información o pruebas relevantes¹.

Estas medidas se regulan en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), el cual fue desarrollado por medio del artículo 181 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, de 27 de julio (en adelante RGGI). Además, estos preceptos han de ser interpretados a la luz de las numerosas resoluciones jurisprudenciales y de los Tribunales Económico Administrativos dictadas en respuesta a los recursos interpuestos por los obligados tributarios en esta materia.

Dichos artículos prevén que en el procedimiento de inspección las medidas cautelares podrán consistir en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. En particular, el precinto mantiene los elementos probatorios en poder del obligado tributario garantizando su integridad mediante sellos o ligaduras que se colocan sobre los propios elementos. En cambio, el depósito pone los elementos probatorios en poder de un depositario al que se encomienda su custodia y la incautación supone la aprehensión y custodia de los elementos probatorios por la propia Administración Tributaria².

Ahora bien, las medidas y elementos de prueba referidos en dichos preceptos no constituyen una lista cerrada, sino que la Administración Tributaria podrá acordar dichas medidas sobre elementos de prueba distintos o incluso adoptar

1 BLANQUER CRIADO, D., *La Inspección (de Actividades Autorizadas o Comunicadas)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2018. Pp. 290 y ss.

2 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2016. P. 808.

medidas no previstas legal o reglamentariamente cuando así lo aconsejen las circunstancias³.

Uno de los elementos de prueba no previstos y sobre el que es habitual adoptar medidas cautelares encaminadas a la consecución de los fines propios de la inspección o comprobación tributaria son las cajas de seguridad sitas en el domicilio del obligado tributario o en las entidades financieras. Así, más allá de que los Servicios de Inspección Tributaria puedan dirigir requerimientos de información a las entidades financieras sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones con base al deber de información del art. 93 LGT⁴, es habitual que en el seno de un procedimiento de inspección se acuerde el precinto cautelar y la posterior apertura de las cajas de seguridad.

A estos efectos, entre la Administración tributaria y los tribunales parecía existir un cierto consenso, justificado en la necesidad de la potestad inspectora para garantizar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, por el cual la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad exige el consentimiento de su titular o autorización judicial previa, mientras que el precinto de las mismas, al igual que el requerimiento de información sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de cajas de seguridad, podía ser adoptado motivadamente por la propia Administración tributaria.

Este consenso parecía indicar que la afeción de derechos del obligado tributario por el precinto de las cajas de seguridad era similar a la producida por el mero requerimiento de información a las entidades bancarias sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones. En cambio, la apertura de las mismas afectaría de forma mucho más intensa a los derechos fundamentales del obligado tributario.

No obstante, nada más lejos de la realidad, el consenso solamente respondía a que por regla general los Tribunales únicamente intervienen para autorizar la apertura de cajas de seguridad previamente precintadas sin oposición⁵ y prueba de ello es el nuevo enfoque dado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio.

3 CHICO DE LA CÁMARA, P. y CARVAJO VASCO D., «Procedimiento de inspección tributaria» en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M. (Dirs.): *Formularios tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2019. P. 267; MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015. Pp. 121 y ss. o CORDERO GONZÁLEZ, E.M. «Las medidas cautelares tributarias» en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*, J. B. Bosch, 2014. Pp. 144.

4 La legitimidad de esta medida ha sido reconocida por el TEAC (RTEAC 963/2014, de 2 de noviembre de 2017).

5 Aunque la mayoría de sentencias que revisan los pronunciamientos relativos a la apertura de cajas de seguridad concluyen que la medida cautelar acordada no vulneraba los derechos fundamentales afectados (STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, STSJ de la Comunidad Valenciana 207/2020, de 30 de enero, STSJ de Andalucía 678/2019, de 26 de marzo, STSJ de La Rioja 277/2018, de 27 de septiembre, STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, o STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio), también existen algunos pronunciamientos en sentido contrario (STSJ de Andalucía 1151/2016, de 22 de abril).

Hasta el momento, sólo en la STSJ de Aragón 225/2014, de 7 de mayo, se había planteado que el precinto de cajas de seguridad podía afectar derechos fundamentales del obligado tributario, concluyendo escuetamente que esta medida cautelar no vulnera el derecho a la inviolabilidad del domicilio⁶, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana matiza esta conclusión haciendo notar que el derecho fundamental afectado por el precinto de la caja de seguridad no es la inviolabilidad del domicilio sino la intimidad.

Aunque esta última precisión no ha de llevar a concluir precipitadamente que es necesario el consentimiento del titular de la caja de seguridad o la previa autorización judicial para adoptar la medida cautelar de precinto, la misma invita a un análisis más sosegado de la cuestión que permita resolver esta incógnita *de lege lata* y, en caso de ser necesario, proponer una solución respetuosa con el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario *de lege ferenda*.

Para ello, en primer lugar, en este trabajo se determinará cuál es el derecho fundamental afectado por el precinto de las cajas de seguridad. Seguidamente, se examinarán los presupuestos, límites y procedimiento de adopción previstos con carácter general para las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, haciendo hincapié en la problemática y deficiencias detectadas doctrinalmente para cada uno de ellos. Tras ello, se pondrá de manifiesto que, con carácter general, la doctrina y la jurisprudencia exigen el consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o la autorización judicial previa para su apertura, detallando la justificación y operativa de este requisito especial. Finalmente, se examinará si a la luz de todas las consideraciones anteriores el derecho fundamental afectado por el precinto cautelar queda suficientemente garantizado mediante los presupuestos, límites y procedimiento general o, en cambio, también sería necesario el consentimiento de su titular o la previa autorización judicial.

2. Derechos fundamentales afectados por el precinto de las cajas de seguridad

Las cajas de seguridad son compartimentos destinados a la guarda y custodia de bienes y documentos de especial valor, tanto material como afectivo, cuyo acceso está vedado a terceros no autorizados por el titular de su contenido. Por tanto, han de ser consideradas como una proyección del ámbito de disposición personal con independencia de que se sitúen en el domicilio familiar o en una entidad financiera⁷.

Así, la propia finalidad y naturaleza intrínseca de las cajas de seguridad, así como los lugares donde pueden estar situadas conducen a cuestionarse si el precinto de las mismas podría atentar contra los derechos fundamentales a la intimidad y la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario, especialmente

6 En particular, en el fundamento jurídico primero se establece que «con el simple embargo y precinto, no se puede vulnerar este derecho fundamental [la inviolabilidad del domicilio], pues no se ha procedido a acceder a la misma [la caja de seguridad]».

7 *Memento Procesal Contencioso-Administrativo 2021*, Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2021. P. 1101.

cuando el art. 8 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH) permite que la autoridad pública injiera en el domicilio y la vida privada y familiar cuando ello sea necesario para el bienestar económico del país⁸.

2.1. La intimidad

La ausencia de un concepto constitucional o legal del derecho fundamental a la intimidad⁹ obliga a acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional para definir este derecho y delimitar su contenido esencial.

En particular, el Tribunal Constitucional define la intimidad personal como el derecho fundamental vinculado a la propia personalidad y derivado de la dignidad de la persona que implica la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás necesario, según las pautas de nuestra cultura, para mantener una calidad mínima de la vida humana¹⁰. De este modo, corresponde a cada persona el poder jurídico de acotar el ámbito de la intimidad personal y familiar que sustrae de la acción y conocimiento ajenos, imponiendo a terceros el deber de abstenerse de toda intromisión en su esfera íntima acotada.

La titularidad de este derecho fundamental corresponde sin lugar a dudas a las personas físicas nacionales y extranjeras. No obstante, la propia naturaleza de la intimidad impide su extensión a las personas jurídicas, lo cual no supone que se encuentren totalmente desprotegidas frente a intromisiones ilegítimas, ya que se les reconoce otros derechos fundamentales relacionados con la intimidad como la inviolabilidad del domicilio al que me referiré con posterioridad, así como la capacidad de ser sujetos pasivos de los delitos de descubrimiento y revelación de secretos¹¹.

Dicho esto, cabe destacar que la facultad de una persona de determinar su esfera íntima no es absoluta, sino que en las sociedades pluralistas ideológicamente heterogéneas corresponde al poder judicial definir cuál es el

8 El art. 8 CEDH reconoce que «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para (...), el bienestar económico del país (...).».

9 El artículo 18 de la Constitución se limita a garantizar «el derecho a la intimidad personal y familiar» y la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de protección civil del derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen únicamente precisa en su artículo séptimo las actuaciones que tienen la consideración de intromisiones ilegítimas.

10 El Tribunal Constitucional parte de esta definición para resolver aquellos asuntos en los que se discute si la actuación de la Administración Tributaria vulnera el derecho a la intimidad (entre otras SSTC 233/2005, de 28 de octubre, y AATC 212/2003, de 30 de junio y 197/2003, de 16 de junio).

11 JIMÉNEZ PÉREZ, A. «El derecho a la intimidad en la Constitución española y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en LÓPEZ ORTEGA, J.J. (Dir.), SALÓN PIEDRA, J. D. y VALENZUELA YLIZARBE, F. (Coords.): *El derecho a la intimidad: Nuevos y viejos debates*, Dykinson, Madrid, 2017. Pp. 102 y 107.

núcleo esencial y los límites de la intimidad con arreglo al momento histórico y social¹².

Tradicionalmente, la determinación de los límites del derecho a la intimidad en el ámbito tributario ha venido marcada por la discusión doctrinal y jurisprudencial relativa a la inclusión o no de los datos económicos dentro del contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad¹³. De esta manera, algunos autores¹⁴ parten de un concepto estricto del derecho a la intimidad en el que no tienen cabida los datos económicos, salvo que por su naturaleza y contenido revelen información sobre aspectos más reservados de la vida personal y familiar. En cambio, otra parte de la doctrina¹⁵ acoge un concepto amplio del derecho a la intimidad del que sí formarían parte los datos económicos.

De igual modo, existen pronunciamientos jurisprudenciales que parecen incluir los datos económicos como parte del derecho a la intimidad (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, 142/1993, de 22 de abril, o 233/2005, de 26 de septiembre) y otros que claramente los excluyen (STC 99/2004, de 27 de mayo o SSTS 353/2015, de 22 de enero).

Ahora bien, aun cuando se considere que los datos económicos forman parte del derecho a la intimidad, no se puede desconocer que el art. 31 de la Constitución impone a todos el deber de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica y, en este punto, tanto la doctrina como la jurisprudencia están de acuerdo en la legitimidad de la Administración tributaria para acceder a determinados datos personales económicos por medio de un procedimiento de inspección tributaria, siempre que éste no sea ilegal o arbitrario.

A estos efectos, HERRERA MOLINA¹⁶, en línea con la doctrina alemana, distingue entre datos exclusivamente económicos cuya esfera de protección es mínima, datos económicos que afectan a la intimidad sin alcanzar su contenido esencial cuya esfera de protección es intermedia y datos directamente relacionados con la vida íntima personal y familiar cuya esfera de protección es máxima. Por su parte, el Tribunal Constitucional, a partir de la STC 110/1984, de 26 de noviembre, establece que la Administración Tributaria está habilitada para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los obligados tributarios en el seno de un procedimiento de investigación o inspección tributaria¹⁷. En consecuencia, parece razonable concluir que, en atención a la intensidad con que se vea afectado el derecho fundamental a la intimidad, es

12 MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.M., *El derecho a la intimidad: de la configuración inicial a los últimos desarrollos de la jurisprudencia constitucional*, Anuario de filosofía de derecho. Madrid, 2016. Pp. 409-430.

13 DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M., *El deber de información*, Dykinson, Madrid, 2020. Pp. 92-100.

14 MANTERO SAEZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1990. P. 423 o GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003. P. 52.

15 ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Acceso a Datos en Poder de la Administración Tributaria*, Cuadernos de Derecho Judicial. 1997. Núm. 25. P. 271.

16 HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Editex, Madrid, 1992. Pp. 193-197.

17 Estos límites han sido reiterados por el Tribunal Constitucional en las SSTC 65/2020, de 18 de junio, y 76/1990, de 26 de abril y en el ATC 642/1986, de 23 de julio.

necesario establecer mecanismos de control de la actividad inspectora más o menos rígidos que irían desde la preceptiva motivación de las decisiones administrativas hasta la necesidad de consentimiento del obligado tributario o de autorización judicial previa.

Hechas las consideraciones anteriores, a continuación, se analizará en qué medida queda afectado el derecho fundamental a la intimidad por el precinto de las cajas de seguridad. Para ello, en primer lugar, dentro de las medidas que la Administración tributaria puede adoptar sobre las cajas de seguridad se ha de distinguir entre los requerimientos de información destinados a conocer la existencia de una caja de seguridad a disposición del obligado tributario y las medidas cautelares que afectan al contenido de las mismas.

Dentro del primer grupo, se encuentra el requerimiento a las entidades bancarias de información sobre los titulares de los contratos de alquiler de las cajas de seguridad situadas en sus instalaciones, medida de comprobación que es adoptada frecuentemente por la Administración tributaria al amparo del art. 93 LGT el cual impone a las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a otras entidades sin personalidad jurídica la obligación de comunicar toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria¹⁸. Es decir, esta medida supone que la Administración tributaria acceda a datos de naturaleza estrictamente económica y podría comprometer el secreto bancario.

En relación con esta cuestión, ya se ha expuesto que no está claro que los datos de naturaleza estrictamente económica formen parte del contenido esencial del derecho a la intimidad, por lo que únicamente gozan de una protección mínima frente al deber del art. 31 CE de contribuir a las arcas públicas de acuerdo con la capacidad económica. Por ello, siempre que los servicios de inspección tributaria realicen los requerimientos de información de manera motivada y suficientemente individualizada¹⁹, el secreto

18 CALVO VÉRGEZ, J., *Principales cuestiones conflictivas planteadas al inicio y durante el desarrollo del procedimiento de inspección tributario*, Actum Fiscal, n.º 43, 2010. Pp. 55-73 considera que la trascendencia tributaria se configura como un concepto jurídico indeterminado que habilita para, con respeto a los derechos humanos, exigir la información que conduzca a la aplicación de los tributos.

19 En la práctica, a pesar de que los Tribunales (SAN de 10 de noviembre de 2009, rec. 383/2008, o STS de 13 de noviembre de 2014, rec. 266/2012) rechazan las peticiones genéricas de información sobre los titulares de los contratos de alquiler de las cajas de seguridad dirigidas a las entidades financieras y efectuadas por los órganos de recaudación, el TEAC entiende que estas peticiones son válidas sin ningún requisito adicional por el mero hecho de que se realicen por los servicios de inspección (Res. 963/2014, de 2 de noviembre, 3016/2007, de 17 de diciembre de 2008, o 2673/2007, de 18 de noviembre de 2008), postura a mi juicio sorprendente, pues con ello, se legitimaría la presunción de que las cajas de seguridad se emplean para defraudar a la que se refieren JAÉN VALLEJO, M. y PERRINO PÉREZ, Á. L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La Oficina de Recuperación y Gestión de Activos)*, Dykinson, Madrid, 2016. P. 67. o DEPARTAMENTO DE REDACCIÓN B.O.E., *Anales de la Abogacía General del Estado 2018*, B.O.E y Ministerio de Justicia, 2019. P. 594 o SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Editorial Ciss, S.A., Madrid, 2009. Pp. 121 y ss.

bancario no servirá para fundar la negativa o falta de respuesta a dichos requerimientos²⁰.

En segundo lugar, las medidas que afectan al contenido de las cajas de seguridad son el precinto cautelar y/o posterior apertura de las mismas. Mediante estas medidas, no sólo se comprometen datos del obligado tributario de naturaleza estrictamente económica, sino que también pueden quedar afectados otros datos directamente relacionados con la vida íntima personal o familiar, ya que el servicio de cajas de seguridad es contratado con el objeto de conseguir la mayor reserva posible sobre el contenido de especial valor material o afectivo custodiado en su interior. De esta forma, en palabras de GÁLVEZ DOMÍNGUEZ²¹, al secreto bancario se contraponen el secreto del contenido de las cajas de seguridad, pues, constituyendo ambos secretos manifestaciones del derecho a la intimidad en un sentido amplio, el distinto alcance de su afección conllevará una protección diferenciada frente a la actuación de la Administración tributaria.

En particular, mediante la apertura de la caja de seguridad, la Administración tributaria conoce el contenido de la misma y, con ello, pueden revelarse gustos, aficiones y demás actividades que el obligado tributario había decidido separar del conocimiento de terceros. De esta manera, siendo evidente que esta medida da lugar a que la Administración tributaria invada un ámbito propio y reservado del obligado tributario, su adopción exigirá un mayor control que las medidas que afectan únicamente al secreto bancario.

Es más, parece superada la doctrina expuesta en la STS (Sala de lo Penal) 155/2002, de 19 de febrero, por la que se entendía que la apertura y registro de las cajas de seguridad no incidía en el derecho a la intimidad²² y hoy en día la mayoría de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia entienden que esta medida cautelar afecta a dicho derecho fundamental²³.

En cambio, mediante el precinto de las cajas de seguridad, la Administración tributaria no llega a conocer su contenido, sino que únicamente sustrae del obligado tributario la facultad de disponer de los objetos y documentos contenidos en dichas cajas, quedando éstas bajo la acción de la propia Administración. Con ello, desde un punto de vista simplista, podría dudarse de que esta medida cautelar afecte al derecho fundamental a la intimidad, sin embargo, ello supondría,

20 TRIGUEROS MARTÍN, M.J., *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. N.º 401-402. 2016. Pp. 5-50. pone de manifiesto que la actual regulación legal e interpretación jurisprudencial hace que el secreto bancario ya no constituya un límite a la obtención de información por la Administración tributaria.

21 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario de las cajas de seguridad*. Comares, Granada. 1997. P. 186 y ss.

22 Esta sentencia ya fue criticada por la doctrina al poco tiempo de su pronunciamiento. Entre otros, ABEL SOUTO, M., *Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 155/2002, de 19 de febrero)*, Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª Época, N.º 13. Madrid, 2004. Pp. 315-323.

23 Por todas, SSTSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, y 1279/2019, de 17 de octubre, SSTSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, y 430/2018, de 8 de mayo, y STSJ de Zaragoza 369/2015, de 3 de junio.

a mi juicio, desconocer el contenido esencial de este derecho fundamental expuesto anteriormente.

En concreto, como ya se indicó al inicio de este epígrafe, el contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad comprende la facultad de excluir del ámbito de protección delimitado por su titular, no sólo el conocimiento, sino también la acción de terceros. Por tanto, al quedar el contenido de la caja de seguridad bajo la acción de la Administración tributaria, es evidente que el precinto de la misma supone una intromisión en el ámbito propio y reservado del obligado tributario afectando con ello a su derecho fundamental a la intimidad²⁴. Es más, tampoco se puede ignorar que la medida de precinto suele ir seguida de la apertura de la caja de seguridad sin que ésta deje de estar bajo la acción de la Administración tributaria y, por tanto, el precinto cautelar también dará lugar indirectamente al conocimiento del contenido de la caja.

En definitiva, como el precinto cautelar de las cajas de seguridad pone bajo la acción directa y el conocimiento potencial de la Administración tributaria datos estrechamente relacionados con la vida íntima personal y familiar del obligado tributario, es evidente que la adopción de esta medida afecta al derecho fundamental a la intimidad, haciendo con ello necesario un control de la actividad de la Administración tributaria que vaya más allá de exigir que la adopción de esta medida sea motivada y suficientemente individualizada.

2.2. La inviolabilidad del domicilio

En nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna disposición constitucional o legal que permita identificar aquellos lugares que, por ser el domicilio de una persona, son inviolables y no está permitida la entrada o registro sin el consentimiento de su titular o resolución judicial, salvo flagrante delito²⁵.

Esta ausencia de regulación obliga a acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional complementada con los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para definir el domicilio²⁶ como el espacio físico donde el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales, ejerciendo su libertad más íntima. De esta manera, el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio no protege el espacio físico *per se* sino la privacidad e intimidad de la persona, dando lugar a

24 En este sentido se pronuncia la novedosa STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, que entiende que «la reserva o protección de ese ámbito propio no sólo es respecto del conocimiento de los demás, sino también respecto de la acción de los demás. Y en esa acción sobre el ámbito propio parece lógico incluir la privación de la facultad de disposición de los elementos materiales protegidos por el derecho a la intimidad.»

25 El artículo 18.2 CE declara que «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.»

26 APARICIO DE LÁZARO, J. R., *Cuestiones con interés casacional objetivo en materia de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, Revista Actualidad Administrativa, N.º 3. Madrid, 2020. hace un repaso de los pronunciamientos jurisprudenciales más relevantes (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, 171/1999, de 18 de marzo, 186/2000, de 10 de julio, o 11/2006, de 16 de enero; SSTC 285/2012, de 25 de enero o SSTEDH (sección 4.ª) de 19 de noviembre de 2004, caso *Moreno Gómez contra España*, rec. 4143/2002 o (sección 3.ª) de 16 de enero de 2018, caso *Cuenca Zarzoso contra España*, rec. 23383/12).

una conexión especial entre la inviolabilidad del domicilio y la intimidad que no ha de llevar a la confusión entre ambos derechos fundamentales, pues la mera afectación de la vida privada o la intimidad no conduce a la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio sino cuando existe un espacio físico residencial.

Además, este derecho fundamental no sólo se reconoce a las personas físicas nacionales y extranjeras, sino también a las personas jurídicas cuyo domicilio es entendido como el espacio físico en el que desarrollan su actividad sin intrusiones ajenas por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros²⁷.

En el ámbito tributario, el art. 48 LGT define el domicilio fiscal de las personas físicas como el lugar donde tengan su residencia habitual, salvo que desarrollen principalmente actividades económicas en cuyo caso se podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, de no poder determinarse este último, el lugar donde se sitúe el inmovilizado de mayor valor en el que se realicen dichas actividades económicas. A su vez, define el domicilio fiscal de las personas jurídicas como su domicilio social siempre que en él esté centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios o, en otro caso, el lugar en el que se desarrolle efectivamente dicha dirección o gestión.

Sin embargo, mediante la comparación de la definición del domicilio fiscal y del domicilio constitucional inviolable se constata que el domicilio fiscal se define de forma más restrictiva que el domicilio constitucional, por lo que existirán otros espacios físicos distintos del domicilio fiscal en los que no esté permitida la entrada sin el consentimiento de su titular o resolución judicial, quedando el domicilio fiscal reservado a las relaciones entre la Administración tributaria y el obligado tributario que se canalizarán, principalmente, mediante las notificaciones tributarias²⁸.

Por otra parte, no se puede desconocer que la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad y equidad exige una actividad inspectora eficaz que obtenga todos los elementos necesarios para determinar la situación tributaria real del obligado tributario²⁹, por lo que es necesario cuestionarse si dicha actividad puede desarrollarse en cualquier lugar o existen límites derivados del reconocimiento constitucional del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

27 SSTC 137/1985, de 17 de octubre, o 69/1999, de 26 de abril.

28 GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en MERINO JARA, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación. Nueva fiscalidad*, Dykinson, Madrid, 2020. P. 295-296.

29 La STC 110/1984, de 26 de noviembre, recuerda «la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta».

A estos efectos, el artículo 151 LGT permite que la actividad inspectora se desarrolle en cualquier lugar, pero los requisitos y condiciones de la misma serán distintos en función del grado de protección del lugar al que se pretenda acceder, distinguiéndose entre domicilio constitucionalmente protegido y otros lugares³⁰. Por un lado, el art. 142 LGT dispone que la entrada de los funcionarios de la inspección en un lugar que no tenga la consideración de domicilio constitucional exige únicamente autorización escrita de la autoridad administrativa. En cambio, el art. 113 LGT prevé que la entrada en un domicilio protegido por el artículo 18.2 CE requiere el consentimiento de su titular o autorización judicial en la que se habrá de justificar la titularidad del domicilio, la apariencia de legalidad de la actuación inspectora, la necesidad y duración de la entrada y la acreditación de que la entrada en el domicilio no produce más limitaciones al derecho fundamental que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto de inspección.

Es decir, se legitima la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido para realizar inspecciones fiscales siempre que se respeten una serie de límites y garantías, algo que también ha sido refrendado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke contra Francia*, rec. 10828/84).

Hechas las consideraciones anteriores se analizarán sus implicaciones en la medida de precinto cautelar de cajas de seguridad, para ello, se distinguirá de nuevo entre los requerimientos de información destinados a conocer la existencia de una caja de seguridad a disposición del obligado tributario y las medidas cautelares que afectan al contenido de las mismas.

Por un lado, los requerimientos de información a las entidades financieras sobre la titularidad de los contratos de arrendamiento de las cajas de seguridad sitas en sus instalaciones únicamente persiguen conocer la identidad de los titulares o usuarios de estos elementos de seguridad; por tanto, resulta evidente sin necesidad de más consideraciones que estas medidas no suponen afección alguna al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Por otra parte, en relación con las medidas relativas al secreto del contenido de las cajas de seguridad –apertura y precinto–, cabe destacar que las propias características materiales de las cajas de seguridad implican que dentro las mismas se pueden custodiar algunos aspectos de la intimidad, pero en ningún caso será posible desarrollar plenamente la vida privada, en el caso de las personas físicas, o la actividad social, en el caso de las personas jurídicas. Por ello, la adopción de medidas cautelares sobre el contenido de las cajas de seguridad no afecta *per se* al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio³¹.

30 ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales» en MERINO JARA, I. (Dir.) y MANZANO SILVA, E. (Coord.), *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch Editor, 2014. Pp. 265-268.

31 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario...*, op. cit., p. 186 y ss. considera que las medidas que afectan al contenido de las cajas de seguridad atentan contra un ámbito de la intimidad que protege prácticamente los mismos intereses que la inviolabilidad del domicilio, sin embargo, entiendo que este autor no hace esta equiparación desde la óptica constitucional sino desde el punto de vista de las medidas de control de la actividad de la Administración tributaria que deben de adoptarse y que se tratarán con detalle en los epígrafes 4 y 5.

Ahora bien, tampoco se puede ignorar que las cajas de seguridad pueden estar situadas en una entidad bancaria o en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, por lo que el lugar en el que se encuentren podría hacer que la apertura y/o precinto de las mismas afectase al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

En el primero de los casos no existen dudas de que la entidad bancaria no se puede identificar como domicilio constitucional del obligado tributario, por lo que el acceso a la misma para la apertura o precinto de las cajas de seguridad no afectará al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio³². Sin embargo, si la caja de seguridad está situada en un espacio físico que pueda calificarse constitucionalmente como domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, la adopción de estas medidas cautelares afectará indirectamente a la inviolabilidad del domicilio, pues su ejecución exige la entrada en el mismo³³.

Por todo ello, se debe concluir que la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad afecta directamente al derecho fundamental a la intimidad, pero no al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el cual únicamente se vería afectado indirectamente cuando para la adopción de la medida fuese necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica por encontrarse en él dicho elemento de seguridad.

3. Líneas generales de adopción de las medidas cautelares del artículo 146 LGT y 181 RGGI

Habiéndose concluido en el epígrafe anterior que el precinto cautelar de las cajas de seguridad produce una afección directa al derecho fundamental a la intimidad y también puede producir una afección indirecta al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando la caja se encuentra situada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, es necesario determinar si dichas afecciones tienen consecuencias en los presupuestos, límites y procedimiento de adopción de esta medida cautelar. Con el objetivo de resolver esta incógnita en el último epígrafe de este trabajo, en este epígrafe se expondrán con carácter general los presupuestos, límites y procedimiento de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, haciendo especial hincapié en la problemática y deficiencias detectadas doctrinal y jurisprudencialmente.

32 REBOLLO PUIG, M., «La actividad inspectora» en Díez Sánchez, J. J. (Coord.), *Función inspectora*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013. Pp. 87 y 88 recuerda que en ocasiones la ley o la jurisprudencia atribuyen a otros lugares una protección similar a la del domicilio constitucional, pero ello no supone ampliar el concepto constitucional de domicilio sino limitar la potestad inspectora para proteger la intimidad más allá del domicilio o la propiedad.

33 En estos casos resultaría aplicable la doctrina de la STC 22/1984, de 22 de febrero, de tal manera que, si únicamente se autorizase la apertura o precinto de la caja de seguridad situada en el domicilio del contribuyente, sería imprescindible que éste consintiera voluntariamente la entrada en su domicilio y, en caso contrario, sería necesaria una nueva autorización no pudiendo suplirse la falta de consentimiento a la entrada en el domicilio con la autorización para la apertura.

De esta manera, la adopción de cualquiera de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI genera un conflicto entre los derechos de los obligados tributarios garantizados legal y constitucionalmente y la necesidad de asegurar la prueba sobre la verdadera situación tributaria del contribuyente para garantizar el cumplimiento del deber del art. 31 CE de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Para dirimir este conflicto, la propia ley y la doctrina científica y jurisprudencial han definido una serie de presupuestos objetivos, límites materiales y temporales y procedimiento de adopción que dotarían al obligado tributario de garantías frente a la actuación inspectora.

3.1. Presupuestos objetivos

En todos los ámbitos jurídicos, la adopción de medidas cautelares exige la concurrencia de dos presupuestos objetivos: el *fumus boni iuris* o apariencia de buen derecho y el *periculum in mora* o peligro de la mora procesal. De igual modo, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI por los servicios de inspección tributaria exigirá que concurra una apariencia de buen derecho que se manifiesta en la propia potestad inspectora y un peligro de mora procesal que corresponde con el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos necesarios para probar la existencia de la obligación tributaria y cuantificarla³⁴.

3.1.1. Apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*

El primero de los presupuestos objetivos necesarios para la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI no está expresamente previsto legal ni reglamentariamente, sin embargo, esto no significa que su concurrencia sea innecesaria, sino que una parte de la doctrina³⁵ considera que está implícito en la legalidad y validez de las potestades tributarias reconocidas en la LGT, opinión que a mi juicio vendría refrendada por la necesidad de que las medidas cautelares se adopten en el seno de un procedimiento de inspección cuya finalidad sea la comprobación e investigación de los supuestos de hecho de la obligación tributaria.

En particular, el procedimiento de inspección ha de circunscribirse a una o varias obligaciones tributarias y períodos impositivos o de liquidación de uno o varios contribuyentes, por lo que algunos autores hacen notar que, si la medida cautelar se adoptase en relación con un obligado tributario vinculado pero distinto de aquel frente al que se sigue el procedimiento de inspección, no será

34 CORDERO GONZÁLEZ, E.M. Las medidas cautelares tributarias en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: ..., op. cit.*, p. 143 define de este modo los presupuestos objetivos necesarios para la adopción de las medidas cautelares del art. 146 LGT.

35 LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*. Atelier, Barcelona, 2009. P. 141.

posible continuar dicho procedimiento frente al obligado tributario que no era el objeto inicial de las actuaciones de inspección o comprobación³⁶.

Por otra parte, los arts. 146 LGT y 181 RGGI no identifican cuál es el momento oportuno para adoptar las medidas cautelares en el seno del procedimiento de inspección tributaria. De hecho, el tenor legal y reglamentario «en el procedimiento de inspección se podrán adoptar (...)» únicamente excluye la adopción de medidas cautelarísimas o provisionalísimas³⁷, pero en nada obsta que se adopten medidas cautelares en la propia comunicación de inicio del procedimiento³⁸. Ahora bien, en relación con esta última posibilidad, no se puede desconocer que las medidas cautelares adoptadas pueden ser muy gravosas para los derechos del obligado tributario, con lo que la adopción de las mismas simultáneamente al inicio del procedimiento de inspección podría ser desproporcionada. Por ello, comparto el parecer de MARTÍNEZ MUÑOZ³⁹, quien indica que las medidas cautelares no deben ser adoptadas automáticamente al inicio del procedimiento sino únicamente ante la existencia de actuaciones del obligado tributario indiciarias de un riesgo de frustración de los fines de comprobación e investigación propios del procedimiento tributario.

En conclusión, la falta de relevancia dada por el legislador a este presupuesto no debe conducirnos a prescindir del mismo sino únicamente a presumir que concurre cuando la medida cautelar se adopta en el seno de un procedimiento de inspección en el que se ha constatado indiciariamente el riesgo de frustración de la comprobación e investigación de la obligación tributaria, ya que sostener lo contrario supondría legitimar la arbitrariedad de la Administración Tributaria.

3.1.2. Peligro de la mora procesal o *periculum in mora*

El segundo de los presupuestos objetivos que ha de concurrir para adoptar las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI es el peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, el cual se manifiesta en el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias.

De la propia definición legal de este presupuesto en el art. 146 LGT, se deduce que la adopción de estas medidas cautelares únicamente requiere que se acredite el peligro de desaparición, alteración o destrucción sin que sea necesaria

36 SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Tomo I*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012. P. 930. ejemplifican estos casos con la incautación o el depósito acordado sobre bienes del obligado tributario en investigación que se encuentren en poder de un depositario o comisionista.

37 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica...*, *op. cit.*, p. 811 indican que, aunque las medidas cautelarísimas están consolidadas en la legislación procesal y administrativa, la falta de regulación de las mismas por la LGT impide la adopción de medidas cautelares previas al inicio del procedimiento de inspección.

38 PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012. Pp. 331 se refiere expresamente a esta posibilidad.

39 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, *op. cit.*, p. 127.

la existencia y realidad de un daño efectivo⁴⁰, lo cual se justifica en que el peligro de la mora procesal responde a la conveniencia de conservar y localizar las pruebas para su uso en el procedimiento de inspección y, en último término, a la necesidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria que se pudiera constatar de las medidas cautelares adoptadas.

Es más, al contrario de lo que sucede con la apariencia de buen derecho, la previsión legal expresa de este presupuesto objetivo impide que se presuma su existencia y exige probar su concurrencia. Además, en este punto la doctrina hace notar que la falta de determinación legal de cuáles son las actividades del contribuyente que permiten apreciar el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos de prueba no habilita a la Administración tributaria para adoptar estas medidas cautelares alegando un riesgo genérico, sino que requiere motivar la concurrencia efectiva de un riesgo trascendente y ponderar todos los intereses en juego⁴¹.

De esta manera, aunque por razones de seguridad jurídica y en línea con técnicas legislativas más modernas sería deseable que el legislador precisase cuándo concurren indicios de destrucción, desaparición o alteración de los elementos de prueba⁴², la adopción de medidas cautelares por los servicios de inspección tributaria exige la previa realización por el obligado tributario de actividades indiciarias de que, de no adoptarse las medidas cautelares, no será posible conservar o localizar los elementos de prueba necesarios para su uso en el procedimiento de inspección.

3.2. Límites

Acreditada la concurrencia de los presupuestos objetivos anteriormente descritos –apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* y peligro de la mora procesal o *periculum in mora*–, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI deberá respetar un límite de carácter temporal, su duración máxima, y otros dos de carácter material, la proporcionalidad y la ausencia de perjuicio de difícil o imposible reparación.

3.2.1. Límite temporal

Al igual que el resto de medidas cautelares previstas en el ordenamiento jurídico, las de los arts. 146 LGT y 181 RGGI se caracterizan por la instrumentalidad y la provisionalidad, por tanto, únicamente podrán adoptarse en el seno de un procedimiento de inspección o comprobación⁴³ y nunca por tiempo indefinido,

40 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios*, Revista Jurídica Universidad Autónoma, n.º 26, 2012. P. 31.

41 FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, Revista Quincena Fiscal, n.º 3, 1995. P. 8.

42 Así, la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, de modificación del Código Penal precisa cuándo concurren indicios relevantes de que una parte del patrimonio del penado procede de una actividad delictiva (arts. 127 quinquies)

43 *Vid.* epígrafe 3.1.1.

lo cual habilitaba al legislador para optar entre prever legalmente un plazo máximo de duración o permitir que la medida cautelar subsistiera durante todo el procedimiento de inspección en el que se había acordado.

En concreto, el art. 146 LGT dispone que dichas medidas cautelares «estarán limitadas temporalmente a los fines anteriores», es decir, se podrán mantener durante todo el procedimiento de inspección o comprobación siempre que sean necesarias para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No obstante, a estos efectos, la doctrina⁴⁴ ha puesto de manifiesto que el procedimiento de inspección puede extenderse por largos períodos de tiempo e incluso ser interrumpido por el inspector sin causa justificada, por lo que sería conveniente entender que las medidas cautelares únicamente pueden extenderse durante el plazo máximo legalmente establecido para el propio procedimiento de inspección o comprobación⁴⁵, de tal manera que deberían cesar en caso de incumplimiento o retraso por parte de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones. De hecho, con esta apreciación la doctrina excluye también la posibilidad de reiterar la medida cautelaralzada por el transcurso del plazo legalmente establecido o el incumplimiento o retraso de la Administración tributaria, aun cuando la normativa no prohíba expresamente esta posibilidad.

Por último, por aplicación del art. 181.6 RGGI, el alzamiento de la medida cautelar acordada –por desaparición de la finalidad que motivo su adopción o transcurso del plazo máximo legalmente establecido para el procedimiento de inspección o comprobación– se documentará en una diligencia que habrá de comunicarse al obligado tributario.

3.2.2. Proporcionalidad

El art. 146 LGT exige que las medidas cautelares sean proporcionadas al fin de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias. Es decir, se impone la proporcionalidad como límite material a la adopción de estas medidas cautelares.

De acuerdo con TEJERIZO LÓPEZ⁴⁶ y CORDERO GONZÁLEZ⁴⁷, este límite material consiste en el equilibrio necesario entre el fin y el esfuerzo realizado para conseguirlo que permite dirimir el conflicto existente entre los derechos de los obligados tributarios afectados por las medidas cautelares y la legítima

44 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., p. 199-201.

45 Según el art. 150 LGT las actuaciones inspectoras deberán concluir en 18 meses o en 27 meses cuando concurren determinadas circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación.

46 TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios» en FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010. P. 87.

47 CORDERO GONZÁLEZ, E.M. Las medidas cautelares tributarias en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios:...*, op. cit. p. 117 y ss.

intervención de la Administración tributaria para garantizar a través del procedimiento de inspección el cumplimiento efectivo del deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

De hecho, es tal la relevancia del juicio de proporcionalidad que el Tribunal Constitucional determina que «una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso» (ATC 98/1986, de 28 de enero). Es más, en aquellos casos en que las medidas cautelares tributarias afecten a derechos fundamentales, la desproporción entre el fin perseguido y los medios empleados es calificada por el Tribunal Constitucional como un sacrificio excesivo e innecesario de los propios derechos fundamentales afectados (STC 96/2012, de 7 de mayo)⁴⁸.

A su vez, el propio Tribunal Constitucional determina que el juicio de proporcionalidad consiste en motivar si la medida cautelar cumple tres condiciones: «si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)» (por todas, SSTC 39/2015, de 3 de marzo, o 43/2014, de 27 de marzo)⁴⁹.

Como ya se ha anticipado, el art. 146 LGT liga la proporcionalidad con el fin de impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias, por tanto, esta relación habrá de tenerse en cuenta a la hora de aplicar dichas condiciones.

En primer lugar, la definición de un catálogo de medidas cautelares susceptibles de adopción en los arts. 146 LGT y 181 RGGI permite presumir que concurre el juicio de idoneidad de dichas medidas cautelares al fin perseguido⁵⁰. Por su parte, el juicio de necesidad supondría que, de no adoptarse las medidas cautelares, se pondría en riesgo la conservación de los elementos de prueba necesarios para el desarrollo eficaz del procedimiento de inspección, es decir, esta condición está íntimamente relacionada con el presupuesto objetivo de peligro de la mora procesal o *periculum in mora* descrito en el subepígrafe anterior. Finalmente, el juicio de proporcionalidad en sentido estricto sería la justificación de que dentro de las posibilidades del art. 146 LGT la medida cautelar adoptada es la menos gravosa para garantizar la finalidad perseguida.

48 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., p. 211. considera que, en los casos de negativa del contribuyente a colaborar, el principio de proporcionalidad ha de favorecer a la Administración tributaria que podrá adoptar medidas inicialmente desproporcionadas siempre que sean necesarias para la consecución del fin y respeten los derechos del contribuyente.

49 Este triple filtro ha sido observado por los Tribunales en el análisis de la adopción de las medidas de los arts. 146 LGT y 181 RGGI (entre otras, STSJ de Madrid 31/2020, de 22 de enero, STSJ de Cataluña 1279/2019, de 17 de octubre, o STSJ de la Comunidad Valenciana 206/2018, de 1 de febrero).

50 Como las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI no constituyen un catálogo cerrado, en caso de adoptarse una medida cautelar no prevista legalmente se habrá de motivar suficientemente el juicio de idoneidad.

Por último, cabe destacar que el juicio de proporcionalidad no sólo justifica la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, sino que también ha de servir para fundamentar su alzamiento cuando desaparezca el riesgo de desaparición, destrucción o alteración de los elementos de prueba.

3.2.3. Existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación

El artículo 146 LGT dispone que no se podrán adoptar aquellas medidas cautelares que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. No obstante, la definición de este límite material como un concepto jurídico indeterminado ha hecho que la doctrina identifique graves problemas en relación con la carga de probar su concurrencia por los servicios de inspección o su ausencia por el obligado tributario.

Por un lado, la adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI exige que los servicios de inspección motiven la concurrencia de los presupuestos y límites previstos legalmente entre los que se encuentra que la medida cautelar no produzca un perjuicio de imposible o muy difícil reparación, es decir, se impone a la Administración tributaria la carga de probar un hecho negativo, lo cual constituye una prueba diabólica que de exigirse impediría la adopción de dichas medidas cautelares⁵¹.

Por otro lado, el obligado tributario no podrá justificar la improcedencia de la medida cautelar con base a simples conjeturas, razones generales sin concreción de datos o perjuicios eventuales e inciertos, sino que deberá acreditar la existencia cierta y concreta de un daño grave e irreparable derivado de su adopción⁵², cuestión que para SÁNCHEZ PEDROCHE⁵³ resulta prácticamente imposible de acreditar.

Es decir, tanto los servicios de inspección como el obligado tributario ven imposibilitada o gravemente dificultada la prueba de la concurrencia y de la falta de concurrencia de este límite material, por tanto, en la práctica la exigencia de que la medida cautelar no genere perjuicios de imposible o difícil reparación se configura como un límite artificioso que se presume por los tribunales y no como una garantía real para el obligado tributario⁵⁴.

51 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares ...*, op. cit., p. 35.

52 LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010. P. 191.

53 SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J., y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático...*, op. cit., p. 929 entienden que es difícil acreditar un perjuicio de difícil o imposible reparación derivado de medidas cautelares encaminadas a conservar la documentación íntegra, máxime cuando los elementos probatorios a conservar sean diferentes del hecho imponible. Precisamente, en coherencia con esta reflexión la STSJ de Cataluña 1008/2019, de 23 de julio, dispone que «Lo importante es que dicha documentación intervenida permanezca incólume y sin posibilidad alguna de modificación por parte de la Administración tributaria, a lo que sirve precisamente el precinto y, con posterioridad, el desprecinto y examen de la misma en presencia del representante del obligado tributario».

54 La jurisprudencia no suele analizar este límite material y, cuando se refiere al mismo, presume su concurrencia sin ningún análisis, centrándose en el examen de la proporcionalidad de las medidas cautelares del art. 146 LGT (entre otras, STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio).

3.3. Procedimiento de adopción

La concurrencia de los presupuestos objetivos –aparición de buen derecho o *fumus boni iuris* y peligro de la mora procesal o *periculum in mora*– y de los límites temporales y materiales –plazo máximo de duración, proporcionalidad e inexistencia de perjuicios de difícil o imposible reparación– anteriormente expuestos no permite a la Administración tributaria adoptar automáticamente las medidas cautelares de los artículos 146 LGT y 181 RGGI, sino que es necesaria la observancia del procedimiento descrito en el art. 181 RGGI. En concreto, en este precepto se articula un procedimiento en torno a una fase de adopción provisional, un trámite de audiencia al obligado tributario afectado y una fase de adopción definitiva, de tal manera que el cumplimiento escrupuloso de este procedimiento supondrá una garantía más de los derechos del obligado tributario.

3.3.1. Fase de adopción provisional

Inicialmente, el artículo 35 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986⁵⁵ establecía que la Inspección podía adoptar medidas cautelares «de acuerdo con la ley», pudiendo recabar el auxilio y colaboración de las autoridades competentes y sus agentes. Ahora bien, la jurisprudencia recordó que la norma reglamentaria no tenía rango suficiente para atribuir a la Inspección la facultad de adoptar la medida cautelar por sí misma, sino que debía ser interpretada en el sentido de que la Inspección debía recabar a tales efectos la intervención de la autoridad que, de acuerdo con la ley aplicable al caso, resultara competente⁵⁶.

Por ello, con el objetivo de solventar esta situación, en la actualidad, el propio art. 146 LGT autoriza directamente a la Inspección para adoptar las medidas cautelares necesarias para impedir la destrucción, alteración o desaparición de los elementos de prueba y el art. 181 RGGI concreta que la adopción provisional de las medidas cautelares corresponde al funcionario que esté desarrollando las funciones de comprobación e inspección, el cual, además, podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes. Es más, en tanto que la finalidad de estas medidas cautelares es garantizar la efectividad del procedimiento de inspección y pueden afectar al patrimonio del obligado tributario en beneficio de la Administración, la doctrina entiende que únicamente podrán ser acordadas de oficio y no a instancia del contribuyente⁵⁷.

55 Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

56 A estos efectos, CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector*, Nueva Fiscalidad, N.º 1, 2009. Pp. 54 y 55 recuerda la STS 105/1993, de 22 de enero, la cual se refiere a que la Inspección podrá adoptar medidas cautelares «de acuerdo con la Ley (la Ley, naturalmente, aplicable en cada caso) y no por sí misma, sino, cuando fuere preciso, a través de las autoridades competentes».

57 MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., pp. 184 y 185.

Además, de acuerdo con el art. 181.4 RGGI, la adopción de las medidas cautelares deberá documentarse en una diligencia en la que se hará constar la medida adoptada, el inventario de los bienes afectados y las circunstancias y fines que motivan su adopción, informando al obligado tributario de su derecho a formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar en el plazo de cinco días desde el día siguiente a su notificación.

De esta forma, en la diligencia de adopción se ha de motivar suficientemente que concurren la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, el peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, la proporcionalidad y la inexistencia de perjuicios de difícil o imposible reparación. Por ello, los Tribunales⁵⁸ suelen aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional que hace hincapié en «la necesidad de expresar en la resolución motivada que se dicte los indicios (...) imputables a la persona sobre la que sea adoptada la medida, que la misma obedezca a un fin constitucionalmente legítimo, que sea dictada de conformidad con la previsión legislativa correspondiente, y de acuerdo con los cánones de la proporcionalidad que ha señalado de modo repetido ese Alto Tribunal, concretados en la expresión de la idoneidad e indispensabilidad de la medida así como del acompañamiento del necesario juicio de ponderación entre los intereses generales que se tratan de preservar y la limitación del derecho a la libertad personal que ello supone» (AATC 188/2004, de 26 de mayo o 98/1986, de 28 de enero).

Por último, cabe destacar que la importancia de la diligencia de adopción motivada para los derechos del obligado tributario se deduce del propio art. 181.4 RGGI en el que se establece que la diligencia se extenderá al tiempo de adopción de la medida cautelar, salvo que no sea posible por causas no imputables a la Administración, en cuyo caso, una vez desaparecidas dichas causas, se remitirá inmediatamente una copia de la diligencia al obligado tributario.

3.3.2. Trámite de audiencia

A la luz del artículo 105 de la Constitución, la audiencia al interesado es la regla general en los procedimientos administrativos salvo que por causa justificada la ley disponga lo contrario⁵⁹.

Sin embargo, en el caso del procedimiento de adopción de medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, el trámite de audiencia al obligado tributario necesariamente está condicionado por la especial relevancia de los fines perseguidos por el procedimiento de inspección entre los que destaca la finalidad de descubrimiento de la verdad y la necesidad de evitar que por la imposibilidad de practicar un medio de prueba se frustre el proceso y la finalidad de contribuir al sistema tributario⁶⁰.

58 Entre otras, STSJ de Cataluña 35/2020, de 16 de noviembre, STSJ de Madrid 865/2019, de 4 de octubre, STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio, o STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

59 El art. 105 CE prevé que «La ley regulará: (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado».

60 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares ...*, op. cit., p. 26. identifica estos fines como el fundamento de las medidas cautelares del art. 146 LGT y hace notar su similitud con el fundamento del proceso penal.

Así, el trámite de audiencia previsto en el art. 181 RGGI pretende conseguir un equilibrio entre el derecho de defensa y audiencia del obligado tributario y la importancia de que las medidas cautelares sean eficaces para la consecución de los fines anteriores. Para ello, se prevé un trámite de audiencia y alegaciones que se extenderá durante los cinco días posteriores a la notificación de la diligencia de adopción de la medida cautelar, la cual ya surte efectos desde la propia adopción provisional⁶¹.

3.3.3. Fase de adopción definitiva

En el plazo de 15 días desde la adopción provisional de la medida cautelar y sin perjuicio de que el obligado tributario pueda hacer alegaciones en el plazo de 5 días desde la notificación de la diligencia de adopción, el órgano competente para liquidar –en el caso del Estado el Inspector Jefe y sus adjuntos– deberá ratificar, modificar o poner fin motivadamente a la medida cautelar adoptada.

Además, de acuerdo con el art. 181 RGGI, su decisión será directamente inatacable por medio de recurso o reclamación económico-administrativa y únicamente se podrá cuestionar su procedencia en los recursos o reclamaciones que se interpongan frente a la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Es decir, se establece una prohibición legal de impugnar directamente la medida cautelar, algo que resulta difícilmente justificable para la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia⁶².

En primer lugar, es sorprendente que esta prohibición fuera introducida por el RGGI aun cuando el Tribunal Supremo⁶³ salvó la regulación de las medidas cautelares en el procedimiento de inspección contenida en el artículo 35 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 indicando que la posibilidad de impugnar de acuerdo con la ley aplicable al caso las medidas cautelares inconvenientemente adoptadas garantizaba la indemnidad del contribuyente.

Por otra parte, en el procedimiento administrativo común se admite la impugnación administrativa y judicial de las medidas cautelares y el art. 227.5 LGT remite los supuestos no susceptibles de reclamación económico-administrativa a la ley, por lo que parte de la doctrina⁶⁴ califica esta prohibición de extralimi-

61 Esta regulación ha sido ensalzada por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *Las medidas cautelares en los...*, op. cit., pp. 184 y 185 quien propone que esta regulación se extienda a las demás medidas cautelares tributarias.

62 En sentido contrario, MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La evolución de la tipología de las medidas cautelares en el ámbito fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6, 2014. P. 18 fundamenta la falta de recurso alegando que permitirlo impediría la continuación del procedimiento de comprobación y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático...*, op. cit., p. 130 considera que se justifica en que la adopción de medidas cautelares es un acto de mero trámite, por lo que si afectase a un obligado tributario frente al que ni se sigue ni se puede continuar el procedimiento de comprobación sí que cabría interponer recurso o reclamación económico-administrativa.

63 STS 105/1993, de 22 de enero.

64 LUQUE MATEO, M. Á., *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018. P. 271 o CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en...*, op. cit., pp. 56 y 57.

tación reglamentaria e, invocando esta última tesis, algunas resoluciones judiciales han rechazado la prohibición de impugnación⁶⁵.

Finalmente, en atención a la relevancia de los derechos afectados por las medidas cautelares, esta prohibición resulta especialmente reprochable, ya que parte de que la medida cautelar está al servicio exclusivo de la Administración y no del interés general, restando con ello eficacia garantista al procedimiento de adopción de medidas cautelares previsto en el art. 181 RGGI⁶⁶.

En definitiva, la necesidad de motivar la concurrencia de los presupuestos objetivos y de los límites materiales en el acto de ratificación se ve reforzada, ya que se justifica tanto en la trascendencia constitucional de la propia motivación como en la prohibición legal de impugnar directamente la decisión adoptada.

4. Procedimiento especial para la adopción de la medida de apertura de cajas de seguridad

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, las medidas cautelares del art. 146 LGT se podrán adoptar mediante el procedimiento del art. 181 RGGI por el funcionario que esté desarrollando las funciones de inspección y comprobación siempre que exista un riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias y, además, la medida cautelar sea proporcionada con la necesidad de conservar los elementos probatorios y no genere perjuicios de imposible o difícil reparación al obligado tributario.

Sin embargo, también se ha puesto de manifiesto que dichas líneas generales adolecen de una serie de deficiencias que justifican la exigencia de requisitos adicionales para la adopción de determinadas medidas cautelares. Entre ellas, se encuentra la apertura de cajas de seguridad, medida relativa al secreto del contenido de la caja que por afectar al derecho a la intimidad podría servir de parámetro de comparación con el precinto cautelar y ayudarnos a resolver si para la adopción de esta última medida será suficiente con el procedimiento previsto con carácter general o, en cambio, también serán necesarios los requisitos especiales exigidos doctrinal y jurisprudencialmente para la apertura.

Tal y como se expuso en el segundo epígrafe, mediante la apertura de cajas de seguridad, la Administración tributaria no sólo conoce datos económicos del obligado tributario, sino también otros datos directamente relacionados con su vida íntima personal y familiar. Además, si la caja de seguridad se encuentra situada en el domicilio del obligado tributario, la apertura de la misma exige la

65 STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

66 A estos efectos, GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo» en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2015. Pp. 742 y 743 recuerda que conforme al art. 103 CE la Administración sirve con objetividad los intereses generales.

entrada en un espacio físico constitucionalmente protegido por el derecho fundamental del art. 18.2 CE.

La relevancia de los derechos fundamentales afectados por esta medida cautelar ha hecho que tanto la doctrina⁶⁷ como la jurisprudencia⁶⁸ consideren que no es suficiente con la aplicación de los presupuestos, límites y procedimiento expuestos anteriormente, sino que la apertura de la caja de seguridad requiere el consentimiento del titular de su contenido o una autorización judicial y ello, incluso, aunque la caja de seguridad se encuentre situada en una entidad financiera.

En primer lugar, como ya se ha anticipado, si la caja de seguridad está situada en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica, la adopción de la medida cautelar de apertura requerirá la entrada en un espacio físico protegido constitucionalmente. En este sentido, el art. 113 LGT dispone que «cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial» y, de igual modo, el art. 172.3 RGGI prevé que «Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial».

En particular, el consentimiento del obligado tributario ha de ser válidamente prestado, para lo cual es necesario que el domicilio sea titularidad del obligado tributario, que éste tenga capacidad de obrar suficiente para prestar el consentimiento y que el mismo haya sido otorgado libre y voluntariamente⁶⁹. A su vez, el Tribunal Supremo exige que el consentimiento «esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada o registro que se le requiere» (STS 285/2012, de 25 de enero) y, de forma análoga, el Tribunal Constitucional requiere que el consentimiento venga precedido de una «información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización» (STC 54/2015, de 16 de marzo).

Además, el obligado tributario podrá revocar su consentimiento a la entrada en cualquier momento⁷⁰, en cuyo caso el art. 172.5 RGGI autoriza a los funcionarios de inspección a permanecer en el domicilio para adoptar las medidas cautelares del art. 146 LGT –incluido el precinto de cajas de seguridad– antes de la finalización de las actuaciones que allí se estén desarrollando.

67 DÍEZ SOTO, C. *Propuesta para una Nueva Regulación Codificada del Depósito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017. Pp. 17 y 95.

68 STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre, o STSJ de la Comunidad Valenciana 36/2019, de 9 de enero.

69 ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas...», op. cit., p. 269.

70 TURIEL MARTÍNEZ, A. y MATA SIERRA, M. T., *La prueba digital en el ordenamiento tributario*, Nueva Fiscalidad, n.º 1, 2020. P. 128 pone de manifiesto que la negativa a la entrada y la revocación del consentimiento no es una excusa o resistencia sancionable a la actuación inspectora, sino el simple ejercicio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Ahora bien, la posibilidad de permanecer en el domicilio una vez revocado el consentimiento se considera por parte de la doctrina contraria al art. 18.2 CE, ya que éste impide tanto las entradas y registros como la permanencia en el domicilio sin consentimiento de su titular o autorización judicial⁷¹. De hecho, CAAMAÑO ANIDO pone de manifiesto que, en la práctica, ante el requerimiento inmediato de abandonar el domicilio del obligado tributario, la única medida cautelar que podrán adoptar los funcionarios es la incautación de los documentos y soportes que ya estuviesen en su poder, cuestión expresamente reconocida por la Instrucción-Guía interna de julio de 2011 de la AEAT⁷².

Por otra parte, en caso de oposición del obligado tributario a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, será necesaria la intervención del juez el cual «no interviene como un autómatas, puesto que ninguna Ley puede reducir su función a tal, sino que resuelve sobre la necesidad justificada de la penetración en el domicilio de una persona» (STC 137/1985, de 17 de octubre).

En concreto, ante la falta de una regulación legal pormenorizada de la materia, el Tribunal Constitucional⁷³ considera legítima la entrada en el domicilio del obligado tributario para el desarrollo de la actividad de inspección y comprobación cuando exista proporcionalidad entre el fin perseguido y la entrada, de tal manera que no se produzca un sacrificio innecesario o excesivo del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Además, este control se manifiesta en la potestad atribuida al juez de lo contencioso-administrativo de controlar *a priori* que el obligado tributario es el titular del domicilio para cuya entrada se solicita autorización, que la entrada es necesaria para la ejecución de los actos de inspección y comprobación y que estos actos han sido dictados por la autoridad administrativa competente, están fundados en derecho y son necesarios para alcanzar el fin perseguido.

A estos efectos, resulta de interés la STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo, en la que se indica que «no puede bastar la redundante consideración de que en el domicilio existe documentación y que de no acordarse la entrada judicial podría frustrarse totalmente la eficacia de la actuación de la Inspección de los Tributos, puesto que habría tiempo suficiente para hacer desaparecer los

71 ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios. La dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, n.º 11, 2007, P. 15-18, así como CASAS AGUADO, D. «La garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales en materia tributaria» en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (Dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (Cord.), *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, P. 177.

72 MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica...*, op. cit., p. 812 se refiere expresamente al tenor literal de la Instrucción: «En todo caso, desde un punto de vista práctico, en el momento de la revocación del consentimiento siempre se ha de intentar diligenciar esta revocación, indicando en ese momento las medidas cautelares que se adoptan: (...). Como es evidente, para ello se necesitará una cierta aquiescencia o, al menos, ausencia de oposición expresa del obligado tributario, ya que, si la Inspección es requerida para abandonar de forma inmediata el domicilio, la realidad es que las medidas cautelares a adoptar no podrán ir más allá de la incautación de aquellos documentos o soportes que ya estuviesen en nuestro poder»

73 SSTC 22/1984, de 17 de febrero, 66/1985, de 23 de mayo, 160/1991, de 18 de julio, 76/1992, de 14 de mayo, o 50/1995, de 23 de febrero.

elementos de prueba que se pretende obtener, debiendo la Administración Tributaria someter su actuación, estrictamente al principio de proporcionalidad de la medida de acceso al domicilio».

Por último, cabe cuestionarse si la autorización de entrada en el domicilio del obligado tributario habilita a los servicios de inspección para la apertura de la caja de seguridad o es necesario una autorización específica.

En este sentido, una parte de la doctrina⁷⁴ entiende que la autorización de apertura de la caja de seguridad ha de entenderse implícita en la autorización de entrada al domicilio; sin embargo, es habitual que la Inspección solicite y en el auto se autorice la apertura⁷⁵, por lo que otra parte de la doctrina⁷⁶ determina que la autorización de entrada se habrá de referir específica o genéricamente a la apertura de las cajas de seguridad.

En definitiva, como la adopción de la medida cautelar de apertura de las cajas de seguridad sitas en el domicilio del obligado tributario persona física o jurídica exige la entrada en un espacio constitucionalmente protegido, es necesario el consentimiento de su titular o una autorización judicial en la que se controle el juicio de proporcionalidad efectuado por los servicios de inspección tributaria.

Ahora bien, esta garantía reforzada del obligado tributario no se fundamenta únicamente en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio sino también en el derecho fundamental a la intimidad afectado por el conocimiento del contenido de las cajas de seguridad. De hecho, prueba de ello es que para la adopción de la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad sitas en establecimientos financieros no son suficientes los presupuestos, límites y procedimiento generales, sino que, en caso de oposición del obligado tributario, también será necesaria autorización judicial.

La finalidad propia de las cajas de seguridad es la guarda y custodia de bienes y documentos de especial valor material y afectivo, frente a la acción y conocimiento de terceros; por ello, constituyen un elemento de seguridad directamente relacionado con la intimidad que la doctrina asimila al domicilio o a un lugar cuyo acceso requiere el consentimiento de su titular⁷⁷. De hecho, esta asimilación tiene gran relevancia a la hora de identificar cuál es la normativa aplicable a la adopción de la medida cautelar de apertura de cajas de seguridad sitas en entidades financieras, pues no será de aplicación el art. 142.2 LGT por el que se autoriza a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos a entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en los que exista alguna prueba de la obligación tributaria, sino el art. 8.6 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LJCA) por el que los juzgados de lo contencioso-

74 *Memento Inspección de Hacienda 2021*, Lefebvre-El Derecho, Madrid. 2021. P. 1826.

75 Entre las resoluciones más recientes, STSJ de Murcia 622/2020, de 17 de diciembre, STSJ de La Rioja 126/2020, de 26 de mayo, o STSJ de Castilla y León 426/2020, de 18 de mayo.

76 *Memento Procesal Contencioso-Administrativo...*, *op. cit.*, p. 1100.

77 GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario...* *op. cit.*, pp. 186 y ss. o SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal...*, *op. cit.*, pp. 121 y ss.

-administrativo habrán de autorizar «la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular».

De igual modo, el criterio general en el ámbito jurisprudencial es la necesidad de autorización judicial para la apertura de cajas de seguridad sitas en las entidades financieras. Es más, aunque existe alguna resolución aislada⁷⁸ que identifica supuestos en que no es necesaria autorización judicial previa a la apertura, la mayoría de los pronunciamientos judiciales⁷⁹ entienden que la caja de seguridad es uno de esos «lugares» cuyo acceso requiere el consentimiento de su titular o autorización judicial. Por tanto, serán de aplicación los criterios legales y jurisprudenciales expuestos anteriormente para la entrada en el domicilio, pero teniendo en cuenta que la apertura de cajas de seguridad no afecta directamente a la inviolabilidad del domicilio, sino a la intimidad y, por tanto, el control judicial del juicio de proporcionalidad efectuado por los servicios de inspección será menos estricto.

En definitiva, con independencia de que las cajas de seguridad estén situadas en el domicilio del obligado tributario o en la entidad financiera, la adopción de la medida cautelar de apertura de las mismas exigirá consentimiento del titular de su contenido o autorización previa del juez de lo contencioso-administrativo, quien comprobará que concurren los presupuestos objetivos y los límites materiales necesarios para su adopción – apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris*, peligro de la mora procesal o *periculum in mora*, proporcionalidad e inexistencia de perjuicios de imposible o difícil reparación–.

5. Conveniencia del consentimiento del titular o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad

En los epígrafes anteriores se ha concluido que el precinto cautelar de las cajas de seguridad afecta al derecho a la intimidad y se han expuesto los presupuestos, límites y procedimiento generales de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI, así como la exigencia jurisprudencial y doctrinal de consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o autorización judicial previa para la adopción de la medida cautelar de apertura de dicho elemento de seguridad. Con ello, se han sentado las bases para que en este epígrafe se pueda adoptar una posición sobre si el precinto cautelar de la caja de seguridad debe adoptarse de acuerdo con las reglas generales o, en cambio, sería conveniente recabar el consentimiento del titular del contenido de la caja o autorización judicial previa.

78 Las STSJ de Aragón 594/2014, de 6 de octubre, y STSJ del País vasco 431/2013, de 12 de julio, consideran que la administración solamente estaría habilitada para la apertura de la caja de seguridad sin autorización judicial cuando la única finalidad de la caja sea proporcionar seguridad al obligado tributario, algo difícil de acreditar en tanto que las características físicas de la misma suelen permitir que sirva de soporte a la intimidad.

79 Entre las más recientes, STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo y STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

Por regla general, la medida cautelar de precinto de las cajas de seguridad se ha venido acordando directamente por los servicios de inspección tributaria a través del procedimiento del art. 181 RGGI cuando concurría un riesgo de desaparición, destrucción o alteración de las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias y, además, el precinto era proporcionado con la necesidad de conservar los elementos probatorios y no generaba perjuicios de imposible o difícil reparación al obligado tributario. Es más, ni la doctrina⁸⁰ ni la jurisprudencia⁸¹ han considerado necesario el consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o la autorización judicial previa que compruebe la concurrencia de dichos presupuestos objetivos y límites materiales.

No obstante, esta práctica parte de la base de que el precinto de las cajas de seguridad no afecta a la intimidad del obligado tributario, una premisa que, de acuerdo con lo expuesto en el segundo epígrafe y los últimos pronunciamientos judiciales es errónea. Por tanto, es necesario determinar si la afección de la intimidad por el precinto cautelar hace que sea necesaria una autorización judicial previa o aun así es suficiente con la observancia de los presupuestos, límites y procedimiento general de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI.

A estos efectos, la STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio, recuerda⁸² que la afección de un derecho fundamental únicamente requiere autorización judicial previa cuando así lo determine la Constitución o la ley y, seguidamente argumenta que, al contrario de lo que sucede con el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, las intromisiones en el derecho fundamental a la intimidad no exigen consentimiento del titular o autorización judicial, por lo que la medida cautelar de precinto de cajas de seguridad podrá adoptarse directamente conforme al procedimiento del art. 181 RGGI.

Sin embargo, a mi juicio, el argumento de esta resolución judicial no es suficiente para alcanzar dicha conclusión, pues la necesidad de autorización judicial previa para adoptar la medida cautelar de apertura de la caja de seguridad no se justifica en la calificación de este elemento de seguridad como domicilio constitucional, sino en que, al tratarse de un espacio apto para dar cobijo a algunos aspectos de la intimidad en sentido estricto, la caja de seguridad ha de equipararse a los efectos del art. 8.6 LJCA a aquellos lugares para cuyo acceso es necesario el consentimiento de su titular.

Es decir, aunque todas las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI afectan a la intimidad del obligado tributario en un sentido amplio que incluiría sus datos económicos, las medidas cautelares relativas al secreto del contenido de las cajas de seguridad van más allá incidiendo directamente en su vida íntima

80 VIDAL LAHERA, P. y FERNÁNDEZ ZUGAZABEITIA, A., «Los requisitos de motivación en las solicitudes de autorización para la entrada en domicilio In Audita Parte» en TEJADA FERNÁNDEZ, R. y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coords.), *Práctica fiscal para abogados 2018. Los casos más relevantes en 2017 de los grandes despachos*, La ley, Madrid, 2018. Pp. 605-625.

81 STSJ de Aragón 211/2020, de 17 de julio, o STSJ de la Comunidad Valenciana 645/2019, de 3 de abril.

82 Con cita de la STS 777/2013, de 7 de octubre, y las SSTC 206/2007, de 29 de septiembre, 173/2011, de 7 de noviembre, y 142/2012, de 2 de junio.

personal y familiar, razón por la cual parece razonable que se exijan mayores garantías para su adopción.

De hecho, esta conclusión vendría avalada por la LGT la cual en su art. 93 LGT impone a los contribuyentes la obligación de comunicar a la Administración tributaria «toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas» entre los cuales no se encontrarían aquellos «datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar». Así, se deduce que en el ámbito tributario se emplea un concepto estricto de intimidad de tal manera que generalmente la intimidad económica no constituirá un límite oponible a la potestad inspectora de la Administración tributaria⁸³; en cambio, el contenido esencial de la vida íntima y familiar sí⁸⁴.

Tal y como se ha expuesto en el cuarto epígrafe, en el caso de la apertura cautelar de las cajas de seguridad esas mayores garantías se han conseguido mediante una interpretación amplia del art. 8.6 LJCA conforme a la cual la caja de seguridad es un lugar cuyo acceso requiere el consentimiento del titular de su contenido y, siendo la apertura equiparable al acceso, en caso de oposición será necesaria una autorización judicial previa para la adopción de dicha medida cautelar.

Sin embargo, en el caso del precinto de las cajas de seguridad no es posible la misma interpretación *de lege lata*, ya que la colocación de sellos o ligaduras sobre la caja no se puede equiparar al acceso; por ello, resulta necesario reflexionar acerca de si existen diferencias en la intensidad con que se afecta el derecho fundamental a la intimidad por la apertura de la caja y su precinto cautelar que justificarían que la concurrencia de los presupuestos límites y procedimiento generales fuesen suficientes para la adopción del precinto cautelar.

En concreto, mediante la medida cautelar de apertura la Administración Tributaria puede conocer aspectos de la vida íntima personal y familiar y mediante el precinto se excluiría la facultad del obligado tributario de disponer de dichos aspectos que quedarían bajo la acción de la propia Administración tributaria.

En este punto, se ha de recordar que el Tribunal Constitucional define la intimidad como la existencia de un ámbito propio y reservado frente a la acción y conocimiento de los demás⁸⁵; por tanto, constituirían intromisiones todas aquellas actuaciones de terceros por las que sea posible conocer o accionar frente a dicho ámbito reservado. Es decir, el Tribunal Constitucional no considera más graves las intromisiones de conocimiento que las de acción y, consecuentemente, desde un punto de vista constitucional, la apertura de cajas de seguridad

83 El Tribunal Supremo precisa que la vida íntima y privada de las personas sí quedaría afectada cuando la Administración tributaria pretende obtener tantos datos que estemos ante «una biografía o radiografía económica de sus vidas» (STS de 10 de octubre de 2001, rec. 552/1995).

84 SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2001. P. 185 y GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los...», op. cit., p. 721.

85 *Vid.* nota al pie 10.

no supondría una afeción de la intimidad del obligado tributario más intensa que el precinto.

Es más, en la práctica, el precinto cautelar va dirigido a la posterior apertura de la caja de seguridad para la que será necesario el consentimiento de su titular o previa autorización judicial, lo cual a mi juicio constituye un motivo más para defender que el procedimiento de adopción de ambas medidas ha de ser igual. Por un lado, en los casos en los que posteriormente se adopte la medida de apertura, nada impediría que la solicitud de autorización judicial se adelante al momento de precinto, máxime cuando dicha resolución puede obtenerse *inaudita parte* sin poner en riesgo los fines del procedimiento de inspección⁸⁶. Por otro lado, en aquellos casos en los que posteriormente se deniegue la medida de apertura, el precinto cautelar perdería su sentido dejando con ello patente que se trataba de una intromisión ilegítima del derecho a la intimidad del obligado tributario que no se habría producido de haberse exigido el consentimiento de su titular o autorización judicial previa para su adopción.

Por otra parte, como se ha expuesto en el tercer epígrafe, las líneas generales de adopción de las medidas cautelares de los arts. 146 y 181 RGGI adolecen de una serie de deficiencias que, si bien son tolerables para la adopción de medidas cautelares que únicamente afectan a los datos económicos del obligado tributario, no lo son tanto para la adopción de aquellas medidas que inciden directamente en su vida íntima personal y familiar. En este sentido, se ha de prestar atención a la concreta regulación del presupuesto objetivo de apariencia de buen derecho, el límite material de inexistencia de perjuicios de imposible o muy difícil reparación y la prohibición de impugnación del acto de ratificación.

En primer lugar, la apariencia de buen derecho o *fumus boni iuris* se presume ante la mera existencia del procedimiento de inspección, por lo que sería posible acordar el precinto cautelar simultáneamente con el inicio del propio procedimiento. A estos efectos, no se puede desconocer que el inicio del procedimiento de inspección no suele responder a una sospecha concreta de elusión fiscal sino a los Planes de Inspección⁸⁷, por ello, se está habilitando a la Administración tributaria para adoptar medidas cautelares incluso cuando el obligado tributario no realiza actividades que pongan en peligro la finalidad propia de la inspección. Esta facultad es criticable en relación con todas las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI⁸⁸, pues hace que se eleven exponencialmente las posibilidades de que se produzca una intromisión ilegítima en los datos económicos del obligado tributario, sin embargo, en el caso del precinto cautelar de las cajas de seguridad la problemática va más allá, ya que la intromisión ilegítima se produciría en su vida íntima personal y familiar y, con ello, se vulneraría su derecho fundamental a la intimidad.

86 Entre otras, la STSJ de Murcia 552/2017, de 28 de septiembre, o la STSJ de Castilla y León 61/2019, de 22 de enero, confirman autos por los que se autoriza a la Inspección la entrada en el domicilio del obligado tributario *in audita parte*.

87 PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero ...*, op. cit., pp. 324-325. indica que, aunque cada año se publica una Resolución de la Dirección de la Agencia en la que se incluyen los criterios o estrategia general, los Planes de Inspección propiamente dichos de los que se deduce el sistema de selección de los obligados tributarios que van a ser objeto de actuaciones inspectoras son reservados.

88 Vid. epígrafe 3.1.1.

En segundo lugar, el límite material por el cual la medida cautelar no puede causar un perjuicio de imposible o muy difícil reparación al obligado tributario constituye una prueba diabólica para la Administración tributaria, por lo que de ordinario se presumirá la concurrencia de este límite y será el obligado tributario quien habrá de probar que la adopción de la medida cautelar le causa un perjuicio de esta naturaleza⁸⁹. Ahora bien, si esta última prueba es difícil en relación con las medidas cautelares de los arts. 146 LGT y 181 RGGI en general, en el caso del precinto cautelar de las cajas de seguridad la prueba se antoja imposible, pues exigiría relevar el contenido de dicho elemento de seguridad agravando con ello la intromisión ilegítima en el derecho fundamental a la intimidad.

Por último, el art. 181 RGGI prohíbe interponer recurso o reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de ratificación, modificación o alzamiento de la medida cautelar, de tal manera que sólo se podrá plantear la procedencia o improcedencia de la misma en el recurso o reclamación económico-administrativa que se interponga frente a la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección. Ahora bien, como la medida cautelar podrá extenderse durante todo el procedimiento de inspección y éste puede extenderse por un período de hasta dieciocho meses ampliables hasta los veintisiete meses cuando concurren determinadas circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación⁹⁰, dicha prohibición supondría que el precinto cautelar ratificado no pueda revisarse en un largo período de tiempo agravando con ello la intromisión ilegítima en el derecho fundamental a la intimidad del obligado tributario.

En definitiva, el precinto cautelar de la caja de seguridad afecta al derecho constitucional a la intimidad con la misma intensidad que la posterior medida de apertura, por lo que sería conveniente exigir no sólo la concurrencia de los presupuestos y límites generales, sino también el requisito especial de consentimiento del titular del contenido de la caja de seguridad o autorización judicial previa exigido doctrinal y jurisprudencialmente para la adopción de la medida de apertura.

Sin embargo, como hemos visto, este requisito especial no tendría cabida en una interpretación amplia del art. 8.6 LJCA, por lo que sería necesaria una modificación legislativa que recogiese esta posibilidad. De hecho, aprovechando que existen pronunciamientos judiciales que aún niegan la necesidad de autorización judicial para la medida de apertura de cajas de seguridad en contra del parecer mayoritario⁹¹ y que las nuevas tecnologías han dado lugar a otros «lugares» respecto de los cuales la adopción de medidas cautelares afecta enormemente el derecho a la intimidad⁹², sería muy beneficioso que el legislador tri-

89 *Vid.* epígrafe 3.2.3.

90 El plazo en el que han de concluir las actuaciones inspectoras se regula en el art. 150 LGT y 184 RGGI.

91 *Vid.* nota al pie 78.

92 GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio ...», *op. cit.*, p. 301 pone atención en que los servidores informáticos y la nube cada vez entremezclan más datos económicos y personales de sus usuarios, por lo que es necesario que el Tribunal Constitucional revise su concepto de domicilio e incluya espacios virtuales, tal y como ya ha hecho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la STEDH de 14 de marzo de 2013 caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega*, rec. 24117/08.

butario modificase el art. 142 LGT para introducir la necesidad de autorización judicial previa para adoptar aquellas medidas cautelares que afectan a «lugares» físicos o virtuales distintos del domicilio constitucional y directamente relacionados con la vida íntima de las personas, tales como la apertura o precinto cautelar de cajas de seguridad y el acceso o bloqueo preventivo de servidores informáticos o espacios de la nube digital.

Finalmente, entre tanto se produzca un cambio normativo en esta dirección, lo mínimo que se ha de exigir a los servicios de inspección es que, a la hora de adoptar el precinto cautelar de las cajas de seguridad, apliquen con mayor rectitud el presupuesto objetivo de peligro de la mora procesal y el límite material de proporcionalidad y que realicen un esfuerzo en la motivación alejándose de fórmulas genéricas. Además, como existen argumentos de peso por los cuales la prohibición de impugnación del acto de rectificación constituye un exceso reglamentario, sería deseable que los Tribunales admitieran la impugnación del acuerdo de ratificación o modificación de la medida cautelar de precinto sin necesidad de esperar a la resolución que pone fin al procedimiento de inspección⁹³. De esta manera, en tanto que se consigue una nueva regulación *de lege ferenda*, se dotaría al obligado tributario de garantías que, si bien son necesarias, no se reconocen hoy en día *de lege lata*.

6. Bibliografía

6.1. Doctrina

ABEL SOUTO, M., *Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 155/2002, de 19 de febrero)*, Revista de Derecho Penal y Criminología, 2.ª Época, N.º 13. Madrid, 2004.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La adopción de medidas cautelares al hilo de las intromisiones practicadas por los órganos de la Inspección de los tributos en el domicilio de los obligados tributarios. La dudosa constitucionalidad de alguna de las previsiones contenidas en el nuevo Reglamento de Gestión, Inspección y Aplicación de los tributos*, Aranzadi Jurisprudencia tributaria, n.º 11, 2007.

APARICIO DE LÁZARO, J. R., *Cuestiones con interés casacional objetivo en materia de autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios*, Revista Actualidad Administrativa, N.º 3. Madrid, 2020.

BLANQUER CRIADO, D., *La Inspección (de Actividades Autorizadas o Comunicadas)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2018.

CALVO VÉRGEZ, J. *La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector*, Nueva Fiscalidad, N.º 1, 2009.

93 En esta línea se ha pronunciado ya la STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

CALVO VÉRGEZ, J., *Principales cuestiones conflictivas planteadas al inicio y durante el desarrollo del procedimiento de inspección tributario*, Actum Fiscal, n.º 43, 2010.

CASAS AGUADO, D. «La garantía jurisdiccional de los derechos fundamentales en materia tributaria» en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (Dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (Cord.), *Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución financiera*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y CARVAJO VASCO D., «Procedimiento de inspección tributaria» en LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M. (Dirs.): *Formularios tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2019.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. «Las medidas cautelares tributarias» en MANZANO SILVA, E. (Coord.) y MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*, J. B. Bosch, 2014.

DE LA PEÑA AMORÓS, M. del M., *El deber de información*, Dykinson, Madrid, 2020.

DEPARTAMENTO DE REDACCIÓN B.O.E., *Anales de la Abogacía General del Estado 2018*, B.O.E y Ministerio de Justicia, 2019.

DÍEZ SOTO, C. *Propuesta para una Nueva Regulación Codificada del Depósito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. *Acceso a Datos en Poder de la Administración Tributaria*, Cuadernos de Derecho Judicial. 1997.

FALCÓN Y TELLA, R., *Las medidas cautelares: autotutela administrativa «versus» intervención judicial*, Revista Quincena Fiscal, n.º 3, 1995.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. «El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo» en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, José María Bosch Editor, Barcelona, 2015.

GÁLVEZ DOMÍNGUEZ, E., *Régimen jurídico del servicio bancario de las cajas de seguridad*. Comares, Granada. 1997.

GÓMEZ REQUENA, J. Á., «La inviolabilidad del domicilio en el ámbito tributario: un análisis a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea» en MERINO JARA, I. (Dir.), *Derechos fundamentales y tributación. Nueva fiscalidad*, Dykinson, Madrid, 2020.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A. *La protección de datos tributarios y su marco constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

HERRERA MOLINA, P.M., *La potestad de información tributaria sobre terceros*, Editex, Madrid, 1992.

JAÉN VALLEJO, M. y PERRINO PÉREZ, Á. L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La Oficina de Recuperación y Gestión de Activos)*, Dykinson, Madrid, 2016.

JIMÉNEZ PÉREZ, A. «El derecho a la intimidad en la Constitución española y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en LÓPEZ ORTEGA, J.J. (Dir.), SALÓN PIEDRA, J. D. y VALENZUELA YLIZARBE, F. (Coords.): *El derecho a la intimidad: Nuevos y viejos debates*, Dykinson, Madrid, 2017.

LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal*. Atelier, Barcelona, 2009.

LUQUE MATEO, M. Á., *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2010.

LUQUE MATEO, M. Á., *La suspensión en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

MANTERO SAEZ. A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M. *Procedimiento en la inspección tributaria*. Editorial de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 1990.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda, *Las medidas cautelares en los procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015.

MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J.M., *El derecho a la intimidad: de la configuración inicial a los últimos desarrollos de la jurisprudencia constitucional*, Anuario de filosofía de derecho. Madrid, 2016.

Memento Inspección de Hacienda 2021, Lefebvre-El Derecho, Madrid. 2021.

Memento Procesal Contencioso-Administrativo 2021, Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2021.

MERINO JARA, I., «El acceso de la administración al domicilio del contribuyente» en CAAMAÑO ANIDO, M.A. (Dir.): *Derecho y práctica tributaria*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2016.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *La evolución de la tipología de las medidas cautelares en el ámbito fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6, 2014.

ORENA DOMÍNGUEZ, A., «La entrada en el domicilio de las personas físicas, jurídicas y en los despachos profesionales» en MERINO JARA, I. (Dir.) y MANZANO SILVA, E. (Coord.), *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch Editor, 2014.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

REBOLLO PUIG, M., «La actividad inspectora» en DÍEZ SÁNCHEZ, J. J. (Coord.), *Función inspectora*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2013.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios*, Revista Jurídica Universidad Autónoma, n.º 26, 2012.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. BAS SORIA J. y MOYA CALATAYUD, F. *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo. Tomo I*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*, Editorial Ciss, S.A., Madrid, 2009.

SESMA SÁNCHEZ, B., *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Madrid, 2001.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios» en FERNÁNDEZ MARÍN, F. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Barcelona, 2010.

TRIGUEROS MARTÍN, M.J., *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. N.º 401-402. 2016.

TURIEL MARTÍNEZ, A. y MATA SIERRA, M. T., *La prueba digital en el ordenamiento tributario*, Nueva Fiscalidad, n.º 1, 2020.

VIDAL LAHERA, P. y FERNÁNDEZ ZUGAZABEITIA, A., «Los requisitos de motivación en las solicitudes de autorización para la entrada en domicilio In Audita Parte» en TEJADA FERNÁNDEZ, R. y GÓMEZ-BARREDA, R. (Coords.), *Práctica fiscal para abogados 2018. Los casos más relevantes en 2017 de los grandes despachos*, La ley, Madrid, 2018.

6.2. Jurisprudencia

– Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

STEDH de 25 de febrero de 1993, caso *Funke contra Francia*, rec. 10828/84.

STEDH (sección 4.ª) de 19 de noviembre de 2004, caso *Moreno Gómez contra España*, rec. 4143/2002.

STEDH de 14 de marzo de 2013 caso *Bernh Larsen Holding y otros contra Noruega*, rec. 24117/08.

STEDH (sección 3.ª) de 16 de enero de 2018, caso *Cuenca Zarzoso contra España*, rec. 23383/12.

– Tribunal Constitucional.

ATC 98/1986, de 28 de enero.

ATC 642/1986, de 23 de julio.

ATC 197/2003, de 16 de junio.

ATC 212/2003, de 30 de junio.

ATC 188/2004, de 26 de mayo.

STC 22/1984, de 17 de febrero.

STC 110/1984, de 26 de noviembre.

STC 66/1985, de 23 de mayo.

STC 137/1985, de 17 de octubre.

STC 76/1990, de 26 de abril.

STC 160/1991, de 18 de julio.

STC 76/1992, de 14 de mayo.

STC 142/1993, de 22 de abril.

STC 50/1995, de 23 de febrero.

STC 69/1999, de 26 de abril.

STC 171/1999, de 18 de marzo.

STC 186/2000, de 10 de julio.

STC 99/2004, de 27 de mayo.

STC 233/2005, de 28 de octubre.

STC 11/2006, de 16 de enero.

STC 206/2007, de 29 de septiembre.

STC 173/2011, de 7 de noviembre.

STC 96/2012, de 7 de mayo.

STC 142/2012, de 2 de junio.

STC 43/2014, de 27 de marzo.

STC 39/2015, de 3 de marzo.

STC 54/2015, de 16 de marzo.

STC 65/2020, de 18 de junio.

– Tribunal Supremo.

STS 105/1993, de 22 de enero.

STS de 10 de octubre de 2001, rec. 552/1995⁹⁴.

STS (Sala de lo Penal) 155/2002, de 19 de febrero.

STS 285/2012, de 25 de enero.

STS 777/2013, de 7 de octubre.

STS de 13 de noviembre de 2014, rec. 266/2012⁹⁵.

STS 353/2015, de 22 de enero.

– Audiencia Nacional.

SAN de 10 de noviembre de 2009, rec. 383/2008⁹⁶.

– Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas.

STSJ de Andalucía 1151/2016, de 22 de abril.

STSJ de Andalucía 678/2019, de 26 de marzo.

STSJ de Aragón 225/2014, de 7 de mayo.

STSJ de Aragón 594/2014, de 6 de octubre.

STSJ de Aragón 211/2020, de 17 de julio.

STSJ de Canarias 331/2017, de 6 de octubre.

STSJ de Canarias 422/2018, de 17 de julio.

STSJ de Castilla y León 430/2018, de 8 de mayo.

STSJ de Castilla y León 833/2018, de 26 de septiembre.

STSJ de Castilla y León 61/2019, de 22 de enero.

STSJ de Castilla y León 426/2020, de 18 de mayo.

STSJ de Cataluña 1008/2019, de 23 de julio.

STSJ de Cataluña 1279/2019, de 17 de octubre.

STSJ de Cataluña 1077/2020, de 5 de marzo.

STSJ de Cataluña 35/2020, de 16 de noviembre.

STSJ de la Comunidad Valenciana 206/2018, de 1 de febrero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 36/2019, de 9 de enero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 645/2019, de 3 de abril.

94 A falta del número de resolución se hace referencia al número de recurso.

95 Ídem.

96 Ídem.

El precinto cautelar de las cajas de seguridad en el seno de un procedimiento ...

STSJ de la Comunidad Valenciana 207/2020, de 30 de enero.

STSJ de la Comunidad Valenciana 1311/2020, de 22 de julio.

STSJ de Madrid 865/2019, de 4 de octubre.

STSJ de Madrid 31/2020, de 22 de enero.

STSJ de Murcia 552/2017, de 28 de septiembre.

STSJ de Murcia 622/2020, de 17 de diciembre.

STSJ de La Rioja 277/2018, de 27 de septiembre.

STSJ de La Rioja 126/2020, de 26 de mayo.

STSJ del País vasco 431/2013, de 12 de julio.

STSJ de Zaragoza 369/2015, de 3 de junio.

6.3. Resoluciones económico administrativas

Resolución del TEAC 3016/2007, de 17 de diciembre de 2008.

Resolución del TEAC 2673/2007, de 18 de noviembre de 2008.

Resolución del TEAC 963/2014, de 2 de noviembre de 2017.

ASIMETRÍAS E INSTRUMENTOS FINANCIEROS HÍBRIDOS – LA (IN)COMPATIBILIDAD DEL ARTÍCULO 15 BIS 1 LIS CON EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN *

Félix Daniel Martínez Laguna
Profesor Ayudante Doctor
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid (España)

Title

Hybrid mismatches and hybrid financial instruments – The (in)compatibility of Article 15 bis 1 CITL with EU Law and tax treaties

Resumen

La Ley del Impuesto sobre Sociedades ha incorporado en el año 2021 un nuevo artículo 15 bis que pretende la eliminación de determinados resultados de doble no-imposición derivados de la utilización de instrumentos financieros híbridos, entidades híbridas y establecimientos permanentes *híbridos* en contextos transfronterizos. Este artículo 15 bis destaca por su complejidad técnica, así como por el hecho de que algunas de sus medidas, y particularmente aquella relacionada con instrumentos financieros híbridos, pueden resultar incompatibles con el ejercicio de las Libertades fundamentales en el seno de la Unión Europea y con determinadas cláusulas de no discriminación reconocidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición. Este trabajo presenta un análisis de los aspectos técnicos de esta medida y de las incompatibilidades que pueden derivarse de su aplicación.

Abstract

The Corporate Income Tax Law now lays down a recent provision, Article 15 bis CITL, which deals with certain double non-taxation outcomes stemming from the use of hybrid financial instruments, hybrid entities and *hybrid* Permanent Establishments in a cross-border context. The analysis of this

* Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «Tax Planning and Avoidance after BEPS: Legal and Economic Analysis» (PGC2018-099982-B-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación. Correo electrónico: felixdaniel.martinez@uam.es

Article is not only highly relevant from a technical perspective, but also due to the likely incompatibility of some of its rules with the EU Fundamental Freedoms and with the non-discrimination clauses laid down in Spanish tax treaties, particularly the one related to hybrid financial instruments. This contribution provides a technical analysis of Article 15 bis 1 CITL and the incompatibilities that may arise from its application.

Keywords

Asimetrías híbridas, instrumentos financieros híbridos, Derecho de la Unión Europea, Libertades Fundamentales, Convenios para evitar la doble imposición, discriminación.

Hybrid mismatches, hybrid financial instruments, EU Law, Fundamental Freedoms, Double Tax Conventions, discrimination, Spanish Corporate Income Tax Law.

Fecha de recepción: 1-07-2021/Fecha de aceptación: 24-09-2021/Fecha de revisión: 30-12-2021

Cómo referenciar: Martínez Laguna F.D. (2021). Asimetrías e instrumentos financieros híbridos - La (in)compatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con el Derecho de la Unión Europea y los Convenios para evitar la Doble Imposición. *Revista Técnica Tributaria* (135), 75-112

SUMARIO

1. Introducción
2. Punto de partida: Acción 2 del Proyecto BEPS y la Directiva Anti-elusión
3. La regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS
 - 3.1. Operativa y premisas de aplicación del artículo 15 bis 1 LIS
4. La incompatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con el Derecho primario de la UE
 - 4.1. Viabilidad del análisis y Libertades fundamentales afectadas ante un cambio de paradigma
 - 4.2. Comparabilidad y discriminación de la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS
 - 4.3. La (in)existencia de justificación ante la restricción del artículo 15 bis 1 LIS
5. La incompatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España – un apunte
6. Conclusiones
7. Bibliografía

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de docente - investigador de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021

1. Introducción

Uno de los aspectos que ha ocupado un papel destacado en el marco de las numerosas iniciativas internacionales de la última década en materia de fiscalidad internacional ha sido el relacionado con la financiación híbrida debido al potencial resultado de doble no-imposición que puede derivarse de su utilización en contextos transfronterizos. La preocupación por este fenómeno se ha visto parcialmente mitigada a través de una concreta *acción* del Proyecto BEPS de la OCDE y de diferentes Directivas Europeas que han encontrado finalmente su reflejo doméstico en el nuevo artículo 15 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)¹.

El artículo 15 bis LIS ha supuesto la incorporación al ordenamiento español de un conjunto de medidas de carácter doméstico, unilateral y aplicación automática que permiten evitar determinados resultados de doble no-imposición derivados de la utilización de mecanismos de financiación y estructuras híbridas de carácter transfronterizo. En este sentido, y más allá de la complejidad técnica del conjunto de la norma en términos de interpretación y aplicación, reviste un especial interés aquella medida relacionada con instrumentos financieros híbridos transfronterizos. Y ello porque la aplicación de esta medida, reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS, puede resultar incompatible con el Derecho primario de la Unión Europea, particularmente con el ejercicio de determinadas Libertades fundamentales, así como con determinados Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España.

Esta contribución parte de una breve referencia a los antecedentes internacionales del artículo 15 bis LIS (sección 2) para continuar con un detalle técnico de la medida reconocida en el apartado primero del mencionado artículo en relación con los desencadenantes y premisas de su aplicación (sección 3). Conforme a ello, el estudio centrará su objeto en la potencial incompatibilidad de la medida con el Derecho primario de la Unión Europea (sección 4), confirmando en primer término la viabilidad del análisis y las Libertades fundamentales potencialmente afectadas, así como comprobando la posible existencia de una restricción de las mismas en términos de discriminación y la ausencia de una razón de interés general que la justifique, todo ello en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asimismo, se valorará la compatibilidad de la medida con los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España que contengan una cláusula de no discriminación similar (o idéntica) a la reconocida en el artículo 24.4 del Modelo de Convenio

¹ Vid., *Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas* (en lo sucesivo, RDL 4/2021).

para evitar la Doble Imposición de la OCDE (sección 5). Finalmente, se ofrecen unas breves conclusiones.

2. Punto de partida: Acción 2 del Proyecto BEPS y la Directiva Anti-elusión

La preocupación internacional por la utilización de mecanismos de financiación y estructuras híbridas de carácter transfronterizo en el ámbito tributario pretendió encontrar un cierto consuelo a través de la Acción 2 del Proyecto BEPS (OCDE, 2015)². Ante una potencial calificación *dispar* de esos mecanismos y estructuras en las diferentes jurisdicciones involucradas, esta iniciativa presenta como principales protagonistas unas medidas de carácter doméstico, y de aplicación automática y unilateral (OCDE, 2015:295), que tienen por objeto primario modificar el tratamiento tributario otorgado a los mismos –particularmente a sus rendimientos derivados– en una jurisdicción en función del tratamiento tributario que se le dispense en otra jurisdicción (OCDE, 2015: 11 y 16). La *asimetría híbrida* objeto de eliminación por parte de la Acción 2 del Proyecto, concepto tan nuclear como indefinido en el seno de la iniciativa³, se identificaría exclusivamente con resultados de doble no-imposición⁴. Así, las denominadas *reglas de coordinación*, concatenadas (López Ribas, 2018: 225) o de vinculación (Barreiro Carril, 2019: 160), propuestas en la iniciativa pretenderían evitar exclusivamente determinados resultados de doble no-imposición ante un *dispar* tratamiento tributario de los rendimientos derivados en dos (o más) jurisdicciones en presencia principalmente de instrumentos financieros híbridos o entidades híbridas.

Al margen del detalle técnico que requeriría el conjunto de esta acción⁵, así como la marcada indefinición de sus elementos nucleares (Harris, 2017: 240-245), la iniciativa propone, a fin de eliminar determinadas *asimetrías híbridas* derivadas de un conflicto de calificación por la utilización de instrumentos financieros híbridos transfronterizos (i.e. doble no-imposición), un juego de dos reglas de coordinación de aplicación secuencial (i.e. reglas de coordinación propias: regla primaria y regla secundaria o defensiva) (OCDE, 2015: 23-24), así como una suerte de regla previa que evitaría con carácter previo la existencia

2 Esta Acción 2 del Proyecto BEPS encuentra su antecedente más inmediato en el *Hybrid Mismatch Report* de la OCDE (OCDE, 2012), donde definitivamente la preocupación internacional trascendería de los instrumentos híbridos y entidades híbridas para relacionarse con las *asimetrías híbridas*. *Vid.*, con respecto a las asimetrías híbridas, *infra* n. 3.

3 En efecto, la asimetría híbrida no encontraría definición en la Acción 2 del Proyecto BEPS. Sin embargo, los trabajos preparatorios permitirían identificar la existencia de una asimetría híbrida ante (i) un acuerdo que deriva en una disparidad en el tratamiento tributario de un determinado pago; (ii) la concurrencia de un (indefinido) *elemento híbrido que provoque tal disparidad*; y (iii) una minoración de la carga tributaria para las partes del acuerdo como resultado de la mencionada disparidad (OCDE, 2014: 30-31).

4 Aun pudiendo haberse articulado en el seno de la iniciativa medidas similares para evitar resultados de doble imposición transfronteriza por la utilización de instrumentos financieros híbridos y entidades híbridas, esta realidad se ha ignorado por completo.

5 *Vid.*, con respecto a este análisis técnico de las reglas de coordinación reconocidas en la Acción 2 del Proyecto BEPS en relación con instrumentos financieros híbridos y entidades híbridas, Martínez Laguna, 2019: 148-184; y Parada, 2018: 279-319, respectivamente.

de doble no-imposición y, en definitiva, la aplicación de las reglas de coordinación propias (OCDE, 2015: 45).

A efectos de la Acción 2 del Proyecto BEPS, y ahora sin pretensión de exhaustividad, este resultado de doble no-imposición se relacionaría con la deducibilidad de un gasto en la base imponible de una determinada sociedad (o cualquier otro mecanismo equivalente) por la satisfacción de un rendimiento (OCDE, 2015: 27) y una ausencia de tributación en sede del receptor del rendimiento por (i) la ausencia de consideración de este como ingreso en la base imponible, o (ii) por la aplicación de cualquier exención, exclusión, crédito o cualquier mecanismo equivalente aplicable a ese tipo de rendimientos (OCDE, 2015: 28). Con el fin de evitar ese resultado, la regla primaria reconocida en la normativa del Estado donde radique el pagador de los rendimientos implicaría la denegación de la deducibilidad de estos rendimientos a los efectos de la determinación de la base imponible del pagador (i.e. tributación en fuente). En aquellos casos en los que no se haya implementado una regla primaria en el Estado donde radica el pagador, o no haya resultado de aplicación, la regla secundaria o defensiva, reconocida en la normativa tributaria del Estado donde radica el perceptor de pagos, implicaría la inclusión del rendimiento en la base imponible del citado perceptor (i.e. tributación en residencia). Como puede apreciarse, el juego de estas dos reglas de coordinación denota una exclusiva preocupación por la tributación de los rendimientos, independientemente de dónde ocurra esta⁶.

La Unión Europea trazó por su parte una senda paralela, aun ligada, a los trabajos de la OCDE en la lucha contra la indefinida erosión y desplazamiento de bases imponibles y determinadas manifestaciones de doble no-imposición que encontró uno de sus principales exponentes en la comúnmente conocida como Directiva Anti-elusión⁷. Una Directiva que pretendía satisfacer, como *mínimo*, los compromisos adquiridos a nivel internacional⁸, así como «coordinar las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra BEPS»⁹. En materia de mecanismos de financiación y estructuras de carácter híbrido, y más allá de la relevante modificación de la Directiva Matriz-Filial en el año 2014 por la que se alteró el

6 Como bien recuerdan Schoueri y Galdino, lo que importa en última instancia es evitar la nula o baja tributación (Schoueri y Galdino, 2018: 106). Cabe recuperar que este juego de reglas de coordinación propias se acompañaba de una regla de coordinación previa que supondría la denegación de la aplicación de mecanismos de exención reconocidos en norma interna aplicables a dividendos cuando estos hubieran sido deducibles en sede del pagador, una realidad que aboca a una tributación en residencia.

7 *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* (en lo sucesivo, ATAD, en sus siglas en inglés).

8 *Vid.*, en este sentido, ATAD, Preámbulo, considerando 2.

9 ATAD, Preámbulo, considerando 3. En este sentido, debe recordarse que la Directiva respondería igualmente a la preocupación que latía de fondo en el seno de la Unión Europea con respecto al hecho de que «la aplicación unilateral y divergente del proyecto BEPS por parte de cada Estado miembro podría fragmentar el mercado único creando políticas nacionales enfrentadas, así como falseamientos y obstáculos fiscales para las empresas de la UE». *Vid.*, *Propuesta de Directiva del Consejo, de 28 de enero de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior [COM (2016) 26 final]*, p. 5. Aun con todo, De Graaf y Visser aluden al riesgo existente relacionado con una aplicación inconsistente de las reglas reconocidas en la normativa de la Unión Europea por parte de las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembro de la Unión (De Graaf y Visser, 2016: 207).

mecanismo de exención para evitar resultados de doble no-imposición derivados de determinados instrumentos financieros transfronterizos (i.e. *hybrid loans* o mecanismos de préstamos híbridos)¹⁰, la ATAD, acompañada de su necesaria modificación en el año 2017¹¹, supuso una suerte de transposición de la Acción 2 del Proyecto BEPS a la normativa de la Unión Europea¹². Así, esta Directiva presenta ahora dos juegos de reglas de coordinación en su artículo 9 que encuentran un necesario complemento en su artículo 2, lugar este último donde se concretan las *asimetrías híbridas* objeto de eliminación y se ofrecen igualmente definiciones necesarias para completar y comprender el ámbito de aplicación de las reglas de coordinación.

A los efectos de esta contribución, el artículo 9.2 a) ATAD establece que «[c]uando una *asimetría híbrida* dé lugar a una *deducción sin inclusión*: a) la deducción se denegará en el Estado miembro que sea la jurisdicción del ordenante [regla primaria][...] (énfasis nuestro)»¹³. Por su parte, el artículo 2.9, 1º, a) reconoce como asimetría híbrida aquella «situación en la que esté implicado un contribuyente [...] cuando: a) un pago realizado con arreglo a un *instrumento financiero* da lugar a una *deducción sin inclusión* y: i) dicho pago no se incluye en un plazo razonable, y ii) la asimetría en resultados [i.e.

10 Vid., Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. El artículo 4.1 a) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, establece ahora que «[c]uando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, [...], el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente: a) [...]se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial; [...]». Esta medida se relacionaría con la Recomendación 2 de la Acción 2 - Proyecto BEPS. Vid., a este respecto, *supra* n. 6 *in fine*. Vid., para una regla de estas características en la norma española, artículo 21. 1 LIS, donde se reconoce que « No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

11 Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (en lo sucesivo, ATAD 2). La ATAD 2 complementó la ATAD «con el fin de establecer unas normas coherentes y no menos eficaces que las normas recomendadas por la acción 2 [...]», cubriendo igualmente situaciones que involucrarán a terceros países. Vid., ATAD 2, Preámbulo, considerando 5. En este sentido, la ATAD 2 amplió el ámbito objetivo y territorial para la aplicación de las reglas de coordinación y aportó definiciones necesarias y previamente inexistentes en la ATAD, así como un mayor detalle técnico a efectos de su interpretación y aplicación. *Id.*, Preámbulo, considerando (7).

12 Cabe señalar que la relevancia de la Acción 2 del Proyecto BEPS, aun con todo el necesario análisis y crítica que merece, se ha reconocido en el propio Preámbulo de la ATAD 2 en tanto que «[a]l aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben recurrir a las explicaciones y los ejemplos aplicables al informe sobre la acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE como fuente de ilustración o interpretación en la medida en que sean coherentes con las disposiciones de la presente Directiva y del Derecho de la Unión» (énfasis nuestro). Vid., ATAD 2, Preámbulo, considerando 28.

13 Esta regla primaria se complementaría con una regla secundaria con el siguiente tenor literal: «cuando la deducción no se deniegue en la jurisdicción del ordenante, el importe del pago que, de otro modo, daría lugar a una asimetría en resultados se incluirá en concepto de renta en el Estado miembro que sea la jurisdicción [del receptor del pago]». Vid., artículo 9. 2 a) ATAD.

deducción sin inclusión] es atribuible a *diferencias en la calificación del instrumento o del pago* realizado en virtud del mismo. [...]»¹⁴.

Con estos breves y relevantes antecedentes, y destacándose en este punto el automatismo y carácter secuencial de la aplicación de las reglas de coordinación a fin de evitar un resultado de doble no-imposición, independientemente de dónde se produzca finalmente la tributación de los rendimientos, es momento ahora de analizar las características básicas de la regla de coordinación primaria del artículo 15 bis 1 LIS como paso previo al estudio de su potencial incompatibilidad con el Derecho primario de la Unión Europea.

3. La regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS

3.1. Operativa y premisas de aplicación del artículo 15 bis 1 LIS

La regla primaria reconocida en el artículo 9.2 a) ATAD ha encontrado su reflejo doméstico, aun desdibujado en forma y con matices en fondo¹⁵, en el artículo 15 bis 1 LIS. Este artículo, que sustituye al ya derogado artículo 15 j) LIS¹⁶, establece que

«[n]o serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con *personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio* que, como consecuencia de una *calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación*, no , generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica' (énfasis nuestro)¹⁷.

El artículo 15 bis 1 LIS presenta por tanto una regla de coordinación primaria que tiene por objeto evitar una concreta (y potencial) *asimetría híbrida* mediante la denegación automática de la deducibilidad de determinados gastos en la base imponible de la sociedad pagadora de los rendimientos residida en España cuando, en línea

14 La definición de esta asimetría se complementa aludiéndose expresamente a que «un pago realizado con arreglo a un instrumento financiero será tratado como incluido en la renta en un plazo razonable cuando: i) el pago sea incluido por la jurisdicción del destinatario dentro de un período fiscal que comienza doce meses antes del final del período fiscal del ordenante, o ii) pueda preverse razonablemente que el pago será incluido por la jurisdicción del destinatario en un período fiscal futuro y las condiciones del pago sean las que puede preverse que se acuerden entre dos empresas independientes». *Vid.*, artículo 2.9, 1º a) ATAD *in fine*.

15 Como puede apreciarse, el artículo 15 bis 1 LIS integra la regla del artículo 9.2 a) ATAD y la asimetría del artículo 2.9, 1º a) ATAD. Esta es una característica de transposición que comparten las diferentes reglas de coordinación (primarias y secundarias) reconocidas en el artículo 15 bis LIS.

16 El artículo 15 j) LIS establecía que «[n]o tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: j) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento». Cabe señalar que el análisis de incompatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS desarrollado en *infra* secciones. 4 y 5 es perfectamente extrapolable, aun con determinadas variaciones en la argumentación relacionadas con sus desencadenantes de aplicación, al derogado y recién enunciado artículo 15 j) LIS.

17 Este artículo 15 bis 1 LIS se complementa con una especificación para situaciones de doble no-imposición derivadas de diferencias de imputación temporal. Así, se establece en el párrafo segundo de este apartado que «[e]n caso de que el ingreso se genere en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el

con los dictados de la Directiva e indirectamente de la Acción 2 del Proyecto BEPS, se satisfagan tres premisas esenciales relacionadas con (i) la concurrencia de un instrumento financiero (híbrido) y la diferente calificación de este (o de sus *gastos* derivados) en España y *otro país o territorio* –como causa–; (ii) un resultado de doble no-imposición transfronteriza en la forma de D/NI; y (iii) un concreto ámbito de aplicación relacionado con situaciones de control o la concurrencia de los denominados mecanismos o acuerdos estructurados. Aun no siendo el objeto primario de esta contribución, parece oportuno presentar a continuación un breve análisis en tanto que asistirá en el estudio del potencial vicio de incompatibilidad de esta medida con el Derecho Primario de la Unión Europea, así como con determinadas reglas de no-discriminación reconocidas en Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España.

3.1.1. Los instrumentos financieros híbridos y el conflicto de calificación como causa

No encontrándose una referencia expresa ni en la ATAD ni en el propio artículo 15 bis 1 LIS, los instrumentos financieros (híbridos), u operaciones en los términos de la norma doméstica, se relacionarían con la causa que genera el resultado de doble no-imposición que se pretende evitar a través de esa regla de coordinación¹⁸.

Los instrumentos financieros híbridos se identificarían con instrumentos de financiación ordinarios que incorporan en su diseño y configuración características que le son propias a las dos principales vías de financiación societaria: endeudamiento y capital (Gullifer y Payne, 2011:44)¹⁹. Unas características que fundamentalmente se identificarían, al menos desde la perspectiva mercantil, con los derechos y obligaciones de las partes en acuerdos de financiación puramente de deuda o puramente de capital y entre las que pueden destacarse ahora la existencia de retribución, así como su condicionalidad, periodicidad y cuantificación previa, el derecho de recuperación del capital aportado, los derechos de voto en el seno de la sociedad y, en definitiva, el riesgo asociado a la inversión

contribuyente, dicho gasto será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario». Sin ánimo de entrar en mayor detalle, cabe destacar que esta especificación de imputación temporal se separaría de aquella reconocida en la Directiva de la que el artículo 15 bis 1 LIS trae causa. En este sentido, baste señalar simplemente ahora que, mientras que la Directiva parece permitir la deducibilidad del gasto (o pago, en su terminología) en el período en el que el mismo se produce siempre que se comprenda la inclusión (i.e. ingreso) en el plazo razonable fijado por la propia Directiva (*vid., supra* n. 14), la norma española deniega la deducibilidad en el período impositivo en el que el gasto se produce para permitirla en el período impositivo futuro en el que se produce el ingreso en sede del receptor del rendimiento.

18 *Vid.,* para la identificación de la regla del artículo 15 bis 1 LIS con los instrumentos financieros híbridos, RDL 4/2021, Preámbulo, II. Por su parte, la ATAD, sin definir expresamente el instrumento financiero híbrido, identifica un instrumento financiero con «todo instrumento en la medida en que produzca un rendimiento financiero o de capital sujeto a imposición con arreglo a las normas para la imposición de la deuda, el capital o los derivados de acuerdo con la legislación de la jurisdicción del destinatario o del ordenante e incluya una transferencia híbrida». *Vid.,* artículo 2.9, 3º, j) ATAD.

19 Allen considera que la idea de que las compañías financian sus actividades con deuda o capital es una simplificación dado que las empresas han emitido títulos diferentes de deuda y capital estándar por siglos (Allen, 1989: 14). *Vid.,* en el mismo sentido, Schmidt, 2013: 203.

o aportación de capital²⁰. En este sentido, los instrumentos financieros híbridos permitirían redefinir el riesgo típicamente asociado a instrumentos de deuda y capital puro (Allen, 1989: 15), permitiendo así a las partes del acuerdo de financiación no solo satisfacer en mejor medida sus intereses y necesidades en términos económico-financieros y societarios (Spiegeleer, Schoutens y Van Hulle, 2014: 114)²¹, sino igualmente en términos mercantiles, contables, regulatorios e, incluso, tributarios (entre muchos otros, Duncan, 2000: 23; Bundgaard, 2017: 38)²².

A este último respecto, cabe destacar que una de las potenciales ventajas que presenta la utilización de instrumentos financieros híbridos se relacionaría con su diferente calificación como instrumentos de deuda y de capital desde diferentes perspectivas tales como la mercantil, contable, regulatoria y tributaria en el seno de un mismo ordenamiento jurídico²³. Sin embargo, y más allá de la concreta calificación tributaria de los instrumentos financieros y sus rendimientos en el seno de un mismo ordenamiento jurídico²⁴, interesa ahora especialmente la diferente calificación tributaria a la que puede someterse un instrumento financiero híbrido en diferentes ordenamientos, así como el tratamiento tributario de los rendimientos derivados. Siendo cierto que el empleo de instrumentos financieros híbridos puede encontrar una múltiple motivación económico-financiera y legal y una diferente calificación en el seno de un mismo ordenamiento jurídico, no lo es menos que desde la perspectiva tributaria puede derivar en resultados de doble imposición y doble no-imposición ante conflictos

20 *Vid.*, con respecto al riesgo como característica fundamental de los instrumentos financieros híbridos, Hariton, 1994: 499; Bärsch, 2012: 20; Brown, 2012: 25-26, entre otros.

21 Marqués Sevillano y Sanchís Arellano entienden que «[e]stos productos [híbridos] son atractivos tanto para los emisores, porque les permiten optimizar su estructura de financiación (dada la gran flexibilidad de su diseño), como para los inversores, que pueden percibirlos como una manera fácil de alcanzar la combinación deseada en términos de rentabilidad/riesgo para un horizonte de inversión» (Marqués Sevillano y Sanchís Arellano, 2009: 58).

22 Aunque la mayoría de los instrumentos financieros híbridos se pueden calificar como atípicos al no encontrar reconocimiento expreso en la norma, existen ejemplos de instrumentos financieros híbridos típicos en el seno de determinados ordenamientos tales como e.g. las acciones sin voto o los préstamos participativos. *Vid.*, respectivamente para el caso español, artículos 98-103 del *Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital*, y el artículo 20 del *Real Decreto 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica*. Otros instrumentos financieros híbridos se relacionarían con los bonos convertibles, bonos contingentes convertibles (CoCos), etc.

23 En este sentido, Ring reconoce que un obligado tributario puede preferir una financiación a través de un instrumento financiero híbrido que permita su calificación como instrumento de capital a efectos contables y como instrumento de deuda a efectos tributarios (Ring, 2012: 774). Schön, por su parte, hace referencia a la oportunidad que puede suponer para un inversor la diferente calificación de un mismo instrumento desde la perspectiva mercantil y la perspectiva tributaria (Schön *et al*, 2009: 10). Entre otros muchos factores, y aun en función de la concreta normativa que resultara de aplicación, esta diferente calificación permitiría, por un lado, incrementar o mantener recursos propios en el balance societario, sosteniendo igualmente una determinada *ratio* de endeudamiento y, por otro, y en su caso, deducir los gastos asociados a la financiación de la base imponible de la sociedad.

24 A estos efectos, cabe recordar que la calificación tributaria puede depender en mayor o menor medida de la calificación mercantil y/o contable en función de la consideración en el ordenamiento tributario –o en un tributo en particular– de un sistema de dependencia, un sistema de independencia o un sistema intermedio (i.e. parcialmente dependiente). *Vid.*, en este sentido, artículo 10.3 LIS. En definitiva, la calificación mercantil y/o contable puede jugar un papel fundamental en la calificación tributaria de un instrumento financiero y sus rendimientos derivados y, por tanto, en su tratamiento fiscal en el seno de un mismo ordenamiento.

de calificación que, por naturaleza, ocurren en financiaciones de carácter transfronterizo²⁵.

Desde esta perspectiva, y en relación con la regla del artículo 15 bis 1 LIS, la diferente calificación de un instrumento financiero híbrido como de deuda o capital, y muy particularmente de sus rendimientos como e.g intereses o dividendos, tiene relevancia exclusivamente en la medida en la que existe un conflicto de calificación transfronterizo y se produce un resultado de doble no-imposición. Un conflicto de calificación transfronterizo que, en su caso, derivaría de la debida aplicación de la norma tributaria española para la determinación de la base imponible de la sociedad española financiada y de la debida aplicación de la norma tributaria del *otro país o territorio* para la determinación del gravamen de la sociedad aportante del capital²⁶. Como puede apreciarse en la regla, lo verdaderamente relevante no es tanto la calificación del instrumento financiero híbrido, sino el dispar –aun debido– tratamiento tributario que se les otorga a los rendimientos derivados por una diferente calificación de ese instrumento o del propio rendimiento derivado en dos jurisdicciones y que tiene como consecuencia un resultado de doble no-imposición transfronterizo²⁷.

3.1.2. La doble no-imposición – Deducción sin inclusión como resultado transfronterizo

Como ya se ha apuntado, la regla de coordinación reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS pretende la eliminación de resultados de doble no-imposición en la forma de deducción sin inclusión (D/Ni)²⁸. Una deducción sin inclusión que, no encontrando definición ni consideración explícita en el artículo 15 bis 1 LIS²⁹, se vincularía, por un lado, con la deducibilidad de un gasto en sede de la sociedad española (i.e. deducción)³⁰ y, por otro, con la *no generación de ingreso o con la generación de un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo*

25 A estos efectos, Krahnal entiende que los instrumentos financieros híbridos se definen como instrumentos financieros que poseen características de deuda y capital y que potencialmente pueden ser calificados como deuda en una jurisdicción y capital en otra (Krahnal, 2005: 101).

26 *Vid.*, para un mayor desarrollo de esta idea, *infra* n. 69.

27 En este sentido, cabe destacar que la regla asume correctamente su exclusiva aplicación a operaciones de carácter transfronterizo dado que no puede derivarse un conflicto de calificación por aplicación de la normativa tributaria en un contexto doméstico o nacional. *Vid.*, con respecto a esta cuestión, *infra* n. 56.

28 *Vid.*, RDL 4/2021, Preámbulo, II.

29 Aun basando buena parte de su articulado en la eliminación de resultados de deducción sin inclusión (apartados 1, 2, 3, entre otros), el artículo 15 bis LIS no ofrece una definición de este concepto. Por su parte, el artículo 2.9, 3º c) ATAD identificaría la *deducción sin inclusión* con aquella «deducción de un pago (o pago presumible entre la sede de dirección y el establecimiento permanente o entre dos o más establecimientos permanentes) en cualquier jurisdicción en la que dicho pago (o pago presumible) se considere realizado (jurisdicción del ordenante) sin la correspondiente inclusión de dicho pago (o pago presumible) a efectos fiscales en la jurisdicción del beneficiario. La jurisdicción del beneficiario es aquella en que se reciba o se considere recibido dicho pago (o pago presumible) conforme a la legislación de cualquier otra jurisdicción».

30 Sin encontrar definición en el artículo 15 bis LIS, el artículo, el artículo 2.9, 3º d) ATAD define deducción como «importe que se considera deducible de la base imponible en virtud de la jurisdicción del ordenante o inversor», para continuar reconociendo que «[e]l término de "deducible" se entenderá en consecuencia».

o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica en sede de la entidad domiciliada en el otro país o territorio (i.e no inclusión)³¹.

Cabe recordar que esta regla primaria tiene como consecuencia principal la denegación de la deducibilidad de un gasto financiero (i.e. intereses) en sede de la sociedad que satisface un determinado rendimiento por motivo del tratamiento tributario que se le otorga a ese rendimiento en sede de la sociedad perceptora del pago radicada en otra jurisdicción. A este respecto, cabe hacer dos apreciaciones. En primer lugar, el gasto financiero asumido en condiciones de mercado, y salvo excepciones relacionadas con el abuso entre otras, no respondería sino al coste efectivo de una financiación societaria ordinaria estructurada a través de un instrumento financiero híbrido que puede presentar una múltiple motivación económico-financiera y legal más allá de la meramente tributaria³². En segundo lugar, aun estrechamente relacionado con lo anterior, la deducibilidad de ese gasto efectivo de financiación y correlacionado, en su caso, con la generación de ingresos futuros en el seno de la sociedad, no se relacionaría en medida alguna con una pérdida recaudatoria o una aparente (e indefinida) *erosión* de bases imponibles³³. Muy al contrario, la deducibilidad de ese gasto se relacionaría con la debida modulación y determinación de la base imponible y la tributación de la sociedad pagadora residida en España.

Con respecto al componente de (no) inclusión, la regla de coordinación resulta de aplicación en aquellos supuestos en los que, por motivo de la calificación fiscal diferente del gasto o la operación en *otro país o territorio*³⁴ (i) no se genera un ingreso, o (ii) se genera un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica. Como puede apreciarse, la denegación de la deducibilidad del gasto en sede de la sociedad residente en España con base en el artículo 15 bis 1 LIS no solo se produciría cuando hubiera una ausencia de incorporación del rendimiento (i.e. ingreso) en la base imponible de la sociedad perceptora radicada en el *otro país o territorio*, sino igualmente en aquellos otros supuestos en los que pudiera derivarse una menor o nula tributación por aplicación de tipos impositivos reducidos o determinados

31 Esta idea de inclusión (o no inclusión) tendría reflejo en la segunda parte de la definición del término en el artículo 2.9, 3º e) ATAD, referida expresamente a situaciones en las que concurran instrumentos financieros. *Vid.*, a este respecto, *infra* n. 35

32 *Vid.*, *supra* nn. 19, 21, 22 y texto relacionado.

33 *Vid.*, *infra* n. 86 y texto relacionado.

34 Los resultados de doble no-imposición cubiertos por esta regla de coordinación se relacionarían exclusivamente con aquellos que se derivaran de un conflicto de calificación transfronterizo (*como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación*), excluyéndose aquellos otros que respondan a otras realidades tales como, entre otras, las reconocidas en el apartado 13 del artículo 15 bis LIS. Así, el artículo 15 bis 13 LIS establece que «[n]o resultará de aplicación lo previsto en los apartados anteriores cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas». Aun con matices dado que técnicamente no existiría *asimetría híbrida* en estos supuestos, este precepto se ajustaría al espíritu y dictados de la Acción 2 del Proyecto BEPS y la ATAD a este respecto. *Vid.*, ATAD 2, Preámbulo, considerando 16; y Acción 2 - Proyecto BEPS, pp. 42-43 (paras. 95-98). Ejemplo de esta realidad sería la de aquellos supuestos en los que el receptor del pago se encuentre en una jurisdicción con un sistema tributario de carácter territorial.

beneficios asociados a la financiación en comparación con el régimen general de tributación de la sociedad³⁵.

3.1.3. Situaciones de control y mecanismos estructurados como ámbito de aplicación

Esbozados los elementos esenciales del resultado y su causa, el ámbito de aplicación de la regla primaria contenida en el artículo 15 bis 1 LIS se circunscribe a aquellas operaciones –y pagos– que se produzcan entre *personas o entidades vinculadas* o en el marco de un acuerdo o mecanismo estructurado³⁶.

i. Situaciones de control: personas o entidades vinculadas

Con respecto al concepto de *persona o entidad vinculada*, el artículo 15 bis 12 LIS presenta un perímetro de vinculación entre las partes que formen parte del acuerdo de financiación basado en un criterio de control amplio en consonancia con la ATAD y la Acción 2 del Proyecto BEPS. En este sentido, y al margen de considerar vinculadas aquellas que se entiendan como tal en virtud del artículo 18 LIS y de especificar determinados porcentajes de participación a efectos de vinculación³⁷, se amplía aún más el perímetro de vinculación a efectos de la aplicación de la regla primaria a través de los indefinidos conceptos

35 El artículo 2.9, 3º e) ATAD identifica el fenómeno inclusión con aquel «importe que se tiene en cuenta en la renta imponible de conformidad con la legislación de la jurisdicción del beneficiario», para continuar especificando que «[n]o se considerarán incluidos los pagos realizados con arreglo a un instrumento financiero [que sean elegibles para la aplicación de un beneficio fiscal (compensación fiscal) por motivo de la calificación de esos pagos en la jurisdicción del perceptor o beneficiario de los mismos]». Asimismo, la Directiva complementa esta definición al identificar esa *compensación fiscal* con «una exención o deducción fiscal del tipo impositivo o de cualquier crédito o devolución fiscal (distinto del crédito por impuestos retenidos en origen). *Vid.*, artículo 2.9, 3º f) ATAD. En el seno de la Acción 2 del Proyecto BEPS, el concepto de inclusión se relaciona con la sujeción del pago (rendimiento o ingreso) al tipo marginal sin que este pudiera beneficiarse de cualquier exención, exclusión, crédito u otro beneficio fiscal aplicable a *tipologías concretas de rendimientos*. *Vid.*, en este sentido, Acción 2 - Proyecto BEPS, p. 28 (para. 32). En todo caso, es conveniente recordar que el efecto de no inclusión, y en definitiva la existencia de una *asimetría híbrida*, se elimina en aquellos supuestos en los que resulte de aplicación una regla previa. *Vid.*, a estos efectos, *supra* sec. 2

36 Este ámbito de aplicación aparentemente limitado se predica para todas las reglas de coordinación reconocidas en el artículo 15 bis LIS.

37 *Vid.*, artículo 15 bis 12 a) LIS. La letra b de ese apartado 12 reconoce como *personas o entidades vinculadas* a efectos de aplicación del artículo 15 bis LIS a «[u]na entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25 por ciento en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 por ciento de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos». Aunque no afecta al perímetro de vinculación para la aplicación del artículo 15 bis 1 LIS, debe señalarse que la ATAD reconoce un porcentaje de 50% para toda asimetría híbrida, excepto para aquella vinculada con un resultado de deducción sin inclusión derivado de la utilización de un instrumento financiero, para la que se reconoce un porcentaje del 25%. *Vid.*, artículo 2.4 ATAD. En definitiva, la norma española habría ampliado su ámbito de aplicación a través del perímetro de vinculación con respecto a lo reconocido en la ATAD. Una realidad que, atendiendo al cambio de paradigma que representa la ATAD (*vid.*, *infra* sec. 4.1) podría considerarse como un exceso de transposición de la ATAD no permitido.

de *actuación conjunta e influencia significativa* que se encuentran más próximos a una idea de control de facto³⁸.

En todo caso, y aun con todas las salvedades, crítica y análisis que merecería una remisión a efectos interpretativos³⁹, la Acción 2 del Proyecto BEPS sí que ofrecería una suerte de conceptualización de una *actuación conjunta* con respecto a la propiedad o los derechos de voto de una sociedad (OCDE, 2015: 113). En este sentido, se listan determinadas situaciones tales como *la pertenencia a una misma familia* (OCDE, 2015: 122); *la actuación regular de una persona conforme a los deseos de otra* (OCDE, 2015: 117); *la realización de un acuerdo con efecto sustantivo sobre el valor o el control de derechos de votos o propiedad* (OCDE, 2015, 118); y *la gestión de esa participación por una misma persona o grupo de personas*.

Con respecto a la *influencia significativa* como parámetro de vinculación, y si bien se ofrece en la norma doméstica una suerte de definición por otro lado ausente en la ATAD⁴⁰, la misma es insuficiente en tanto no se determina el significado y extensión de *tener el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad* a efectos de la vinculación entre personas o entidades. Este concepto de *influencia significativa*, aun no encontrando tampoco definición ni referencia en la Acción 2 del Proyecto BEPS, podría relacionarse, en su caso, con la última situación relativa a la *actuación conjunta* reconocida en la Acción a estos efectos (*la gestión de esa participación por una misma persona o grupo de personas*).

ii. Acuerdos o mecanismos estructurados

Como ya se ha tenido ocasión de señalar, las reglas de coordinación no solo responderían ante la concurrencia de *situaciones de control*, sino igualmente ante la existencia de acuerdos estructurados definidos como

«[...] todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas a que se refieren dichos apartados en los términos en ellos señalados, esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o

38 Así, se entienden igualmente como personas o entidades vinculadas en el artículo 15 bis 12 LIS «c) [l]a persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de aquélla, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente. A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, será tratado como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad. d) Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. A estos efectos, se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma».

39 *Vid.*, *supra* n. 12.

40 El artículo 15 bis 12 LIS *in fine* establece que «se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma».

entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada»⁴¹.

La definición presenta una doble posibilidad para entender un acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación como mecanismo estructurado en relación con (i) una *consideración o cuantificación* de la doble no-imposición en sus condiciones o contraprestaciones y (ii) con el hecho de que el mismo se haya diseñado para producir el efecto de doble no-imposición. Asimismo, se incluye una exclusión del concepto de mecanismo estructurado en aquellos supuestos en los que el contribuyente *o una persona o entidad vinculada* no haya podido conocer razonablemente la producción del resultado de doble no-imposición y no participara de ese mismo resultado.

A este respecto, y aun no resultando explícito, podría desprenderse de la norma que la existencia de un mecanismo estructurado requiere un análisis de hechos y circunstancias, tal y como se reconoce en la Acción 2 del Proyecto BEPS (OCDE, 2015:105), vinculado igualmente a una expectativa razonable de conocer y participar económicamente del resultado de doble no-imposición. Y si bien es cierto lo anterior, uno de los principales problemas radicaría en que la Acción 2 del Proyecto BEPS presenta, una vez más, una marcada indefinición, llegando incluso a vincular esa razonable expectativa de conocimiento del resultado a aquello que *podiera ser esperable de una persona prudente y razonable* (OCDE, 2015: 111) y a un aparente estándar de *observador objetivo y bien informado* que hubiera podido concluir que entre las múltiples explicaciones para el diseño y práctica del acuerdo se encuentra la generación de la asimetría híbrida y el resultado de doble no-imposición (OCDE, 2015: 107)⁴². Una realidad que acompaña la indefinición de determinadas situaciones de control y que pone de manifiesto un tan indeterminado como potencialmente amplio ámbito de aplicación de la regla de coordinación reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS.

Más allá de la complejidad técnica que se deriva de la regla de coordinación primaria del artículo 15 bis 1 LIS, y habiendo sido esbozada su operativa, así como las características básicas a efectos de su aplicación en términos de causa, resultado y ámbito, es momento ahora de analizar si la misma es conforme con el Derecho primario de la Unión Europea, así como con determinadas cláusulas reconocidas en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España.

41 Artículo 15 bis 9, 2º LIS. Es relevante señalar que este apartado señala expresamente que las reglas de coordinación consideradas en el artículo 15 bis LIS, incluyendo la correspondiente al artículo 15 bis 1 LIS, resultaran de aplicación cuando las operaciones se hayan realizado en el marco de un mecanismo estructurado, «con independencia de que se realicen entre personas o entidades vinculadas o no».

42 Lamentablemente, la Acción 2 del Proyecto BEPS no presenta una definición de *persona prudente y razonable* u *observador objetivo y bien informado*

4. La incompatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con el Derecho primario de la UE

Una vez consideradas las características básicas y la operativa de la regla de coordinación primaria del artículo 15 bis 1 LIS, resulta conveniente analizar si su aplicación implica una efectiva restricción en términos de discriminación de determinadas Libertades fundamentales reconocidas en el *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea* (TFUE) en debida atención a los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). En este sentido, y tras comprobar la viabilidad del análisis y las Libertades fundamentales potencialmente afectadas, se determinará si esta regla primaria supone efectivamente una restricción de Libertades y otorga un diferente (y menos favorable) trato a situaciones transfronterizas frente a situaciones domésticas comparables. En caso afirmativo, se comprobará si existen causas de justificación para esa restricción bajo la denominada *Rule of reason* elaborada por el TJUE⁴³.

4.1. Viabilidad del análisis y Libertades fundamentales afectadas ante un cambio de paradigma

La viabilidad del análisis de la incompatibilidad de la regla primaria reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS requiere una previa reflexión con respecto a la particular naturaleza de la ATAD, así como al cambio de paradigma que esta representa en términos de Derecho secundario y fiscalidad directa en la Unión Europea. Tradicionalmente, las directivas en materia de fiscalidad directa establecían *mínimos* de protección del mercado interior y fomentaban el correcto desarrollo y ejercicio de las Libertades fundamentales mediante la limitación de la capacidad de gravamen de los Estados miembros en determinadas situaciones transfronterizas (De Graaf y Visser, 2016: 203)⁴⁴. Una realidad de *mínimos que permitía la disminución o eliminación de distorsiones del mercado interior* tales como la doble imposición (Bizioli, 2017: 167) y en la que los Estados miembros participaban mediante la ampliación o extensión de los beneficios que otorgaban las propias directivas para la consecución, dentro de los límites

43 El análisis de compatibilidad de la medida con el Derecho primario a estos efectos se basa, en esencia, en un estudio en tres etapas donde se comprueba (i) la restricción de la Libertad fundamental (ii) la existencia de causas de justificación por una razón de interés general, y (iii) la proporcionalidad de la restricción (Szudoczky, 2014: 267). Como ha recordado el TJUE recientemente, «[d]e reiterada jurisprudencia se desprende que solo se puede admitir una restricción a la libertad [...] si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización de los objetivos así perseguidos y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlos» *Vid.*, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2021, Lexel, C-484/19* [en lo sucesivo, *Lexel o Lexel (C-484/19)*], para. 46 y la jurisprudencia allí referenciada.

44 En concreto, De Graaf y Visser recuerdan que la ATAD difiere con respecto al enfoque de directivas previas en materia de fiscalidad directa en tanto que estas últimas tenían por objeto eliminar obstáculos considerados en la normativa doméstica de los Estados miembro.

del Derecho primario, de ese correcto desarrollo del Mercado interior y el pleno ejercicio de las libertades reconocidas en el TFUE (Szudoczky, 2014: 382)⁴⁵.

Sin embargo, la ATAD, y muy particularmente las reglas de coordinación contenidas en su artículo 9, no solo no tienen por objeto la limitación de la capacidad de gravamen de los Estados miembro, sino que, muy al contrario, imponen determinadas obligaciones de gravamen a los mismos (Barreiro Carril, 2019: 184, entre otros), alejándose así de la tradicional política de la Unión Europea en materia de fiscalidad directa. Si, como bien reconoce Szudoczky, una norma armonizadora de derecho secundario basada en los artículos 113, 114 y 115 del TFUE persigue, en principio, los mismos objetivos que las libertades fundamentales, pudiendo incluso entenderse como una puesta en práctica de las mismas (Szudoczky, 2014: 198), es muy cuestionable que obligaciones de gravamen como aquellas derivadas de las reglas de coordinación aplicables exclusivamente a situaciones transfronterizas se compadezcan, ni tan siquiera mínimamente, con el desarrollo y ejercicio de las Libertades fundamentales. En este sentido, la ATAD debe entenderse como una Directiva de *mínimos y máximos*, con la particularidad de que el propio mínimo puede ser constitutivo de restricciones de las libertades fundamentales, ya bien sea a nivel de Directiva o a nivel de transposición⁴⁶.

A este último respecto, no es posible ignorar que el TJUE ha reconocido que «toda medida nacional adoptada en un ámbito que *haya sido armonizado con carácter exhaustivo* en el Derecho de la Unión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario» (énfasis nuestro)⁴⁷. Y si bien es cierto que la ATAD representaría un estándar de *mínimos y máximos* en términos de transposición como se ha tenido oportunidad de exponer, también lo es que en su artículo 3 se establece que «[l]a presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas *dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado* de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades» (énfasis nuestro). Así, puede entenderse que, al menos en principio y al margen de lo que ya se ha tenido oportunidad de mencionar con respecto a su carácter dual de mínimos y máximos, la ATAD no se ha concebido como una Directiva que agota cualquier posibilidad de los Estados miembros en su transposición y, por tanto, no se puede entender que represente una *armonización de carácter exhaustivo*. Tanto es así que en la Propuesta de Directiva de la que finalmente resultó la ATAD II

45 Ejemplo de esta realidad sería la posibilidad de reducir el mínimo de participación en el capital de sociedades reconocido en el artículo 3.1 (a) de la Directiva Matriz-Filial para la aplicación de los beneficios reconocidos en la misma. Kofler y Tumpel consideran que esta Directiva reconoce un estándar mínimo que permite a los Estados miembros aplicar normas domésticas o convencionales que fueran más allá de lo reconocido en la propia Directiva a través de medidas *más beneficiosas* para los obligados tributarios (Kofler y Tumpel, 2007: 199-200).

46 No cabe olvidar que las propias Directivas pueden ser objeto de análisis en relación a su propia incompatibilidad con el Derecho Primario de la Unión (Szudoczky, 2014: 161). Si bien es cierto que, como recuerdan Kofler y Tumpel, el Tribunal de Justicia ha considerado que no infringen el Derecho primario de la Unión aquellas Directivas que permitan a los Estados miembros su transposición de tal forma que sean compatibles con ese Derecho primario (Kofler y Tumpel, 2007: 203-204), esta transposición *conforme* sería realmente compleja si el *mínimo* regulatorio que plantea la Directiva ya adolece de un vicio de incompatibilidad con el Derecho primario ante el mencionado cambio de paradigma.

47 *Vid.*, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service, C-14/16*, para. 19 (en lo sucesivo, *EuroPark Service*) y la jurisprudencia allí citada.

se reconocía que «*la Directiva no prescribe una armonización completa, sino tan solo la protección necesaria para salvaguardar los sistemas del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros*»⁴⁸ (énfasis nuestro), una realidad que se hace extensiva para las propias reglas de coordinación⁴⁹. Teniendo en cuenta lo anterior, es posible confirmar la viabilidad de análisis de la incompatibilidad de la norma doméstica de transposición (i.e. artículo 15 bis 1 LIS) con el Derecho primario y, particularmente, con las Libertades fundamentales.

A este respecto, y aun brevemente, cabe ahora apuntar las Libertades fundamentales potencialmente afectadas por esa norma doméstica de origen europeo que requiere un conflicto de calificación exclusivamente predicable para situaciones transfronterizas⁵⁰. En este sentido, las Libertades fundamentales que pueden verse afectadas se identifican principalmente con la Libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE), en relación con operaciones realizadas en el seno de la Unión Europea, y con la Libre circulación de capitales (Artículo 63 TFUE), en relación con operaciones intraeuropeas y con operaciones realizadas entre personas radicadas en un Estado miembro y terceros estados, atendiendo en todo caso al marco, hechos y circunstancias de cada una de las operaciones⁵¹. En un principio, podría entenderse que las *situaciones de control* ante las que operan las reglas de coordinación se relacionarían con la libertad de establecimiento, mientras que los mecanismos estructurados se relacionarían con la libre circulación de capitales. Sin embargo, la indeterminación y amplitud de las *situaciones de control* reconocidas en el artículo 15 bis 12 LIS, y enunciadas en *supra* sec. 3.1.3., podría permitir que algunas de ellas no relacionadas con el criterio de *influencia efectiva* que asume el TJUE (*vid.*, *supra* n. 51) estuvieran

48 *Vid.*, *Propuesta de Directiva del Consejo, de 25 de octubre de 2016, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países* [COM(2016) 687 final].

49 En esa misma propuesta, se reconocía que «[e]l texto establece normas basadas en principios y deja en manos de los Estados miembros los pormenores relacionados con su aplicación, al considerarse que estos están mejor situados para configurar los elementos concretos de las normas de la forma que mejor se adapte a sus sistemas del impuesto sobre sociedades». *Id.* Cabe recordar que esta Propuesta, y la posterior Directiva, presenta fundamentalmente una regulación de reglas de coordinación que, a tenor de lo expuesto, no pueden entenderse relacionadas en medida alguna con una *armonización de carácter exhaustivo*. Por último, el propio TJUE ha negado el carácter exhaustivo de una armonización cuando se reconozca en las normas que establece la Directiva en cuestión que los Estados deben actuar de *conformidad con el Tratado*. *Vid.*, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de noviembre de 2015, Visnapuu, C-198/14*, paras. 44-48. A este respecto, y aun no constando en el articulado, sino en el Preámbulo, se reconocía en la ATAD 2 que «[a] aplicar la presente Directiva, los Estados miembros deben recurrir a las explicaciones y los ejemplos aplicables al informe sobre la acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE como fuente de ilustración o interpretación en la medida en que sean coherentes con las disposiciones de la presente Directiva y *del Derecho de la Unión*» (énfasis nuestro). *Vid.* ATAD II, Preámbulo, considerando 28.

50 *Vid.*, *supra* secciones 3.1.1 y 3.1.2.

51 Con respecto a estas libertades, el TFUE ha tenido la oportunidad de reiterar que «una normativa nacional destinada a aplicarse únicamente a las participaciones que permitan ejercer una influencia efectiva en las decisiones de una sociedad y a determinar las actividades de ésta está comprendida en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento. En cambio, las disposiciones nacionales aplicables a participaciones adquiridas con el único objetivo de realizar una inversión de capital sin intención de influir en la gestión y el control de la empresa deben examinarse exclusivamente en relación con la libre circulación de capitales». *Vid.*, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 7 de septiembre de 2017, Egiom-Enka, C6/16*, para. 41.

amparadas igualmente por la libre circulación de capitales⁵², una cuestión que tiene especial relevancia para operaciones entre *personas* radicadas en un Estado miembro y terceros estados⁵³.

4.2. Comparabilidad y discriminación de la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS

Como bien ha reconocido el TJUE, «las normas sobre igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones manifiestas basadas en la nacionalidad, o el domicilio social por lo que respecta a las sociedades, sino también cualquier otra forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, conduzca, de hecho, al mismo resultado»⁵⁴. Una vez más, la aplicación de la regla primaria contenida en el artículo 15 bis 1 LIS implica la denegación de la deducibilidad de un pago de intereses debido al diferente tratamiento tributario de esos rendimientos en sede de la entidad perceptora por motivo de un conflicto de calificación. Un conflicto de calificación que por naturaleza solo puede producirse en operaciones de carácter transfronterizo en las que el perceptor del rendimiento se encuentra localizado en otro país o territorio, como bien señala la propia norma («operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas *residentes en otro país o territorio*»⁵⁵). Y siendo esto así, puede concluirse *a priori* que la denegación de la deducibilidad se relaciona indefectiblemente con la residencia del perceptor de pagos, bien sea de forma directa o indirecta. Así, y si pudiera no entenderse un diferente trato por motivo exclusivo de residencia (i.e. *discriminación directa o manifiesta*), sí que se produce ese diferente trato por un elemento inherente a la residencia del perceptor de pagos como es la diferente calificación y tratamiento tributario del rendimiento derivada de la debida aplicación de la legislación del país o territorio donde se localice el perceptor (i.e. *discriminación indirecta*)⁵⁶. Sin embargo, la prohibición de un diferente trato de carácter discriminatorio requiere necesariamente de un análisis de comparabilidad entre las situaciones transfronterizas a las que

52 Ejemplo de ello podría reconocerse, entre otros, en el artículo 15 bis 12 d) LIS o para *sociedades hermanas*. *Vid.*, con respecto a estas últimas, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04*, para. 102 [en lo sucesivo, *Thin Cap Group Litigation (C-524/04)*], donde se reconoce que una legislación de un Estado miembro como la mencionada en la primera cuestión no está comprendida en el artículo 43 CE [i.e. libertad de establecimiento] cuando se aplica a una situación en la que una sociedad residente obtiene un préstamo de una sociedad residente en otro Estado miembro o en un tercer país que no controla a la sociedad prestataria y cuando estas dos sociedades están controladas, directa o indirectamente, por una sociedad vinculada común que reside en un tercer país».

53 En este sentido, Schön recupera que el análisis propio de la libertad de establecimiento y de la libre circulación de capitales no presenta diferencias más allá del derecho a invocarlas en el seno de la Unión Europea (*vid.*, *supra* n. 51), si bien es cierto que la relevancia de la diferencia entre una y otra se pone de manifiesto para operaciones con terceros estados (Schön, 2016: 236).

54 *Vid.*, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de julio de 1993, Commerzbank AG, C-330-91*, para. 14

55 *Vid.*, para un mayor detalle, *supra* sección 3.1.

56 En su análisis de la regla de coordinación primaria en el marco de la Acción 2 del Proyecto BEPS, Rust afirma de forma taxativa que las asimetrías híbridas solo pueden producirse en situaciones transfronterizas y que la aparente formulación neutral a través de la vinculación de la aplicación de la regla con la no tributación de rendimientos en sede del perceptor supone una discriminación indirecta (*hidden discrimination*) dado que esta regla solo se aplica a situaciones transfronterizas (Rust, 2015: 313).

resulta de aplicación la regla de coordinación y las situaciones domésticas a las que, por naturaleza, no resulta de aplicación esa misma regla⁵⁷.

Y en este sentido, si bien la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS, por su propia configuración y diseño, no es posible que resulte de aplicación cuando una sociedad radicada en España satisfaga un rendimiento (i.e. intereses) bajo un determinado instrumento financiero a una sociedad igualmente residida en España, sí resultará de aplicación cuando incluso la misma sociedad española pague un rendimiento idéntico bajo el mismo instrumento financiero a una sociedad radicada o residida en *otro país o territorio* y, por ello, se derive un resultado de doble no-imposición por un conflicto de calificación inherentemente asociado a la residencia de esta última. La denegación de la deducibilidad del gasto asociado al rendimiento en este último supuesto implicaría un trato diferenciado en términos de discriminación a situaciones que son objetivamente comparables –o en este caso idénticas– por motivo de la residencia del perceptor de los rendimientos⁵⁸.

Una conclusión sobre la comparabilidad que no puede desvirtuarse por el diferente tratamiento tributario de los rendimientos en sede del perceptor (i.e. no inclusión)⁵⁹, ni por la existencia de una disparidad normativa entre sistemas tributarios. Con respecto a la primera cuestión, y si bien podría plantearse que la diferente calificación y tratamiento de los rendimientos en sede del perceptor y el resultado de doble no-imposición por aplicación de su propia normativa afectara al análisis de comparabilidad y, en definitiva, a la existencia de discriminación (Benítez Régil, 2016: 232)⁶⁰, el TJUE en múltiples pronunciamientos ha negado –explícita e implícitamente– esta posibilidad basándose en un enfoque que centra el análisis de comparabilidad en el sistema tributario que poten-

57 En palabras del TJUE, «para determinar si una diferencia de trato fiscal resulta discriminatoria, es preciso averiguar si, con la medida nacional controvertida, las sociedades de que se trata se encuentran en una situación *objetivamente comparable*» (énfasis nuestro). *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de diciembre de 2008, Truck Center C-282/07, para. 36*. A estos efectos, debe advertirse que el diferente trato, potencialmente discriminatorio, no se otorgaría a una sociedad no residente con respecto a aquel dado a una sociedad residente, sino que el diferente trato se residenciaría entre dos sociedades residentes en España en función de que el destinatario perceptor de rendimientos se encuentre igualmente residido en España o en *otro país o territorio*. En definitiva, el diferente trato se relacionaría con aquel dispensado a una sociedad residente en España pagadora de rendimientos en función de que el perceptor de los mismos se localice (o residencie) en España o en *otro país o territorio*. *Vid.*, en relación con el diferente tratamiento tributario que se otorga a un determinado contribuyente en función de la localización o residencia del inversor o receptor de rendimientos, y entre otras, *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, paras 27-32* [en lo sucesivo, Lankhorst-Hohorst (C-324/00)]; y *de 26 de octubre de 1999, Eurowings, C-294/97, paras. 36 y 40* [en lo sucesivo, Eurowings (C-294/97)]. *Vid.*, igualmente, *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de enero de 2008, Lammes and Van Cleef, C-105/07, paras 18-24; de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08* [en lo sucesivo, SGI (C-311/08)]; *de 5 de julio de 2012, SIAT, C-318/10, para. 31* [en lo sucesivo, SIAT (C-318/10)]; y *Thin Cap Group Litigation (C-524/04)*.

58 *Vid.*, *supra* n. 57. Aun con los matices propios del supuesto, cabe recuperar que, en términos de comparabilidad, «la situación en la que una sociedad establecida en un Estado miembro abona intereses por un préstamo contraído con una sociedad establecida en otro Estado miembro y perteneciente al mismo grupo *no es diferente*, en lo que respecta al pago de los intereses, de una situación en la que el beneficiario de los intereses es una sociedad del grupo establecida en el mismo Estado miembro [...]. *Vid.*, *Lexel (C-484/19)*, para. 44.

59 *Vid.*, a este respecto, *supra* n. 56.

60 *Vid.*, con respecto a este enfoque relacionado con el denominado *overall approach* en términos de comparabilidad, Di María, 2015: 72.

cialmente discrimina (i.e. España, a través del artículo 15 bis 1 LIS), ignorando así las consecuencias tributarias en otra jurisdicción a estos efectos (i.e. *per-country approach*)⁶¹.

Y con respecto a la segunda cuestión, es cierto que las disparidades entre diferentes ordenamientos tributarios podrían no encontrar amparo en las Libertades fundamentales (Bammens, 2012: 961), particularmente en supuestos de doble imposición, y que el TJUE ha negado la comparabilidad en la aplicación de una suerte de regla de coordinación para determinadas *pensiones alimenticias* en el ámbito de la tributación individual⁶². Sin embargo, y más allá del análisis y crítica que merece esa denegación de comparabilidad del TJUE para ese caso concreto⁶³, las reglas de coordinación –incluida la del propio caso *Schempp* y la del artículo 15 bis 1 LIS– trasladan precisamente una disparidad normativa preexistente al ámbito de la discriminación⁶⁴. Cabe señalar a este respecto que el resultado de doble no-imposición relacionado con asimetrías híbridas en ningún supuesto podría relacionarse con una restricción de las Libertades fundamentales y que responde precisamente a una *disparidad* derivada de la debida aplicación de la normativa de dos Estados, como ya se ha tenido ocasión de apuntar. En este sentido, la restricción no derivaría de una disparidad por la aplicación paralela de la norma en dos ordenamientos careciendo así de protección, sino que, muy al contrario, se relacionaría con la aplicación de una norma en un único Estado (i.e. denegación de la deducibilidad de intereses) para, en principio, eliminar una disparidad preexistente. Una realidad que se relaciona con una restricción de las Libertades fundamentales en términos de discriminación atendiendo al trato dispar y menos favorable a situaciones comparables por motivo de la residencia –o elemento inherentemente asociado a la misma– del receptor de un rendimiento.

61 *Vid.*, entre otras, *ThinCap Group Litigation (C-524/04)*, para. 60; y *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05*, paras. 33-43, particularmente para. 38. *Vid.*, igualmente, la jurisprudencia referenciada en *supra* n. 57. En este sentido, Helminen entiende que el TJUE ha asumido el *per-country approach* frente al *overall approach* en su jurisprudencia y afirma que el análisis del Tribunal se ha producido desde la perspectiva de un único país (Helminen, 2015: 330). *Vid.*, con respecto al *per-country approach* en relación con asimetrías híbridas, Di María, 2015: 72 y 75. En favor de este *per-country approach* se mostrarían, entre otros, Weber (Weber, 2006: 601) y Di María (Di María, 2015, 84).

62 *Vid.*, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de julio de 2005, C-403/03, Schempp*

[en lo sucesivo, *Schempp (C-403/03)*]

63 *Vid.*, entre otros, Marchgraber, 2014: 139; Meussen, 2017: 510-511; Bizzioli, 2008: 137; Barreiro Carril, 2019: 178-183. Debe cuestionarse en todo caso cualquier intento de extrapolación de la jurisprudencia del TJUE en el caso *Schempp (C-403/03)* (*vid.*, *supra* n. 62) a las reglas de coordinación aplicables a asimetrías híbridas. Y ello porque, en primer término, es muy cuestionable que se puedan trasladar conclusiones del ámbito de la tributación individual al de la tributación societaria. En segundo lugar, debe señalarse que la naturaleza de un pago y su deducibilidad en relación con una pensión compensatoria en nada puede vincularse a la naturaleza, objeto y sentido de un gasto de financiación (i.e. pago de intereses) y su deducibilidad en el seno de una sociedad. Mientras que las *pensiones alimenticias* en el caso *Schempp* tenían la consideración de *gastos especiales* en la propia norma [*vid.*, *Schempp (C-403/03)*, paras. 3], la satisfacción de intereses en el seno de la sociedad pagadora se relaciona con un gasto de carácter financiero que permite la correcta determinación de su base imponible atendiendo a su capacidad económica y que, por cierto, se encuentra relacionado con una futura y potencial generación de ingresos que serán, en su caso, objeto de gravamen en el seno de la propia sociedad. *Vid.*, *infra* n. 98 y, sobre todo, el texto relacionado.

64 *Vid.*, en este sentido, Mason, 2006: 49; Bammens, 2012: 980.

A tenor de lo anterior, puede concluirse que la regla de coordinación del artículo 15 bis 1 LIS supone una restricción de las Libertades fundamentales en términos de discriminación al otorgar un trato tributario menos ventajoso a situaciones transfronterizas con respecto a situaciones domésticas comparables⁶⁵. Queda ahora analizar si existen razones imperiosas de interés general que justifiquen tal realidad a la luz de la jurisprudencia del TJUE y muy particularmente en relación con la *prevención del abuso, el reparto equilibrado del poder tributario y la coherencia del sistema tributario*⁶⁶.

4.3. La (in)existencia de justificación ante la restricción del artículo 15 bis 1 LIS

4.3.1. Prevención del abuso o lucha contra prácticas abusivas

La prevención de abuso se identifica con una de las posibles razones imperiosas de interés general que permitirían admitir una restricción de una Libertad fundamental. Y más allá de diferentes desarrollos normativos y jurisprudenciales⁶⁷, el TJUE mantiene un estándar de esta justificación para la restricción de una Libertad fundamental, y del propio concepto de abuso, relacionado con la existencia de «comportamientos consistentes en crear *montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica*, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional» (énfasis nuestro)⁶⁸. Así, el abuso

65 Con respecto a la regla primaria en el marco de la Acción 2 del Proyecto BEPS, y pudiendo extrapolarse perfectamente la conclusión a nuestros efectos, Rust entiende que situaciones comparables son tratadas de diferente forma (Rust, 2015: 313). *Vid.*, en este mismo sentido, aun prudente en su conclusión, Benítez Régil, 2016: 233.

66 El análisis que se ofrece a continuación se basa en las tres justificaciones que gozan de un mayor predicamento en la jurisprudencia del TJUE, al menos en relación con cuestiones que pudieran entenderse directa o indirectamente conexas con el estudio aquí desarrollado. Otras justificaciones tales como la mera pérdida recaudatoria, la reducción de ingresos fiscales, así como la erosión de bases imponibles han sido descartadas por el propio TJUE. En este sentido, el TJUE ha recordado recientemente que «la reducción de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general susceptible de ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental» (véase, en particular, la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, apartado 44 y jurisprudencia citada). Admitir lo contrario equivaldría a permitir a los Estados miembros restringir la libertad de establecimiento sobre la base de ese motivo. *Vid.*, Lexel (C-484/19), para. 68. *Vid.*, con respecto a la erosión de las bases imponibles, *infra* n. 87.

67 *Vid.*, entre otros, artículo 6 ATAD. Asimismo, y aun no resultando extrapolable al objeto de esta contribución, *vid.*, *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de febrero de 2019, N y otros, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16*; y *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de febrero de 2019, T Danmark e Y Danmark Aps*, asuntos acumulados C-116/16 y 117/16. *Vid.*, para un análisis de estas relevantes sentencias, y entre otros, Danon *et al*, 2021: 482-516.

68 *Vid.*, entre mucha otras, *Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04*, para. 55 [en lo sucesivo, *Cadbury Schweppes (C-196/04)*]; de 7 de septiembre de 2017, *Eqiom-Enka, C-6/16*, para. 30; y Lexel (C-484/19), para. 49. *Vid.*, con respecto a una particular matización del concepto de abuso del TJUE y la idea del *riesgo de abuso* en términos de justificación, *Thin Cap Group Litigation (C-524/04)*, para. 82. Una matización relacionada con el principio de plena competencia que no afectaría al análisis aquí presentado atendiendo a la naturaleza de los instrumentos financieros híbridos y el motivo de la doble no-imposición potencialmente asociada.

requiere que el contribuyente tenga la intención de obtener una ventaja o beneficio tributario (i.e. elemento subjetivo) a través de una o varias operaciones o acuerdos de carácter artificioso o artificial contrarios al objetivo y propósito de la norma de aplicación (i.e. elemento objetivo) (De Broe, 2008: 825; Terra y Wat- tel, 2012: 914; Dourado, 2015: 45).

En este sentido, cabe recordar que la financiación a través de instrumentos financieros híbridos responde a diferentes razones económico-financieras, societarias, mercantiles, contables, regulatorias donde la tributación puede que no forme parte de la ecuación, al menos de forma destacada. En definitiva, estos instrumentos financieros híbridos no responden en general a operaciones o estructuras artificiosas (parciales o totales) que carezcan de sustancia (o *realidad*) económica (Benítez Régil, 2016: 241; Tomazela Santos, 2015: 178) sino que, de nuevo, presentan una múltiple y válida motivación desde una perspectiva económica, societaria y legal (Helminen, 2015, 333). Pero más allá de lo anterior, tampoco podría afirmarse que los instrumentos financieros híbridos tuvieran por *objetivo eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional*. A estos efectos, debe reiterarse que el resultado de doble no-imposición asociado a la utilización de instrumentos financieros híbridos transfronterizos deriva de la debida y correcta aplicación de las normas establecidas en cada una de las jurisdicciones (*países o territorios*) vinculadas con la operación o rendimiento (Bundgaard, 2010: 493). Una realidad que, en su caso, aproxima los instrumentos financieros híbridos al ámbito del arbitraje tributario internacional, relacionado con disparidades normativas en dos o más jurisdicciones por parte del obligado tributario⁶⁹, y los aleja definitivamente del concepto de abuso acuñado por el TJUE⁷⁰.

Y de nuevo en términos de la potencial justificación de la restricción, el problema radicaría asimismo en la automática aplicación de la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS sin un debido análisis de hechos y circunstancias de cada una de las operaciones o rendimientos que derivan en resultados de doble no-imposición para concluir si concurren o no elementos de abuso (i.e. *montajes*

69 *Vid.*, para un mayor detalle sobre el concepto de arbitraje, y entre otras, Marín Benítez, 2013, 60; Ring, 2002: 86). En cualquier caso, y como afirma Marín Benítez 'nos encontramos con frecuencia que en el arbitraje fiscal no hay otras alternativas para la consecución de los resultados económicos de la operación realizada y que *la ventaja fiscal se obtiene, sin distorsión ni forzamiento alguno, de los negocios jurídicos realizados*' (Marín Benítez, 2010: 9). Con respecto a la *ventaja fiscal*, es conveniente señalar que la deducibilidad del gasto por el pago de un rendimiento en la forma de intereses no puede relacionarse con una ventaja fiscal, sino con una consecuencia debida de la correcta determinación de la base imponible de una sociedad en atención a su capacidad económica. *Vid.*, a este respecto, *supra* n. 63.

70 Como bien señala Rust en su análisis de la regla primaria de la Acción 2 del Proyecto BEPS, las operaciones de arbitraje tributario no pueden considerarse abusivas si presentan sustancia económica y, por tanto, la limitación de deducibilidad de intereses por rendimientos satisfechos a sociedades no residentes no puede justificarse por virtud de la prevención del abuso o la lucha contra prácticas abusivas (Rust, 2015: 314).

puramente artificiales carentes de realidad económica)⁷¹. En definitiva, la regla de coordinación pretende evitar de forma automática un determinado resultado o consecuencia (i.e. doble no-imposición) sin atender a la causa que lo motivó en términos de abuso. Y ello aunque el abuso no se relaciona con resultados, sino con el mecanismo o vía que emplea el contribuyente para obtener esos resultados. Esta automática realidad se pone de manifiesto con respecto a las operaciones realizadas en *situaciones de control* enunciadas en *supra* sección 3.1.3. donde, a diferencia de lo que podría ocurrir en supuestos de mecanismos o acuerdos estructurados⁷², no existe un análisis de la motivación en términos tributarios y no tributarios (económico-financiero, societario, mercantil, etc) de la operación a la que resulta de aplicación la regla primaria⁷³, ni, sobre todo, una necesaria identificación de la artificiosidad o artificialidad de la operación a efectos de aplicación de la regla primaria⁷⁴.

En definitiva, el análisis llevado a cabo permite concluir que la restricción de las Libertades fundamentales que implica la aplicación de la regla primaria reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS, bien sea en situaciones de control o ante

71 Con respecto a esta regla de coordinación en las iniciativas de la OCDE (i.e. Acción 2 del Proyecto BEPS) y la Unión Europea (i.e. ATAD), De Broe reconoce que esta evitaría resultados de doble no-imposición derivados de la utilización de instrumentos financieros híbridos sin la consideración de la presencia de un elemento de abuso (*anti-avoidance element*) y ello porque ese resultado derivado de la utilización de instrumentos financieros híbridos no se relaciona de por sí con el abuso (De Broe, 2014: 311).]

72 *Vid.*, con respecto a las denominadas *situaciones de control* y mecanismos estructurados, *supra* sección 3.1.3. A estos efectos, cabe recordar que el *mecanismo estructurado* no se encuentra perfectamente delimitado o definido en el artículo 15 bis LIS. Aun existiendo algunos mecanismos estructurados que podrían encajar en el concepto de abuso atendiendo a los dictados de la Acción 2 del Proyecto BEPS (*vid.*, para el caso de *step transactions*, OCDE, 2015: 105) (Recomendación 10.2. b), no conviene olvidar que el concepto de acuerdo estructurado se construye igualmente sobre el hecho de que el *obligado tributario [...] pudiera razonablemente esperar la asimetría híbrida* [i.e. doble no-imposición] y *obtuviera una ventaja de ella* sin que sea necesaria su participación activa en el diseño y configuración del mecanismo. *Vid.*, con respecto a la exclusión de aplicación de la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS en el supuesto de que el contribuyente no hubiera podido conocer razonablemente los resultados derivados de asimetrías y no compartiera la ventaja fiscal asociada, *supra* sec. 23.1.3 (ii). A este respecto, De Broe y Weber afirman que las intenciones del contribuyente en términos de abuso no podrían inferirse de hechos y circunstancias sobre las que las partes del acuerdo no tuvieran *control* (De Broe, 2008:767; Weber, 2005: 192). Y no parece que una razonable expectativa, como se aprecia en el contexto de la Acción 2 del Proyecto BEPS, pueda relacionarse con esa idea de *control* sobre el acuerdo. Así, el control sobre las circunstancias del obligado tributario que el abuso parece requerir no estaría presente en determinados mecanismos estructurados al exigir exclusivamente una razonable expectativa de conciencia sobre la potencial asimetría híbrida y el resultado de doble no-imposición.

73 Aun conociendo que las situaciones de control van mucho más allá de la mera existencia del concepto tradicional de empresas asociadas o grupo, es conveniente recuperar las palabras de Weber reconociendo que una operación no puede ser entendida como artificiosa o artificial por el mero hecho de que las partes de la misma están vinculadas o asociadas, como no se puede entender que porque exista una vinculación entre las partes la intención del contribuyente es la del abuso (Weber, 2005: 191). *Vid.*, entre otras, la *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de febrero de 2018, asuntos acumulados C-398/16 y C- 399/16, X BV y X NV*, paras 48-50, donde el TJUE implícitamente parece reconocer que las operaciones de grupo no pueden entenderse por sí mismas abusivas.

74 Como bien recuerda Calderón Carrero, «la "jurisprudencia comunitaria" no permite cuestionar operaciones intragrupo (financieras o de otra naturaleza) de las que resulte una ventaja fiscal significativa, cuando se trata de transacciones genuinas (no ficticias) dotadas de realidad económica (v.gr., que posee efectos jurídicos y económicos o motivos comerciales)» (Calderón Carrero, 2021: 11). Prosigue este autor aludiendo a que «la práctica internacional revela cómo en determinados casos la operación se realiza por razones comerciales y se estructura considerando de forma especialmente intensa el 'factor fiscal' sin que ello se haya considerado abusivo» (Calderón Carrero, 2021: 12).

la concurrencia de determinados mecanismos estructurados, no se justifica por la prevención del abuso o la lucha contra prácticas abusivas atendiendo al estándar marcado por el TJUE⁷⁵.

4.3.2. Reparto equilibrado del poder tributario

Aun encontrando previamente menciones expresas en la jurisprudencia del TJUE⁷⁶, se consideró posteriormente que el reparto equilibrado del poder tributario podía admitirse como justificación para una restricción de una Libertad fundamental «siempre que el objetivo del régimen de que se trate sea evitar *comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio*» (énfasis nuestro)⁷⁷. En cierta medida, esta justificación parecería relacionarse con la idea fuerza de *hacer tributar las rentas o el beneficio allí donde se ha generado y se ha creado valor* que, aparentemente y aun con toda su indefinición, ha informado a todo el Proyecto BEPS de la OCDE⁷⁸, así como a las principales iniciativas de la Unión Europea en la materia⁷⁹ (Bizioli, 2017:174).

Una comparación que permite ahora analizar si las reglas de coordinación se identificarían con un tan ambicioso como indefinido objetivo. Las reglas de coordinación, atendiendo a su propia naturaleza y configuración en la forma de reglas primarias y secundarias, no tienen por objeto proteger un ejercicio o mantenimiento de la potestad tributaria de los Estados con respecto a actividades desarrolladas en su territorio (Tomazela Santos, 2015a: 174), sino conseguir que determinados rendimientos tributen al menos en alguno de los Estados involucrados en la operación o estructura de financiación, independientemente de dónde se produzca esta tributación⁸⁰. En este sentido, las reglas de coordinación, incluyendo aquella reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS, en realidad niegan la relación de las rentas, rendimientos y operaciones y su respectiva tri-

75 Una realidad que podría verse alterada si se permitiera al obligado tributario la demostración de que ese pago de intereses y el gasto financiero que representan «responden a operaciones reales y veraces y no sobrepasen los límites normales». *Vid.*, SLAT (C-318/10), para. 42. *Vid.*, aludiendo a esta posibilidad en genérico, Tomazela Santos, 2015: 181.

76 *Vid.*, *Marks & Spencer*, VC-446/03, paras. 43-46. Cabe destacar que en este pronunciamiento «la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros fue considerada en relación con otros dos elementos de justificación, basados en los riesgos de duplicidad de pérdidas y de evasión fiscal» (énfasis nuestro). *Vid.*, Oy AA, C-231/05, para. 51.

77 *Vid.*, SGI (C-311/08), para. 60 y jurisprudencia allí citada. *Vid.*, igualmente, Lexel (C-484/19), para. 59.

78 *Vid.*, OCDE, 2013: 51.

79 *Vid.*, en entre otras, ATAD, Preámbulo, considerando 1; y *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales* [COM(2015) 302 final], p. 6.

80 En efecto, las reglas de coordinación primarias y secundarias tienen por objeto único la eliminación de resultados de doble no-imposición haciendo tributar las rentas con independencia del Estado en que esta tributación se produzca. Cabe recordar igualmente que la aplicación de una regla previa en el estado de residencia del perceptor de rendimientos, negando así una potencial exención sobre los mismos y evitando el resultado de doble no-imposición, eliminaría la asimetría híbrida y una regla primaria como la reconocida en la regla del artículo 15 bis 1 LIS devendría inoperativa. Sirva esta realidad de ejemplo para confirmar la indiferencia de las reglas de coordinación (primarias, secundarias y previas) con respecto a la localización de la tributación de los rendimientos. *Vid.*, *supra* n. 6.

butación con un determinado territorio al ser irrelevante el lugar donde se produce esa tributación⁸¹.

Recuperando la idea del *derecho de un Estado a ejercer su competencia fiscal*, y desde la perspectiva estrictamente unilateral que debe presidir el análisis de esta justificación, debe comprenderse que el Estado que aplica una regla de coordinación no sometería a gravamen el rendimiento en ausencia de una *asimetría híbrida*. En este sentido, cabe cuestionar si la existencia de *asimetría híbrida* y ese resultado de doble no-imposición altera en medida alguna la capacidad de gravamen del Estado sobre una operación o rendimiento que, por aplicación de su propia normativa, no sometería a tributación o reduciría esta⁸². La ausencia del artículo 15 bis 1 LIS y, concretamente, la ausencia de una *asimetría híbrida* y un resultado de doble no-imposición, supondría la plena deducibilidad del gasto derivado de la satisfacción de un rendimiento en la forma de intereses. Así, es necesario comprender que la deducibilidad del gasto asociado a un rendimiento en la forma de intereses supone el ejercicio de la potestad de gravamen del Estado en términos de no imposición para la modulación y correcta determinación de la base imponible de la sociedad pagadora en atención a su capacidad económica. Un extremo que no se ve alterado por la mayor o menor (o nula tributación) de ese rendimiento en sede de otra sociedad radicada en otro Estado (*país o territorio*) (Thömmes y Linn, 2014: 34)⁸³.

En puridad, la doble no-imposición derivada de la utilización de instrumentos financieros híbridos no se relaciona en modo alguno con una privación a uno o varios Estados de su capacidad de ejercer sus potestades de gravamen y someter a tributación determinadas actividades y rentas. Muy al contrario, y una vez más, ese resultado de doble no-imposición deriva del debido ejercicio de la potestad de gravamen de todos los Estados relacionados con la operación de financiación, siendo ambos Estados igualmente responsables de ese resultado de doble no-imposición transfronterizo por la debida (y paralela) aplicación de su propia normativa⁸⁴. Las reglas de coordinación no persiguen asegurar que los Estados miembros ejerzan su potestad de gravamen con respecto a actividades desarrolladas en su territorio, sino asegurar, como se recuerda en los trabajos preparatorios de la Directiva Anti-elusión, que las rentas *no escapan a*

81 Una realidad que se comprueba a través del juego de reglas previas, reglas primarias y reglas secundarias que traen causa directa e indirecta de la Acción 2 del Proyecto BEPS y de las Directivas de la Unión Europea. *Vid., supra* n. 80. *Vid.,* igualmente, RDL 4/2021, Preámbulo, II.

82 En este sentido, Benítez Régil entiende que las reglas de coordinación no buscan gravar actividades que se han desarrollado en el territorio dado que en ausencia de la *asimetría híbrida* o desajuste esas actividades no se someten a tributación (Benítez Régil, 2016: 241).

83 En este punto es interesante recuperar la reflexión de Snell en la que reconoce que la recaudación por parte de un Estado de ningún modo protege los intereses recaudatorios de otro (Snell, 2007: 365). Aun planteado en términos de recaudación, esta reflexión puede extrapolarse a este análisis al encontrarse la esencia de las reglas de coordinación en una cuestión de recaudación, independientemente de dónde se produzca esta.

84 *Vid., supra* secs. 3.1.1 y 3.1.2.

tributación (o tributan a un muy bajo nivel)⁸⁵. En este mismo sentido, el Preámbulo del RDL 4/2021 identifica las reglas de coordinación con una «acción normativa inmediata para eliminar o combatir la *evasión fiscal que se produce cuando determinados contribuyentes sometidos a dos jurisdicciones fiscales distintas se benefician de un tratamiento fiscal dispar o no coordinado entre las mismas erosionando así las bases imponibles correspondientes [...]*[afirmando asimismo que dicha erosión de las bases imponibles] *limita la capacidad recaudatoria de los Estados*» (énfasis nuestro)⁸⁶. A estos efectos, y aun con el matiz que requeriría, cabe señalar que el TJUE ha negado recientemente la posibilidad de esgrimir el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados para justificar una medida nacional que tenía por objeto *impedir la erosión de la base imponible* de un determinado Estado miembro en relación con una planificación fiscal vinculada a una deducción de gastos por intereses transfronterizos⁸⁷.

Atendiendo a todo lo anterior, las reglas de coordinación, y por extensión la regla del artículo 15 bis 1 LIS, simplemente no encajan en el concepto de reparto equilibrado del poder tributario entre Estados como razón imperiosa de interés general que justifique una restricción de las Libertades fundamentales en términos de discriminación⁸⁸.

Aun con todo, y con el propósito de completar este análisis, el TJUE ha valorado el reparto equilibrado del poder como justificación en conjunción con otras justificaciones como la prevención del abuso o la lucha contra prácticas abusivas⁸⁹, aun cuando las medidas «no tengan por objeto específicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, creados con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de actividades desarrolladas en el territorio nacional»⁹⁰. Sin embargo, y más allá de todo el debate doctrinal asociado (entre otros, Terra y Wattel, 2012: 925; Neyt y Peeters, 2014: 75), el propio TJUE ha negado esta posibilidad cuando no se pueda «invocar válidamente la justificación basada en la necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria»⁹¹. Dado que la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS no permite invocar la justificación

85 Vid., *Commission Staff Working Document accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU* [SWD(2016) 6 final], p. 26. Aun en el contexto de la Acción 2 del Proyecto BEPS, Beneitez Régil acertadamente entiende que al reconocerse que la renta debe gravarse en algún lugar (*somewhere*), independientemente de la jurisdicción en la que ocurra, se niega la conexión que debe existir entre la renta y la jurisdicción que grava (Beneitez Régil, 2016: 242). Vid., en este mismo sentido, Parada, 2018: 340. Vid., con respecto al denominado *taxation no-matter-where approach* al que responderían las reglas de coordinación, Martínez Laguna, 2019: 350.

86 Vid., RDL 4/2021, Preámbulo, III.

87 Vid., Lexel (C-484/19), para. 67. El TJUE reconoce expresamente que «según los trabajos preparatorios relativos a la cláusula de excepción, esta tiene expresamente como objetivo impedir la erosión de la base imponible sueca que podría producirse como resultado de la planificación fiscal vinculada a la deducción de los gastos por intereses en una situación transfronteriza. Sin embargo, ese objetivo no puede confundirse con la necesidad de mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros».

88 Vid., *supra* n. 78.

89 Vid., SGI (C-311/08), para. 66; y SIAT (C-318/10), paras. 46-47.

90 Vid., Lexel (C-484/19), para. 75.

91 Vid., Lexel (C-484/19), para. 76.

del reparto equilibrado de la potestad tributaria como se acaba de analizar, no se podría invocar de forma conjunta con la justificación de prevención del abuso, y ello aun en el supuesto de que no concurrieran *montajes puramente artificiales carentes de realidad económica*.

4.3.3. La Coherencia del sistema tributario

Atendiendo al plan trazado, resta ahora analizar la coherencia del sistema tributario como razón imperiosa de interés general que permita justificar la restricción de las Libertades fundamentales que implica la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS. La coherencia *del* sistema tributario como justificación descansaría, en principio, sobre la pretensión de que la ausencia de tributación por reducciones de la base imponible se vea compensada con incrementos correlativos en el seno de un mismo sistema tributario (Terra y Wattel, 2012: 932)⁹². En este sentido, se ha recordado que el TJUE a efectos de la coherencia del sistema tributario «ha exigido que, *respecto del propio sujeto pasivo y para el mismo impuesto*, el régimen tributario controvertido debe [...] crear una *relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y un gravamen fiscal determinado*» (énfasis nuestro)⁹³. Así, el propio TJUE ha reconocido la imposibilidad de invocar esa coherencia del sistema por una falta de esa *relación directa* ante «*impuestos distintos o [...]un] trato fiscal de sujetos pasivos distintos*»⁹⁴, así como ante «dos Impuestos distintos que gravan a sujetos pasivos diferentes»⁹⁵.

A este respecto, debe recordarse que la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS tiene por objeto evitar un determinado resultado de doble no-imposición que se pone de manifiesto en el seno de *dos obligados tributarios* por la aplicación de *dos impuestos diferentes en los dos Estados* donde se residen estos, no cumpliendo así los requisitos del TJUE con respecto a esta justificación y este tipo de rendimientos⁹⁶. Y ahondando en esta realidad, debe negarse la *relación*

92 Vid., *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90*, paras. 21 et seq. En este sentido, se reconoce que la concepción de «[l]a coherencia [...] [del] régimen tributario [...] corresponde a cada Estado». *Id.*, para. 23. Una coherencia que tradicionalmente se ha relacionado con sistemas de diferimiento de tributación o mecanismos de reintegración de pérdidas. Vid., en este sentido, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02*, para. 47, donde se indica con respecto a Bachmann que «la posibilidad que ofrecía la legislación belga a las personas físicas de deducir de sus ingresos imponibles las primas abonadas en el marco de contratos de seguro de vida –lo que equivalía en definitiva a la no imposición de los ingresos destinados al pago de estas primas– se basaba en la justificación de que el capital constituido mediante estas primas era posteriormente gravado una vez recibido por sus beneficiarios». Vid., con respecto a mecanismos de reintegración de pérdidas y coherencia, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 23 de octubre de 2008, Krankenheim, C-157/07*, paras. 42-43.

93 Vid., *Conclusiones del Abogado General Wathelet, de 17 de marzo de 2016, C-123/15, Max-Heinz Feilen*, para. 57.

94 Vid., *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01*, para. 30 y la jurisprudencia allí referenciada.

95 Vid., *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de abril de 2000, Baars, C-251/98*, para. 40. Vid., igualmente, *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 24 de febrero de 2015, Grünwald, C-559/13*, paras. 48 y 49.

96 Vid., con respecto a la deducibilidad de rendimientos y a coherencia del sistema y entre otras, *Euwings (C-294/97)*, para. 42; y *Lankhorst-Hohorst (C-324/00)*, para. 42.

directa que exige la justificación entre la deducibilidad del gasto en sede de la entidad española y una potencial tributación en sede del perceptor del rendimiento⁹⁷.

Y ello puede entenderse en mejor medida atendiendo a la propia naturaleza del gasto y la razón de su deducibilidad. En este sentido, la deducibilidad del gasto asociado a la satisfacción de un rendimiento (i.e. intereses) no se corresponde con una *ventaja fiscal* en medida alguna como exigiría la justificación⁹⁸, sino que es la debida consecuencia tributaria por incurrir en un gasto real y necesario para el desarrollo de la actividad económica de la sociedad. Así, la satisfacción de intereses se relaciona con la actividad económica de la sociedad y, directa o indirectamente, con una futura (y potencial) generación de ingresos que serán potencialmente sometidos a gravamen en el seno del propio pagador de esos intereses. En su caso, podría incluso entenderse que la coherencia del sistema tributario está garantizada en el seno del mismo contribuyente atendiendo a esta realidad y más allá de que, de nuevo, deba negarse una pretendida coherencia atendiendo al (menor o nulo) nivel de tributación en sede de otro contribuyente⁹⁹. Con todo lo anterior, la coherencia del sistema tributario tampoco podría entenderse como razón imperiosa de interés general a los efectos aquí analizados.

Como ha podido apreciarse a lo largo de toda esta sección, y en atención a la actual jurisprudencia del TJUE, no existe razón imperiosa de interés general que justifique la restricción de las Libertades Fundamentales en términos de discriminación que supone la regla primaria reconocida en el artículo 15 bis 1 LIS¹⁰⁰.

5. La incompatibilidad del artículo 15 bis 1 LIS con los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España – un apunte

Como ya se ha tenido ocasión de anunciar, es momento ahora de analizar si la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS es compatible con aquellos convenios

97 *Vid.*, con todo matiz posible, Eurowings (C-294/97), para. 43, donde se reconoce en términos de coherencia que una «diferencia de trato tampoco puede estar justificada por el hecho de que el arrendador establecido en otro Estado miembro esté sometido en él a una carga fiscal menor». Bundgaard acertadamente considera que, en términos generales, la deducción en sede del pagador de rendimientos no se hace depender de una esperada tributación bien sea en sede de la misma u otra sociedad (Bundgaard, 2017: 258).

98 *Vid.*, *supra* n. 93.

99 *Vid.*, *supra* n. 97.

100 Aun existiendo motivos para negar que las reglas de coordinación satisfagan los requisitos de idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto que parcialmente configuran el *test* de proporcionalidad acuñado por el TJUE en el seno de su *Rule of reason* (*vid.*, *supra* n. 43) (Tomazela Santos, 2015: 191-193), cabe ahora destacar brevemente que las mismas tampoco colmarían el criterio de *necesidad*. Si este criterio de necesidad se identifica con que la medida tributaria nacional debe ser la menos restrictiva de las Libertades fundamentales entre todas las alternativas posibles (Tomazela Santos, 2015: 191), el carácter automático de la regla de coordinación impediría al obligado tributario probar, por ejemplo y entre otras cuestiones, la inexistencia de un potencial abuso en relación con la artificialidad de la operación. En este sentido, Panayi entiende que la mecánica naturaleza de las reglas de coordinación no satisface el *test* de proporcionalidad del TJUE (Panayi, 2015: 206).

que prevean una cláusula de no discriminación en consonancia con aquella reconocida en el artículo 24.4 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE). Este artículo 24.4 MCOCDE reconoce que

«A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, *los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. [...]*» (énfasis nuestro).

En síntesis ahora, este artículo 24.4 MCOCDE, presente con la misma o similar literalidad en la red de convenios española a los efectos que aquí interesan¹⁰¹, impide la denegación de la deducibilidad de determinados pagos (e.g. intereses) en la determinación de la base imponible de la sociedad pagadora por motivo de la residencia del perceptor en el otro Estado contratante, reconociéndose así su debida deducibilidad *en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente en el Estado contratante* donde radica el pagador¹⁰². Un artículo que requeriría, una vez más, un análisis de comparabilidad entre situaciones domésticas y transfronterizas, así como la identificación de una *desventaja* o trato menos favorable para la situación transfronteriza frente a la doméstica comparable (Bammens y Vanistendael, 2017: 1.2.1.1).

En términos de comparabilidad, la regla del artículo 15 bis 1 LIS supone la denegación de la deducibilidad de determinados rendimientos en sede de la entidad pagadora por un diferente tratamiento otorgado a los mismos en sede del perceptor de rendimientos residenciado en el otro Estado contratante y que, a su vez, implique una ausencia de ingreso o genere un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica (i.e. no inclusión)¹⁰³.

El artículo 24.4 MCOCDE tiene por objeto evitar situaciones de discriminación en sede de la entidad pagadora de rendimientos que se deriven de la *residencia* en el otro Estado contratante del perceptor de rendimientos¹⁰⁴. Sin embargo, es debido señalar que la discriminación prohibida por el artículo 24.4

101 *Vid.*, entre muchos otros, artículo 23.3 del *Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio*; artículo 25.4 del *Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anexo, hecho en Madrid el 3 de junio de 1986*; artículo 23.3 del *Convenio entre el reino de España y Malasia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 24 de mayo de 2006. (B.O.E. del 13 de febrero de 2008)*;

102 Aun conocidas las diferencias y la compleja transferencia de argumentos de un nivel a otro, el análisis de discriminación (y comparabilidad) que ahora se va a desarrollar no va a (re)incidir en determinados aspectos y reflexiones que ya se han realizado en el análisis de discriminación en el seno de la Unión Europea, haciéndose, cuando corresponda, las oportunas referencias. *Vid.*, *supra* sección 4.2.

103 *Vid.*, *supra* nn. 17, 34 y 35.

104 *Vid.*, aun con toda la crítica que merecería una remisión a los comentarios del MCOCDE, MCOCDE (2017), *Comentarios al artículo 24*, p. 405 (para. 1).

MCOCDE no solo se relacionaría con una discriminación de carácter directo basada en un criterio de residencia¹⁰⁵, sino igualmente con una discriminación basada en criterios inherentemente relacionados con la residencia (*disguished discrimination* o discriminación encubierta) (Marchgraber y Dziurdz, 2015: 11, entre otros)¹⁰⁶. Atendiendo al hecho de que la *asimetría híbrida* (i.e. D/NI derivada de un conflicto de calificación) y, en definitiva, la aplicación de la regla del artículo 15 bis 1 LIS es exclusivamente viable en situaciones de carácter transfronterizo y que ambas se derivan de la debida aplicación de la norma del otro Estado contratante donde el perceptor de rendimientos es residente, cabe afirmar que existe una inherente relación entre la no inclusión de los rendimientos y la residencia del perceptor.

Así, atendiendo a su propia naturaleza y fundamento, la regla del artículo 15 bis 1 LIS vincularía su aplicación a la diferente residencia del perceptor del pago, no resultando de aplicación a una situación doméstica comparable en la que el perceptor de rendimientos en la forma de intereses y satisfechos por la misma sociedad radique en el mismo Estado. En definitiva, puede entenderse que la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS dispensaría un diferente trato a la situación transfronteriza bien sea por la propia residencia del perceptor de los pagos en el otro Estado contratante (i.e. discriminación directa) o por el conflicto de calificación y resultado de doble no-imposición que derivaría de la debida aplicación de la normativa reconocida en el sistema tributario del otro Estado contratante. Una aplicación de la normativa que se derivaría de la condición de residente del perceptor de los pagos en este último estado (i.e. discriminación encubierta)¹⁰⁷.

Atendida esta posible realidad, y más allá de las consideraciones realizadas en *supra* sección 4.2., cabe hacer un breve apunte con respecto al trato desfavorable otorgado a la situación transfronteriza con respecto a aquella doméstica comparable, el cual se pondría de manifiesto en la determinación y cálculo de

105 Los comentarios al MCOCDE reconocen que «[l]as distintas disposiciones del artículo 24 impiden las diferencias de tratamiento fiscal basadas exclusivamente en ciertos motivos concretos». *Vid.*, MCOCDE (2017), Comentarios al artículo 24, p. 405 (para. 3). En este sentido, el artículo 24 (4) MCOCDE impediría un diferente tratamiento fiscal en sede del pagador de determinados rendimientos por motivo de la residencia del perceptor de los mismos (Rust, 2015b: 1720). *Vid.*, igualmente, Martín Jiménez, 2017: 797.

106 Esta discriminación encubierta se diferenciaría de la discriminación indirecta, la cual no encontraría amparo en el artículo 24 MCOCDE. Así, los comentarios al MCOCDE reconocen expresamente que «no deben forzarse indebidamente [...] las] disposiciones [del artículo 24] para que incluyan la denominada discriminación "indirecta"». *Vid.*, MCOCDE (2017), *Comentarios al artículo 24*, p. 405 (para.1).

107 Aun negando la discriminación directa por motivo de residencia, y aun en su análisis de compatibilidad de la correspondiente regla en la Acción 2 del Proyecto BEPS con las Libertades fundamentales, Rust reconoce que, a pesar de la aparentemente neutral formulación, la diferencia de trato basada en la no tributación de rendimientos en sede de su perceptor constituye discriminación encubierta al ocurrir exclusivamente en situaciones transfronterizas (Rust, 2015: 313). *Vid.*, igualmente, *supra* sección 4.2.

la base imponible de la entidad que satisface los rendimientos¹⁰⁸. De nuevo, el artículo 24.4 MOCDE impone la deducibilidad por la satisfacción de determinados rendimientos transfronterizos *en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado* donde radica el pagador.

Este análisis de las *mismas condiciones* debe llevarse a cabo exclusivamente en sede de la entidad que satisface los pagos, no pudiendo verse influido en ningún caso por factores exógenos a la determinación de esa base imponible tales como la situación tributaria del perceptor de los rendimientos o el tratamiento tributario que se dispensa a estos en sede de ese perceptor¹⁰⁹. En este sentido, y como bien señala Rust, el análisis para determinar este trato desfavorable debe predicarse exclusivamente en sede del pagador de rendimiento sin atender al tratamiento tributario que se dispense a los rendimientos en el otro Estado (Rust, 2015b: 1684). Una vez más, el pago de intereses representa un gasto de actividad –aun financiero– necesario para la generación de ingreso futuro que, en el ámbito tributario, debe corresponderse con una minoración la base imponible del obligado tributario (i.e. deducibilidad) para la correcta definición y determinación de su capacidad económica.

Tal y como recuerda Bammens, la no discriminación se relaciona con el elemento horizontal de la capacidad económica, el cual requiere que aquellos hechos que se relacionen con la *misma situación* soporten la misma carga tributaria (Bammens, 2012: 22). La denegación de la deducibilidad por factores ajenos al obligado tributario residente del artículo 15 bis 1 LIS supondría la alteración de ese elemento horizontal del principio de capacidad económica. Y ello es debido a que, por virtud de esa regla primaria, se impone una diferente obligación tributaria a dos contribuyentes (i.e. sociedades residentes en España) que se encuentran en idéntica posición en el seno de un mismo ordenamiento tributario, salvo por el destino (y tratamiento) de los rendimientos. Y como bien señala Rust a los efectos de entender un trato diferenciado desfavorable, el tratamiento tributario de los rendimientos en el otro Estado contratante debe ser simplemente ignorado (Rust, 2015b: 1684).

En definitiva, se observa que la aplicación de la regla del artículo 15 bis 1 LIS supone un trato diferenciado y menos favorable para situaciones transfronterizas con respecto a situaciones domésticas comparables que, como se ha tenido oportunidad de concluir, es contrario a los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España que reconozcan una cláusula de no discriminación con un tenor idéntico (o similar a los efectos que aquí interesan) al del artículo 24.4 MCOCDE.

108 Como bien señala Martín Jiménez, este artículo 24.4 MOCDE «presenta una peculiaridad relevante con respecto a otras disposiciones del CDI ya que *produce sus efectos frente al propio Estado de residencia de la entidad pagadora de la renta* [...] [por lo que] no se refiere a la tributación de la entidad no residente, *sino de la persona residente que realiza el pago*» (énfasis nuestro) (Martín Jiménez, 2017: 817). Por su parte, Rust reconoce que esta regla de no discriminación, al igual que el artículo 9 MOCDE y MONU, impone limitaciones con respecto al cálculo del beneficio doméstico (Rust, 2015: 1686).

109 Aun no estrictamente relacionado con el artículo 24. 4 MCOCDE, Edge elocuentemente reconoce que un rendimiento satisfecho por la misma razón y en la misma cuantía debe ser deducible en la determinación de la base imponible de la jurisdicción que se trate, independientemente de lo que ocurra fuera de ella (Edge, 2014: 319).

6. Conclusiones

El nuevo artículo 15 bis LIS ha supuesto la incorporación al ordenamiento español de las denominadas *reglas de coordinación*. Unas reglas de carácter doméstico y de aplicación unilateral y automática que permitirían evitar determinados resultados de doble no-imposición derivados de *asimetrías híbridas*. Entre las diferentes reglas contenidas en este nuevo precepto, esta contribución ha tenido por objeto el análisis de la regla de coordinación primaria prevista en el artículo 15 bis 1 LIS, la cual se relaciona con determinadas *asimetrías híbridas* derivadas de la utilización de instrumentos financieros híbridos transfronterizos. Y derivado de este análisis, se ha podido comprobar la existencia de tres desencadenantes o premisas de aplicación de la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS relacionadas con (i) la concurrencia de un instrumento financiero híbrido transfronterizo y su diferente calificación (o de sus rendimientos) en dos ordenamientos; (ii) un resultado de doble no-imposición en la forma de *deducción sin inclusión*; y (iii) una particular vinculación entre las partes del acuerdo de financiación o la concurrencia de un *mecanismo estructurado*.

Así, cabe destacar ahora que los instrumentos financieros híbridos se identifican con mecanismos ordinarios de financiación que responden a diferentes intereses y necesidades de las partes del acuerdo no solo desde la perspectiva societaria y económico-financiera, sino desde la perspectiva legal. Asimismo, se ha podido comprobar en el análisis que el resultado de doble no-imposición que puede derivarse de la utilización de estos instrumentos financieros híbridos, un resultado de carácter exclusivamente transfronterizo, se relaciona con la recta y debida aplicación de la normativa (i.e. mercantil, contable y tributaria) en todas las jurisdicciones involucradas en el acuerdo de financiación, siendo en definitiva esa doble no-imposición el resultado de unos ejercicios paralelos de soberanía.

Y más allá del detalle técnico del concepto de *deducción sin inclusión* considerado en la medida y en esta contribución, se ha tenido oportunidad de destacar el potencialmente amplio ámbito de aplicación de la regla de coordinación del artículo 15 bis 1 LIS. Si bien la norma presenta una vocación de aplicación limitada, asumiéndose solo en operaciones realizadas entre *personas o entidades vinculadas* o cuando concurra un *mecanismo estructurado*, se ha demostrado que la imprecisión, indeterminación e incluso indefinición en la conceptualización de esa *vinculación* y del propio *mecanismo estructurado* sería contrario a esa aparente y primaria intención.

Con respecto a los análisis de compatibilidad desarrollados a lo largo de esta contribución, se ha comprobado que la denegación de la deducibilidad de un gasto por virtud del artículo 15 bis 1 LIS a situaciones exclusivamente transfronterizas supone un trato desigual y menos favorable con respecto a situaciones domésticas comparables. Así, tanto en el marco del Derecho de la Unión Europea, como en el ámbito de los Convenios para evitar la Doble Imposición, se ha confirmado la comparabilidad de situaciones domésticas y transfronterizas y la discriminación que sufren estas últimas con respecto a las primeras. En el concreto ámbito de la Unión Europea, se ha demostrado igualmente que, atendiendo al estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Euro-

pea, no existe una razón imperiosa de interés general que justifique la restricción de las Libertades fundamentales en términos de discriminación que supone la regla de coordinación objeto de estudio.

En definitiva, la regla primaria del artículo 15 bis 1 LIS no solo presenta problemas de interpretación y aplicación desde un punto de vista técnico, sino que se han presentado consistentes razones para sostener que la medida es incompatible con normativa preexistente y de obligada observancia en relación con el Derecho primario de la Unión Europea y determinados Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España.

7. Bibliografía

Allen, F. (1989), *The changing nature of debt and equity; a financial perspective*, 33 Conference Series; [Proceedings], pp. 12-48.

Bammens, N. y Vanistendael F. (2017), *Article 24: Non-Discrimination - Global Tax Treaty Commentaries*, Global Tax Treaty Commentaries, IBFD.

Bammens, N. (2012), *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, IBFD.

Barreiro Carril, M.C. (2019), «La controvertida base jurídica de la Directiva antielusion fiscal: Un análisis a la luz de las reglas de vinculación», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, vol. 23, núm. 62, pp. 155-196.

Bärsch, S-E. (2012), *Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-Border Context. Issues and Options for Reform*, Springer.

Benítez Régil, P. (2016), «BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?», *European Taxation*, vol. 56, núm. 6, pp. 230-245.

Bizioli, G. (2008), «Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation», *European Taxation*, vol. 48, núm. 3, pp. 133-140.

Bizioli, G. (2017), «Taking EU Fundamental Freedoms Seriously: Does the Anti-Tax Avoidance Directive Take Precedence Over the Single Market?», *EC Tax Review*, vol. 26, núm. 3, pp. 167-175.

Brown, P. (2012), *General Report*, en *The Debt-Equity Conundrum*, IFA-Cahiers de droit fiscal international vol. 97b, pp. 17-43

Bundgaard, J. (2010), «Classification and Treatment of Hybrid Financial Instruments and Income Derived Therefrom under EU Corporate Tax Directives - Part 2», *European Taxation*, vol. 50, núm. 11, pp. 490-500.

Bundgaard, J. (2017), *Hybrid Financial Instruments in International Tax Law*, Kluwer Law International.

Calderón Carrero, J.M. (2021), «Medidas limitadoras de la erosión de bases imponibles a través de préstamos intragrupo y su compatibilidad con el Derecho de la UE: la doctrina del TJUE en el caso Lexel», *Quincena Fiscal*, núm. 5, versión electrónica.

COM (2015) 302 final, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, of 17 June 2015, on A Fair and Efficient Corporate Tax system in the European Union: 5 Key Areas for Action*.

COM (2016) 26 final, *Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*.

COM (2016) 687 final, *Proposal for a Council Directive of 25 October 2016 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries*.

Danon et al (2021), «The Prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases», *Intertax*, vol. 49, núm. 6/7, pp. 482-516.

De Broe, L. (2008), *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD.

De Broe, L. (2014), «At last, Some Output on the Fight against Double Non-Taxation», *EC Tax Review*, vol. 23, núm. 6, pp. 110-112.

De Graaf, A., y Visser, K-J. (2016), «ATA Directive: Some Observations regarding Formal Aspects», *EC Tax Review*, vol. 25, núm. 4, pp. 199-210.

De Spiegeleer, J., Schoutens, W. y Van Hulle, C. (2014), *The Handbook of hybrid securities. Convertible Bonds, CoCo Bonds and Bail-in*, Wiley Financial Series, Wiley.

Di Maria, J. (2015), «Comparability in the case of Hybrid Mismatch: In search of an Approach Suitable for the Current European Landscape», en *Non Discrimination in European and Tax Treaty Law* (Dziurdz, K y Marchgraber, C., eds. Linde), pp. 63-86.

Dourado, A.P. (2015), «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6», *Intertax*, vol. 43, núm. 1, pp. 42-57.

Duncan, J.A. (2000), *General Report*, en *Tax Treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions*, IFA-Cahiers de droit fiscal international vol. 85a, pp. 21-34.

Edge, S. (2014), «Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform – Tax Arbitrage with Hybrid Instruments», *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, núm. 6/7, pp 318- 20.

Gullifer, L. and Payne, J. (2011), *Corporate Finance Law. Principles and Policy*, Hart Publishing.

Hariton, D.P. (1994) *Distinguishing between Equity and Debt in the New Financial Environment*, *Tax Law Review* 49, pp. 449-524.

Harris, P.A. (2017), «Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements», en *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (A. Trepelkov, H. Tonino, and D. Halka eds., 2ªed, United Nations), 215-329.

Helminem, M. (2015), «EU Law Compatibility of BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements», *British Tax Review*, núm. 3 (special issue), pp. 325- 339.

HJI Panayi, C. (2015), *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Hart Publishing.

Kofler, G y Tumpel, M. (2007), «Double Taxation Conventions and European Directives in the Direct Tax Area», en *Tax Treaty Law and EC Law* (Lang, M. et al., eds., Linde), pp. 191-226.

Krahmal, A. (2005), *International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization*, *Houston Business and Tax Law Journal* 5, pp. 98-127.

López Ribas, S. (2018), «Asimetrías híbridas», en *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (J.M. Almodí Cid, J. Ferreras Gutiérrez, P.A. Hernández González-Barreda, dirs., Aranzadi), p. 221-241.

Marchgraber, C. (2014), «Tackling Deduction and Non-Inclusion Schemes – The Proposal of the European Commission», *European Taxation*, vol. 54, núm. 4, pp. 133-142.

Marín Benítez, G. (2010), «Deber de contribuir, principio de legalidad y planificación fiscal: a propósito de la doctrina del TEAC sobre adquisiciones intra-grupo apalancadas», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 327, pp. 5-34.

Marín Benítez, G. (2013), *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova – Thomson reuters.

Marqués Sevillano, J.M. y Sanchís Arellano, A. (2009), *Los instrumentos financieros en los recursos propios de las entidades financieras: naturaleza y cambios tras la crisis financiera*, *Estabilidad financiera* 17, pp. 57-72.

Martín Jiménez, A. (2017), «No discriminación», en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea* (N. Carmona Fernandez, coord., CISS), pp. 797-827.

Martínez Laguna, F.D. (2019), *Hybrid Financial Instruments, Double Non-taxation and Linking Rules*, Kluwer Law International.

Mason, R. (2006), «A Theory of Tax Discrimination», *Jean Monnet Working Paper 09/06*.

Meussen, G. (2017), «Thin Capitalization Rules and Corresponding Tax Exemptions: All or nothing», *European Taxation*, vol. 57, núm. 11, pp. 508-511.

- Neyt, R., y Peeters, S. (2014), «Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argenta and K», *EC Tax Review*, vol. 23, núm. 2, pp. 64-75
- OCDE (2012), *Hybrid Mismatch Arrangements. Tax Policy and Compliance Issues*. OECD Publishing.
- OCDE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing
- OCDE (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing
- OCDE (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 - Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing
- Parada, L. (2018), *Double Non-taxation and the Use of Hybrid Entities. An Alternative Approach in the New Era of BEPS*, Kluwer Law International.
- Ring, D. (2012), *United States, en The Debt-Equity Conundrum, IFA-Cahiers de droit fiscal international vol. 97b*, pp. 771-791.
- Ring, D.M. (2002), «One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage», *Boston College Law Review*, vol. 44, núm. 1, pp. 79-175.
- Rust, A. (2015), «BEPS Action 2: 2014 Deliverable-Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements and its Compatibility with the Non-discrimination Provisions in Tax Treaties and the Treaty on the Functioning of the European Union», *British Tax Review*, núm. 3 (special issue), pp. 308-324
- Rust, A. (2015b), «Article 24. Non-Discrimination», en *Klaus Vogel on Double Tax Conventions* (E. Reimer and A. Rust, eds., 4ª ed. Kluwer Law International), pp.1657-1734.
- Schmidt, M. (2013), «Equity and Liabilities – A Discussion of IAS 32 and a Critique of the Classification», *Accounting in Europe*, vol. 10, núm. 2, pp. 201-222.
- Schön, W. (2016), «Free Movement of Capital and Freedom of Establishment», *European Business Organization Law Review*, vol. 17, núm. 3, p. 229-260.
- Schön, W. et al (2009), *Debt and Equity: What's the difference? A Comparative View*, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition & Tax Law Research Paper series No. 09-09.
- Snell, J. (2007), «Non-discriminatory tax obstacles in community law», *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 56, núm. 2, pp. 339-370.
- SWD(2016) 6 final, *Commission Staff Working Document Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU* {COM(2016) 23 final.
- Schoueri, L.E. y Galdino, G. (2018), «Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?», *Intertax*, vol. 46, núm. 2, pp. 104-114.

Szudoczky, R. (2014), *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, IBFD.

Terra, B.J.M. y Wattel, P.J. (2012), *European Tax Law*, 6th ed., Kluwer Law International.

Thömmes, O., y Linn, A. (2014), «The new German DCL and dividend matching rules and EU Law», *Intertax*, vol. 42, núm. 1, pp. 28-35.

Tomazela Santos, R. (2015), «Prevention of Hybrid Mismatches as a Justification?», en *Non Discrimination in European and Tax Treaty Law* (Dziurdz, K y Marchgraber, C., eds. Linde), pp. 163-194.

Weber, D. (2005), *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, Kluwer Law International (EucoTax Series).

Weber, D. (2006), «In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC», *Intertax*, vol. 34, núm. 12, pp. 585-616.

THE PROSPECT OF AN EU DIRECTIVE ON THE INTRODUCTION OF PILLAR ONE IN THE EUROPEAN UNION: ANY POSSIBLE DEVIATIONS FROM THE OECD BLUEPRINT ?

Luca Cerioni

Tax adviser & chartered accountant, enrolled in the Italian professional body

Member of the Tax Law & Chartered Accountancy

Firm Ciattaglia & Partners (Italy)

Formerly Lecturer in EU tax law and international tax law at the University of Edinburgh (UK)

Título

La perspectiva de una Directiva de la UE sobre la introducción del pilar uno en la Unión Europea: ¿Posibles desviaciones del proyecto de la OCDE?

Resumen

La Comisión Europea, en su Comunicación COM(2021)251 final, ha indicado su intención de presentar una propuesta de Directiva destinada a introducir el Pilar Uno en la Unión Europea. El Pilar Uno atribuiría normas fiscales a las jurisdicciones de mercado con independencia de la presencia física de la empresa en dichas jurisdicciones, creando así un nexo adicional para la fiscalidad. Dado que la OCDE ha publicado en 2020 un extenso proyecto sobre el Pilar Uno –un proyecto que abarca todos los aspectos de su diseño y aplicación–, se plantea la cuestión crucial de si una directiva de la UE sobre el Pilar Uno debería seguir completamente el proyecto de la OCDE o debería diferir de este proyecto en aspectos específicos. El documento sostiene que una directiva de la UE sobre el Pilar Uno debería diferir del proyecto de la OCDE en al menos tres aspectos: las normas de alcance con respecto a la identificación de las Empresas Multinacionales cubiertas por el Pilar Uno, el tratamiento de las «entidades pagadoras» que crean filiales frente al tratamiento de las entidades pagadoras que crean sucursales en la jurisdicción del mercado, y el enfoque de la ventanilla única. El documento sostiene que sería conveniente apartarse de la guía de la OCDE en estos aspectos a la luz, respectivamente, de las normas sobre ayudas de Estado, de la necesidad de garantizar la coherencia con las libertades fundamentales y del objetivo de simplificación administrativa, en consonancia con la estrategia a largo plazo indicada en la Comunicación COM(2021)251 final.

Palabras clave

Proyecto, Pilar Uno, libertades fundamentales, normas sobre ayudas de Estado, ventanilla única.

Abstract

The European Commission, in its Communication COM(2021)251 final, has indicated its intention to submit a proposal for a Directive aimed at introducing Pillar One in the European Union. Pillar One would attribute taxing rights to market jurisdictions regardless of the physical business presence in these jurisdictions, thereby creating an additional nexus for taxation. As the OECD has published in 2020 an extensive blueprint on Pillar One –a blueprint covering all aspects of its design and implementation– the crucial issue arises as to whether an EU Directive on Pillar One should completely follow the OECD blueprint or should diverge from this blueprint in specific aspects. The paper argues that an EU Directive on Pillar One should diverge from the OECD blueprint in at least three respects: the scoping rules with regard to identification of MNEs covered by Pillar One, the treatment of «paying entities» creating subsidiaries vs. the treatment of paying entities creating branches in the market jurisdiction, and the one-stop-shop approach. The paper submits that diverging from the OECD blueprint in these aspects would be appropriate in light respectively of State aids rules, of the need to ensure consistency with fundamental freedoms and of the administrative simplification objective, consistently with the longer term strategy indicated in Communication COM(2021)251 final.

Keywords

Blueprint, Pillar One, fundamental freedoms, State aids rules, one-stop-shop

Fecha de recepción: 8-10-2021/Fecha de aceptación: 11-10-2021/Fecha de revisión: 29-12-2021

Cómo referenciar: Cerioni, L. (2021). The prospect of an EU Directive on the introduction of pillar one in the European Union: Any possible deviations from the OECD blueprint? *Revista Técnica Tributaria* (135), 113-133

SUMARIO

1. Pillar One vs. the State aid provisions: a comparison between the two approaches (ADS and CGF vs. all sectors Pillar One)
2. Pillar One vs. the fundamental freedoms: the two possible situations at stake
3. Pillar One vs. the freedom of establishment
4. Pillar One vs. the free movement of goods
5. Pillar One vs. the free movement of services
6. A possible route to minimize the administrative requirements for the to implementation of Pillar One.
7. Conclusions

In its 2021 Communication «Business Taxation for the 21st Century»¹, the EU Commission (hereinafter: the Commission), after highlighting that «there is now consensus that the fundamental concepts of tax residence and source on which the international tax system has been based for the last century are outdated», sets out its intended moves to align tax developments at EU level with globally discussed actions. At global level, 130 member jurisdictions of the OECD/Inclusive Framework on BEPS agreed, on 1 July 2021, on the OECD's «unified approach» based on a «two pillars» plan –namely, Pillar One on a reallocation of taxing rights and Pillar Two on a global minimum level of taxation– to reform international tax rules. As it was noted in literature, the Commission's search for alignment with these OECD proposed solutions appears to be understandable in light of Art. 220(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU), in light of the special and unique «full participant» *status* enjoyed by the Commission according to the Supplementary Protocol to the OECD Convention, and in light of the fact that all EU Member States have joined the OECD/G20 Inclusive Framework².

With regard to Pillar One, the Commission highlighted its aim to «give market jurisdictions a right to tax part of the profits of certain non-resident businesses by providing for a reallocation of a portion of these global profits among the jurisdictions where the group has customers or users, using an agreed formula»³. The Commission, in stressing its agreement with this objective, indicated its intention to propose a Directive on the implementation of Pillar One in the EU⁴. In turn, the introduction of a Directive on Pillar One is bound to be one of the targeted measures (among which another Directive on Pillar Two) with a view to the proposal, in 2023, of a single corporate tax rulebook for the taxation of business income –named «*Business in Europe: Framework for Income Taxation*» (BEFIT)– which could lead to a single EU corporate tax return for a group⁵.

The OECD published in 2020 a comprehensive blueprint on Pillar One (hereinafter: the OECD blueprint), a blueprint covering virtually all aspects (including aspects on which work is fully in progress), concerning its design and administration: the scope, the nexus, the revenue sourcing rules, the tax base determination, the determination and the allocation to market jurisdictions of a part of the profit, defined as «Amount A», the elimination of double taxation, the determination of the remuneration, defined as «Amount B», for baseline marketing and distribution activities; the proposed rules to ensure tax certainty to in-scope

1 COM(2021) 251 final, issued on 18 May 2021

2 As stressed by F.Roccatagliata, *A Long and Complicated Chess Match The role of the European Commission in the OECD/G20's current debate on the taxation of the digital economy*, presentation in the conference *Global Tax Governance, Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Tax Policy for Social Sustainability*, 2021

3 COM(2021) 251 final, cit. at p. 8

4 Id.

5 Id., at p. 12.

businesses and to prevent disputes; the implementation and administration⁶. Originally, Pillar One was proposed as applying when the «market revenue» obtained in a certain market jurisdiction exceeds a certain threshold –i.e., in the first draft, 10% of the profit before tax or € 25.000.000– and as covering two categories of activities, namely Automated Digital Services (ADS) and Consumer Facing Businesses (CFB).

However, in the latest «*Statement on a two Pillars Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*» released by the OECD/20 Inclusive Framework on 01 July 2021 (hereinafter: 2021 Statement), it was described as including in its scope «*multinational enterprises (MNEs) with a global turnover above 20 billions euros and profitability above 10% (i.e. profit before tax/revenue)*». The profit exceeding 10% return on sales would be regarded as the *residual profit*, and certain market jurisdictions would be allocated between 20% and 30% of this residual profit. The market jurisdictions receiving part of the reallocated profit are those jurisdictions where the MNE derive at least € 1.000.000 in revenues, or at least € 250.000 in revenues in case of small jurisdictions having a GDP lower than € 40 billion⁷.

Turnover threshold for inclusion in scope could be reduced to 10 billion € contingent on successful implementation with the relevant review beginning 7 years after the entry into force of the agreement. As the 2021 Statement identifies the in-scope MNEs with reference to their turnover thresholds and profitability and it expressly excludes from the scope of Pillar One only Extractives and Regulated Financial Services, it intends going well beyond digital business or digital business models. However, apart from the newly defined scope, the 2021 Statement does not contradict all other aspects of the design and administration indicated in the OECD blueprint.

In its Communication, the Commission apparently noted the ongoing developments at OECD level. On the one hand, it acknowledged that «Pillar 1 discussions initially focused primarily on companies active in the digital sector. However, the proposed solution could now be simplified with a lower number of MNEs in scope and at the same time broadened to cover the largest and most profitable multinational companies, regardless of their business sector»⁸. On the other hand, it highlighted that «the global agreement on Pillar One will apply initially only to a limited number of companies»⁹. However, the Commission did not mention the OECD blueprint.

Although academic literature has already started dealing with legal issues arising from the implementation of both Pillars in the EU¹⁰, it would therefore

6 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalization - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (hereinafter: OECD blueprint).

7 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on a Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, July 2021.

8 COM(2021) 251 final, at p. 7-8.

9 Id. at p. 12

10 Cecile Brokelind, An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint, Bulletin for International Taxation, vol. 75, No. 5, 2021; Luc Be Broe, Melanie Massant, Are the OECD/G20 Pillar Two GloBE-Rules Compliant with the Fundamental Freedoms? EC Tax Review, Vol. 30, Issue 3, 2021

still be appropriate to analyze whether an EU Directive on Pillar One should completely follow the OECD blueprint –either with the original approach or with the newly defined scope– or could deviate from it in specific aspects, with regard to both the design of Pillar One and its administration.

This contribution (without any claim to exhaust the topic) intends suggesting potential responses to this open issue.

1. Pillar One vs. the State aid provisions: a comparison between the two approaches (ADS and CGF vs. all sectors Pillar One)

The idea –underlying Pillar One– whereby the jurisdictions of customers' location ought to be allocated taxing rights for corporate taxation purposes is not a new one: well before the OECD Pillar One elaboration, hypothesis for a «destination-based cash flow tax» (DBCFT) and for a «destination-based corporation tax» (DBCT) had already been elaborated¹¹. In particular, proponents of the DBCT highlighted the need to overcome both residence-based taxation and source-based taxation, and to choose the location of customers as a new connecting factor for taxing rights.

Unlike these previous suggestions, Pillar One does not intend to completely replace the existing rules on residence-based taxation and source-based taxation: in fact, the OECD stated that the new taxing right derived from Pillar One «would be an overlay to the existing rules and profit allocation rules»¹².

Businesses would have an interest –in terms of legal certainty and easier tax compliance– to minimize this overlay with the existing rules; for this purpose, the scope of Pillar One is deemed to be the decisive factor.

The scoping rules of Pillar One, in its first formulation set out in the OECD blueprint, exclude the cases of market revenue below 10% of profit or € 25.000.000 in a certain jurisdiction and, above that threshold, cover ADS (Automated Digital Services) and CFB (Consumer Facing Businesses). ADS include online advertising services; sales or other alienation of user data; online search engines; social media platforms; online intermediation platforms; digital content services. CFB include business supplying goods or services of a type commonly sold to consumers, i.e. which are designed primarily for sale to consu-

11 E.g., R. Avi-Yonah, «Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State» (2000) *Harvard Law Review* 113(7), 1573-1676, at 1670-1671; S. Bond and M.P. Devereux, «Cash flow taxes in an open economy» (2002) *Centre for Economic Policy Research Discussion Paper series*, Discussion Paper 3401; M.P. Devereux and P. Birch Sorensen, «The Corporate Income Tax: international trends and options for fundamental reform» (2006) *European Commission Economic Papers* 264; *European Economic Advisory Group*, *The EEAG Report on the European Economy* (CESifo Group Munich, 2007), Chapter 5, 121-32; A. Auerbach, M.P. Devereux and H. Simpson, «Taxing Corporate Income» in J. Mirrlees et al (eds.), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* (Oxford: Oxford University Press, 2010), 837-893; A. Auerbach, «A Modern Corporate Tax», *The Hamilton Project* (2010); A. Auerbach and M.P. Devereux, «Consumption and Cash-Flow Taxes in an International Setting» (2012) *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper series*, WP 12/14; M.P. Devereux, «Issues in the Design of Taxes on Corporate Profit» (2012) *National Tax Journal* 65(3), 709-730; M. Devereux & R. de la Feria, *Designing and Implementing a destination-based corporation tax*, WP 14/07, May 2014.

12 OECD blueprint, cit., at p. 11

mers, which are made available in ways capable of being for personal consumption, and are developed by multinationals to be regularly, repeatedly or ordinarily supplied to customers. CFB are exemplified by pharmaceuticals, *franchising* and licensing activities, dual use finished goods/ services and dual use intermediate products/components. In all cases of ADS and of CFB, the penetration in a market different from the market of the residence State of the supplier is the key element justifying –in the OECD’s blueprint for Pillar One– the allocation of taxing rights.

As academic literature has already highlighted with regard to this first approach to Pillar One, the exclusion of business obtaining «market revenue» below a certain threshold, and the focus on ADS and CFB, could give rise to a conflict both with the prohibition of State aid under Art. 107(1) of the TFEU and with the prohibition of discriminatory taxation under Art. 49 and 63 TFEU: in fact, on the one hand a State aid would end up being granted to those businesses falling outside the scope of Pillar One, and on the hand only non-resident business falling within Pillar One, which would be subject to this taxation under the new market-related nexus rule, would face indirect discrimination¹³. The same literature¹⁴ has, however, acknowledged that issues concerning a conflict with State aid prohibition under Art. 107(1) TFEU can be regarded as overcome after the recent ECJ rulings¹⁵ at least with regard to the exemption for ADS and CFB obtaining revenues –in the market jurisdiction– *below* a certain threshold, since these ECJ rulings have found Member States to be free to introduce steeply progressive trade tax rates exempting from taxation small and medium taxpayers. As regards the focus on ADS and CFB, this literature¹⁶ highlighted the competitive advantage which would be gained by businesses operating in sectors different from ADS and CFB, i.e. by businesses operating in the traditional and tangible business sectors, due to their being excluded from taxation under Pillar One regardless of their market revenues.

The risk of conflict with State aid provisions –in case of adoption of this first approach and of the € 25.000.000 profit threshold– could materialize for another reason too. According to available data, 99% of all businesses in the EU are SMEs¹⁷, which means they are businesses falling within specific thresholds: annual turnover not higher than € 50.000.000, or annual balance sheet amount not higher than € 43.000.000, and number of employees not exceeding 250¹⁸. An enterprise cannot be considered an SME if 25% or more of the capital or voting rights are directly or indirectly controlled, jointly or individually, by another enterprise, i.e. if it is a «linked enterprise».

As a result, if the threshold for Pillar One taxation were established at € 25.000.000 profit in a Member State different from the residence State, the

13 Cecile Brokelind, An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD’s Pillar One and Pillar Two Blueprint, *Bulletin for International Taxation*, cit., p. 214-216.

14 *Id.*

15 Case C-562/19 *Commission v. Republic of Poland, Hungary*, decided on 16 March 2021.

16 Cecile Brokelind, An Overview of Legal Issues Arising from the Implementation in the European Union of the OECD’s Pillar One and Pillar Two Blueprint, cit., at 215.

17 European Parliament, *Statistical Notes on the EU*, 2021

18 Commission Recommendation 2003/361/CE, in OJEU L 124/36, Annex, Art. 2

concerned businesses would end up including those ADS and CFB businesses falling within the SMEs threshold –e.g., export-oriented SMEs with annual turnover below € 50.000.000, number of employees not exceeding 250– but with profit of € 26.000.000 derived from a market jurisdiction different from their residence State. Equally, the choice of the second alternative proposed threshold –i.e., 10% of profit before tax gained in a certain market jurisdiction– could end up affecting export-oriented SMEs having part of their market in EU jurisdiction(s) other than the residence State. The focus on ADS and CFB businesses, including SMEs carrying out activities in these sectors, would end up placing non-resident SMEs of similar size but operating in other sectors (i.e., excluded from Pillar One) in a competitively advantaged position in the same market jurisdiction, and it would equal a selective tax exemption granted to these other SMEs, i.e. it would end up creating a State aid falling within Art. 107(1). It could well be noted that this outcome would be, at political level, completely inconsistent with the objectives which were indicated in the Small Business Act¹⁹, which highlighted the need to create a favorable environment for all SMEs irrespective of the business sector. At legal level, this outcome could be avoided only if the tax advantage gained by SMEs falling outside Pillar One amounted to no more than the allowed «de minimis» state aids (i.e., to no more than € 200.000 in a three year period), which are regarded²⁰ as compatible with State Aids rules.

Admittedly, the concerns about a breach of Art. 107(1) could be overcome by the adoption of a secondary EU legislation measure –such as a Directive in the intention anticipated by the Commission– *provided that* the ECJ were to recognize, in the event of alleged breach of Art. 107(1), that national legislations implementing the Directive, due to their very nature of measures implementing an EU Directive, would not be in breach of the TFEU. In this respect, literature has exhaustively showed that this issue –i.e., the question as to whether or not the ECJ would strike down national measures implementing a Directive which, in itself, would appear to be inconsistent with a primary EU law provision such as Art. 107(1)– cannot yet be regarded as solved²¹.

Conversely, if a Directive introducing Pillar One were to follow the latest, alternative approach, i.e. if it were to cover only «*multinational enterprises (MNEs) with a global turnover above 20 billions euros and profitability above 10% (i.e. profit before tax/revenue)*» and it were to include within its scope *all* business sectors (with the only exceptions of regulated financial services and extractives), such a choice would obviously eliminate any risk of resulting in a selective competitive advantage for specific sectors. As a result, it would eliminate any risk of contrast with the prohibition of State aid set out under Art. 107(1) TFEU.

In fact, owing to 99% of EU businesses being SMEs, the exemption for multinational businesses with a global turnover below € 20 billions –instead of € 25 million indicated in the first draft– and/or with profitability below 10%, would

19 Commission Communication COM(2008)394.

20 Under Commission Regulation (EU) N° 1407/2013 of 18 December 2013 on the application of Articles 107 and 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union to de minimis aid, Art. 3

21 R.Szudoczky, The relationship between primary, secondary and national law, Research Handbook on European Union Taxation Law, EE, C.HJI Panayi, W.Haslehner, E.Traversa, 2020, 93-118.

exclude from the application of Pillar One the greatest majority of EU businesses of *all* sectors.

In light of the two cumulative conditions of a global turnover over € 20 billions and profitability over 10%, the application of Pillar One would therefore be restricted to a very small minority of EU businesses, e.g., presumably, less than 1% of EU businesses, because those conditions would end up excluding both (almost) all SMEs²² and those larger businesses which, despite exceeding the SMEs threshold, would fall below Pillar One application threshold.

As a result, the exemption from Pillar One application could arguably be regarded –from the State aid perspective– as equivalent to a measure of *general character*, and as such would be outside State aid provisions. On the other hand, the admissibility –according to the latest ECJ case law already cited– of a steeply progressive taxation, would apply to an even greater extent in the case at stake.

Ultimately, from the *perspective of State aids provisions*, a comparison between the two proposed approaches suggest that, to minimize both the overlay with existing rules and the risk of conflict with Art. 107(1) TFEU (with the resulting situation of legal uncertainty that would arise until the time of an ECJ ruling on the matter), a Directive introducing Pillar One should deviate from the scope originally set out in the OECD blueprint, and it should follow the latest 2021 Statement approach.

2. Pillar One vs. the fundamental freedoms: the two possible situations at stake

In addition to State aid provisions, the scrutiny of Pillar One needs to be carried out under fundamental freedom because the penetration of businesses into markets different from the residence jurisdiction lies at the very core of the EU single market. On the bases of ECJ case-law, literature has convincingly argued that any national measure falling within the scope of a direct tax directive –given the lack of exhaustive harmonization in the direct taxation area– would be subject to review in light of the fundamental freedoms²³. Accordingly, even national measures implementing an EU Directive introducing Pillar One would need to be compatible with fundamental freedoms, consistently with the realization that, under settled ECJ case-law, even measures adopted by EU institutions, just as Member States» measures, are subject to TFEU's free movement provisions²⁴.

22 Except for unlikely cases of SMEs which have annual balance sheet not higher than € 43 millions and number of employees lower than 250 –and, as such, falling within the SMEs definition irrespective of the turnover– but a turnover over € 20 billions and profitability over 10%.

23 R. Szudoczky, *The relationship between primary, secondary and national law*, cit., at p. 115.

24 Inter alia: Case C-434/02, *Arnold André*, ECR [2004] I-11825, para. 57; Case C-108/01, *Consortio del Prosciutto di Parma, Salumificio S.Rita*, ECR [2003] I-05121, para. 53; Case C-169/99, *Schwarzkopf*, ECR [2001] I-5901, para. 37; Case C-114/96, *Kieffer and Thill*, ECR [1997] I-3629, para. 27; Case 15/83, *Denkavit Nederland*, ECR [1984] 2171, para. 15; Case C 51/93, *Meyhui* [1994] ECR I-3879, para. 11.

In the OECD 2020 statement, Pillar One seeks to expand the market user/jurisdiction rights where there is «an active and sustained participation of a business in the economy of that jurisdiction through activities *in*, or *remotely directed at*, that jurisdiction»²⁵. The objective of expanding market/user jurisdiction rights –as literally stated– is therefore to be achieved in two different situations (..or»).

The first situation would be the case of an active and sustained participation of a business in the economy of the market jurisdiction through activities *in* that jurisdiction, i.e. through a *presence* in that jurisdiction.

The second situation would be the case of an active and sustained participation of a business in the economy of the market jurisdiction through activities *remotely directed at* that jurisdiction, i.e. *without* a presence in that jurisdiction.

As a result, at least three fundamental freedoms require the scrutiny of Pillar One, both with regard to the originally proposed approach targeting ADS and CFB and with regard to the latest approach targeting businesses of all sectors exceeding higher turnover and profitability thresholds. Specifically, Pillar One would need to be scrutinized only under the free movement of goods and the free movement of services in the event of lack of a physical presence of the non-resident supplier in the market jurisdiction; it would need to be scrutinized under the freedom of establishment, for those services or goods which could be offered, at the suppliers' choice, through the creation of forms of secondary establishment indicated by the TFEU.

Whilst in the latest approach the free movement of services as well as the free movement of goods would concern –subject only to their exceeding the thresholds– businesses of all sectors (with the only exceptions of financial services and extractives), in the originally proposed approach the different nature of ADS and CFB would require scrutiny under different freedoms. ADS –given their own definition– would fall under the freedom to provide services; CFB, in light of its own definition («...supplying goods or services of a type commonly sold to consumers, i.e. which are designed primarily for sale to consumers, which are made available in ways capable of being for personal consumption, and are developed by multinationals to be regularly, repeatedly or ordinarily supplied to customers»), would fall under either the freedom to provide goods or the freedom to provide services. In any case, should the ADS and/or CFB supplier offer the concerned goods or services through a physical presence taking the form of a secondary establishment in the market jurisdiction, the freedom of establishment would be involved.

The free movement of capitals does not appear to be relevant on its own, to the extent that it can result in a direct investment by business or by individuals in companies resident in other Member States, or in properties located in other Member States, *without* a market penetration in these other States.

25 OECD (2020), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two Pillar Approaches to Address the Tax Challenges Arising from The Digitalization of the Economy - January 2020 OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris (As Approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020), at p. 8

3. Pillar One vs. the freedom of establishment

The purpose of the freedom of establishment –as stated by the ECJ in its case-law– consists of allowing a national or a company of Member State to carry out its activities in another Member State, i.e. «to participate, on a stable and continuing base, in the economic life of a Member State other than its State of origin and to profit therefrom»²⁶. As the freedom of establishment presupposes an actual establishment of the company concerned in the host Member State and the pursuit of a genuine economic activity there²⁷, the case of sustained participation in the economy of the market jurisdiction through activities carried out in that jurisdiction would by definition achieve the purpose of the freedom of establishment, since a business would generate profit in a Member State, other than its Member State of origin, to the extent that its activity –be it an industrial or a commercial one– and its market were both located there.

In light of the settled ECJ case-law on the freedom of establishment, which has requested that the tax treatment in the host country be neutral between branches and subsidiaries²⁸, a key condition can be identified for Pillar One taxation to be *ex ante* compatible with the freedom of establishment: the presence of a subsidiary or of a branch in a host Member State, which is also market jurisdiction, should determine no difference, for the concerned MNE parent and for the group as a whole, in terms of tax on Amount A to be paid to this Member State. Amount A is the new taxing right whose determination would be based on the MNE group consolidated financial statement²⁹.

According to the 2020 OECD blueprint, the allocation of residual profit to the market jurisdictions would be made by identifying those MNE group entities that would generate the residual profit, i.e. those MNE entities that earn above a routine return, and which would be «paying entities»³⁰ in charge of paying the tax on Amount A to the market jurisdiction. The tax liability of the paying entities in the market jurisdictions would depend on the local company tax rate applicable to Amount A.

The OECD blueprint expressly equates subsidiaries and permanent establishments (PE) with regard to Amount B, which would be the remuneration for subsidiaries resident in, and PE located in, market jurisdictions, where they perform baseline marketing and distribution activities («distributing entities») for the distribution of products for the MNE group³¹. However, it only refers generically to «paying entities» as regards Amount A³². Moreover, the blueprint

26 Case C-55/94, *Gebhard* [1995] ECR I-4165, para.25; Case C-196/04, *Cadbury Schweppes* [2006] ECR I-07995, para. 53.

27 Case C-196/04, *Cadbury Schweppes*, cit., para. 54

28 Since Case 270/1983, *Commission v. France (avoir fiscal)*, [1986] ECR 273, para. 22. In literature, among others, W.Schon, *The Free Choice between the Right to Establish and Branch and to Set-up a Subsidiary - A Principle of European Business Law*, 2001 *European Business Organization Law Review*, 2, 339-364.

29 OECD (2020), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two Pillar Approaches to Address the Tax Challenges Arising from The Digitalization of the Economy, cit., p. 13; OECD blueprint., cit., p. 11

30 2020 OECD blueprint, p. 139.

31 Id., p. 162-163

32 Id., p. 140-141

specifies that «an entity should only bear an Amount A tax liability that relates to a market jurisdiction(s) in which it is engaged»³³, and, with regard to the methods for elimination of double taxation, it would appear to be able to generate a difference in treatment to the disadvantage of local subsidiaries in the market jurisdiction, in comparison with branches in the same jurisdiction.

Specifically, with regard to the elimination of double taxation, the OECD blueprint first states the objective of ensuring that a paying entity is not subject to tax twice on the same profits in different jurisdictions, once under the existing tax rules and once under Amount A³⁴. After stressing that entities which earn residual profits under existing rules are designed as «paying entities», the OECD blueprint highlights that «paying entities are potentially subject to tax on the profits reflected in Amount A by both their jurisdiction of residence under existing tax rules and by the market jurisdiction which is given a new taxing right with respect to Amount A»³⁵.

To overcome this result, it submits that either the credit method or the exemption method could be used, by the residence jurisdiction, to eliminate double taxation if the MNE group does not have a subsidiary in the market jurisdiction, whereas it leaves scope for a «reallocation method» if the MNE group has a subsidiary in the market jurisdiction. Under such a reallocation method, which –from the OECD blueprint viewpoint– would be justifiable for this subsidiary if it such entity owns those profits, «the Amount A profit allocated to a market jurisdiction would be deemed to arise in the local subsidiary and an upward adjustment to its profits would be made for tax purposes, resulting in the local subsidiary being liable to pay Amount A. Double taxation would be relieved by providing a deduction or downward adjustment to the profits of the relieving entity. This deemed transfer of Amount A profits between these two entities would be similar to the economic double taxation relief mechanism under Article 9(2). For the relieving jurisdiction, this would deliver an equivalent outcome to the exemption method».³⁶

In this scenario, if a MNE parent company A, resident in Member State X, had a subsidiary B in Member State Y which is also the market jurisdiction, and where the subsidiary earning residual profits would be the «paying entity» for Amount A tax, there would be an increased tax charge on the subsidiary B –in comparison with a scenario in which only current rules applied– which would be offset by a reduction of the tax charge on the parent company A under an economic double taxation relief similar to transfer pricing adjustments under Art. 9(2) of current DTCs. However, if the company tax rate of Member State Y were higher than the company tax rate of Member State X, the choice of having a subsidiary in Member State Y would result in a disadvantageous treatment, for the parent company A and for the MNE as a whole (taxation of the subsidiary profits under existing rules plus taxation of the same subsidiary under Amount A), in comparison with the choice of not having the subsidiary in the market jurisdiction. In fact, if the parent company A had a branch in Member State Y,

33 Id., p. 142.

34 Id., p. 154

35 Id.

36 Id.

instead of a subsidiary, in the scenario set out by the blueprint the parent company itself would appear to be the «paying entity» for Amount A tax, as a branch is not a legal entity on its own.

In turn, the parent company –due to its paying Amount A tax to the market jurisdiction– would be relieved from juridical double taxation by its residence jurisdiction. The parent company would therefore bear the higher corporate tax rate of the market jurisdiction *only* on Amount A, whereas it would benefit from the lower corporate tax rate of its residence jurisdiction *on the other part of its overall profit*. Moreover, it would also benefit from either a tax credit or an exemption for the tax paid by the branch, under current national rules and DTCs rules (Art. 7 of DTCs based on the OECD Model), in the host State/ market jurisdiction.

Conversely, if the «reallocation method» referred to in the blueprint were adopted in case of existence of a subsidiary in the market jurisdiction, the subsidiary would bear the higher tax rate of the market jurisdiction *both* on Amount A *and* on its overall profits as tax resident of the market jurisdiction itself. The higher the profit earned by the subsidiary, the higher the possibility that the economic double relief contemplated in the «reallocation method» be insufficient for the MNE group, to generate the same outcome as the relief from juridical double taxation that would be granted to the parent company in the event of absence of a subsidiary.

Should the «reallocation method» treatment envisaged by the OECD blueprint be introduced by an EU Directive on Pillar One, the outcome could therefore be –in the concrete situations– that of making it *less attractive* the creation and the maintaining of subsidiaries (rather than of branches) in the market jurisdiction. The neutrality between branches and subsidiaries, requested by the ECJ case-law on the application of the freedom of establishment to direct taxation, could therefore be jeopardized by domestic legislations implementing a Pillar One Directive.

To avoid this outcome, a Directive introducing Pillar One in the EU should either diverge from the OECD blueprint and not adopt the «reallocation method», or adopt the «reallocation method» even in case of existence of a branch in the host State/market jurisdiction should the branch earn the residual profit. This second choice would imply (fictitiously) considering the branch too as a «paying entity», but it would be consistent with the realization that the branch is already considered, in the OECD blueprint itself, as a possible «distributing entity» together with a subsidiary.

A further aspect of Pillar One under EU law could be noted, with regard to the situation where Amount A would be allocated to market jurisdiction without the existence of either a PE or a subsidiary, i.e. in the case of sales activities remotely directed at a jurisdiction. This situation corresponds, in essence, to the suggestions for a «virtual permanent establishment» (virtual PE) that were already considered by the OECD³⁷. Without creating a PE and, therefore, without

37 OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report, TPA, 2005, p. 44-46;

exercising the freedom of establishment in one of the forms indicated by the TFEU, a company based in a Member State would therefore face tax consequences comparable –in terms of a tax liability arising toward a market jurisdiction – to the tax liability toward a (fictitious) host Member State. As the ECJ case-law has been consistently stressing the need for a «freedom of choice» between the different forms of secondary establishment³⁸ –which attract consequences in terms of tax liability toward the host Member States– the issue may well be raised as to whether a tax liability arising toward a fictitious host Member State *without an underlying free choice* between forms of establishments would be consistent, or not, with the ultimate goal of the *freedom* of establishment. In fact, the *freedom* of establishment, by its very meaning could not be regarded as equivalent, from businesses perspective, to a *fictitious* (due to its being virtual) and «forced» (due to the unintended tax consequences) establishment.

4. Pillar One vs. the free movement of goods

With regard to the free movement of goods, Art. 28, Art. 30, Art. 34 and Art. 110 of the TFEU prohibit not only customs duty, but also all charges having equivalent effect to customs duties³⁹, all measures having equivalent effect to quantitative restrictions⁴⁰, and any internal taxation of any kind in excess on products from other Member States in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products or such as to afford direct or indirect protection to other products⁴¹. The ECJ has specified that the term «goods» includes «products that can be valued in money and which are capable, as such, of forming the subject of commercial transactions»⁴². The ECJ case-law, well settled in the area, has also provided very broad definitions of «measures having equivalent effects» and of «internal taxation». The former include a charge unilaterally imposed «whatever it is called and whatever its mode of application», which, if imposed on a product from another Member State to the exclusion of similar domestic products, «has, by altering its price, the same effect upon the free movement of products as a customs duty»⁴³, and the ECJ has also specified that «any pecuniary charge –however small– imposed on goods by reason that they cross a frontier constitutes an obstacles to the movement of such goods»⁴⁴. In turn, internal taxation includes any measure which does not guarantee complete neutrality as regards competition between domestic products and products from other Member States⁴⁵, i.e. any measure which has the effect of disadvantaging –in a Member State market– products coming from other Member States.

The broad definitions of goods and of prohibited tax or other measures capable of hindering their free movement –and the allocation under Pillar One to the

38 *Id.*, note 28

39 Art. 28(1) TFEU.

40 Art. 34 TFEU

41 Art. 110 TFEU.

42 Case 7/68, *Commission v. Italy* [1968] ECR 423, para.1.

43 Joined Cases 2/62 and 3/62, *Commission v. Luxembourg and Belgium* [1962] ECR 425, para. 4.

44 Joined Cases 2/69 and 3/69, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders v. Sa Ch Brach & feld Sons* [1969] ECR 211, para. 11/14.

45 Case 171/78, *Commission v. Denmark* [1980] ECR 447, para. 4

market jurisdictions of taxing rights on part of the profit of non-resident businesses deriving from sales in their territories— make it clear a key aspect. For legal certainty of *ex ante* compatibility with the free movement of goods to exist, the application of Pillar One must in no way have the direct or indirect effect of causing an alteration of the complete neutrality—in the market jurisdiction—between the products of the non-resident businesses and similar products of domestic businesses. Although, as already noted in literature, the Pillar One related tax would not be a two-steps tax, so that it would not be an indirect tax and it would not breach the VAT Directive⁴⁶, in light of the ECJ case-law it could be argued that Pillar One application would still end up conflicting with the free movement of goods *if* it (indirectly) caused products sold by the non-resident business, in the market jurisdiction, to become less competitive than similar domestic products. This scenario would materialize if, in the event of a substantially higher tax rate in the market jurisdiction than in the residence state, the allocation of taxing power on Amount A to the market jurisdiction determined a reduction of the overall after tax profit of the non-resident MNE, and this business was induced to increase the price of its products to try to recover (part of) its after-tax profit. In a similar situation, the business would translate on consumers—including consumers in the market jurisdiction— its higher tax burden, and the price of products sold by the non-resident business may become, in the market jurisdiction (considerably) higher than the price of similar domestic products. In such a situation, the Pillar One- related taxation which would be triggered by consumption in the market jurisdiction, despite its not being an indirect taxation, would indirectly prevent complete neutrality between products of the non-resident business and similar domestic products in the market jurisdiction.

As such, Pillar One outcome would end up contrasting with the free movement of goods. This risk of Pillar One generating an effect in contrast with the free movement of goods could be minimized only by choosing—between the originally proposed approach limited to producers of goods falling within CFB and the latest all-sectors approach applying to MNEs having a higher profitability threshold—the one which would cover the lowest number of businesses. Should CFB be mainly produced by MNEs exceeding the higher profitability thresholds (20 billions €, 10% profitability), the latest approach proposed in the OECD blueprint, due to its being extended to *all* sectors for these MNEs, and therefore due to its going beyond CFB, would be more at risk of creating contrasts with the free movement of goods than the original approach—limited to CFB— indicated in the OECD blueprint.

5. Pillar One vs. the free movement of services

Services fall within the scope of Art. 57 of the TFEU when they are normally provided for remuneration, and in so far as they are not governed by the provisions on the free movement of goods, capitals and persons. According to the ECJ case-law, the essential characteristic of remuneration lies in its constituting

46 C.Brokelind, *An Overview of Legal Issues Arising from the implementation in the European Union of the OECD's Pillar One and Pillar Two Blueprint*, cit., at p. 214.

compensation for the service⁴⁷, although the payment of this compensation does not need to be necessarily made by those to whom the service is provided, but can be made by others⁴⁸. Moreover, the ECJ case-law has specified that there must be an economic link for services to come within the provisions of the Treaty, i.e. that there is no service in case of distribution of information about a certain service, provided by a third party for no remuneration⁴⁹. The ECJ also stated that the prohibition of restriction to the freedom to provide services, include all requirements imposed on the person providing the service due to its not residing in the Member State where the service is provided⁵⁰.

With these premises, the application of Pillar One, due to its very being triggered by revenues from services offered in the market jurisdiction, would obviously involve services falling within Art. 57 TFEU, either if it was adopted in the EU by following the originally proposed approach (ADS and CFB) or if it was adopted by following the latest (all sectors) approach covering MNEs above higher turnover and profitability threshold. It would also be compatible with the freedom to provide services if it did not make the provision of services from the non-resident business, in the market jurisdiction, more difficult than the provision of services in this jurisdiction by a resident business.

In itself, any national measure of the market/users jurisdiction restricting or hindering the freedom to provide services would therefore fall within the prohibition of restriction set out by Art. 56 TFEU, and would not be objectively justified if it were not to pass the four steps-*test* set out by the ECJ case-law (discriminatory nature on the grounds of nationality or place of residence or establishment of the service provider; pursuance of a legitimate objective; appropriateness/coherence with the objective; proportionate).

The first issue would therefore be whether the taxation by a Member State B of a service provider resident in Member State A on a share of the profit made in Member State B, would risk creating a restriction to the freedom to provide services. The ECJ case-law indicates that tax legislation of a Member State may constitute a restriction to provide services when it imposes providers, which are not resident in that Member State, to meet administrative obligations which are not imposed on resident providers of similar services⁵¹. Accordingly, in assessing whether the implementation of Pillar One would create a restriction on the freedom of a provider resident in Member State A to offer services in Member State B, the issue would be whether the implementation of Pillar One would require this service provider to meet administrative obligations in Member State B, which are not imposed on providers of similar services resident in Member State B itself.

47 Case C-263/86, *Belgium v. Humbel*, [1988] ECR 05365, para. 17; Case C-157/99, *Geraets-Smit*, [2001] ECR I-5473, para. 58.

48 Case C-157/99, B.S.H. *Geraets-Smit*, [2001] ECR I-05473, para. 57 and 58.

49 Case C-159/90, *SPUC v. Grogan* [1991] I-04685, para. 22 to 27.

50 Case C-33/74, *Van Binsbergen*, [1974] ECR I-01299, para. 10

51 Case C-678/11 *Commission v. Spain* [2014], with regard to the obligation imposed by a Member State, to pension schemes and funds resident in other Member States, to appoint a tax representative resident in that Member State.

The 2020 OECD blueprint and the latest 2021 Statement, in advocating a «single paying entity» approach⁵², do not offer a response to this issue.

A restriction would arise in a situation in which the non-resident service providers (non-resident single paying entities), by assumption, are requested to pay Amount A-related tax to the Member State B tax authority and, for this purpose, to appoint a local tax representative in the market jurisdiction (and bear the related costs), whereas resident service providers would not need to meet this requirement. Again, in case of administrative obligations imposed only on non-resident businesses, the approach originally proposed in the 2020 OECD blueprint, due to its being limited to ADS and CFB, may result in a lower number of cases of restrictions than the latest all sectors approach.

Although in the event of a restriction the ECJ would assess whether this restriction would be justified in light of a public interest –and could end up considering the allocation of taxing power on Amount A to the market jurisdiction to be in the public interest, or could regard the restriction as being justified in light of the freedom of Member States to allocate taxing powers as between themselves– the subsequent issue would be whether a less restrictive route were available to achieve the same purpose.

This aspect would involve considering how the administrative requirement for the implementation of Pillar One could be minimized. With a view to the introduction of Pillar One and of its smooth working, this aspect would be important for avoiding or minimizing restrictions to both the freedom to provide services and the free movement of goods.

6. A possible route to minimize the administrative requirements for the to implementation of Pillar One.

The OECD blueprint envisages a simplified administration process, which would be designed to centralize the computation of Amount A and related tax compliance in a single entity, possibly the ultimate parent entity, as required by Country-by-country Reporting (CbCR) under BEPS Action 13⁵³. The blueprint considers the development of a new multilateral convention to ensure consistency in the application and operation of Amount A⁵⁴, and it states that «Centralising the process of applying Amount A through a single entity should generate a material reduction in compliance costs. It could also reduce the burden this process would create for tax administrations, which would be provided with a single coherent Amount A tax return, a standardised documentation package and possibly a single Amount A payment from each MNE group. Provisions may be needed within the planned multilateral instrument and/or domestic law to allow this more centralised process (e.g. to allow a domestic tax liability to be satisfied by a single tax payment made by a non-resident entity in another jurisdiction)»⁵⁵. With regard to the development of a standardized Amount A self-

52 OECD blueprint, pp. 206-208; OECD 2021 statement, p. 3

53 OECD blueprint, pp. 206-208

54 Id. p. 207

55 Id.

assessment return/documentation package and *centralized filing*, the OECD blueprint also specifies that: «To minimise the burden on MNE groups and ensure the same information is available to all relevant tax administrations, an Amount A co-ordinating entity within an MNE group will file a single self-assessment return and documentation package on behalf of the entire MNE group, with its lead tax administration, by an agreed filing deadline»⁵⁶ and that, in the majority of cases, the «lead tax administration» will be the jurisdiction where the ultimate parent company of a MNE group is resident and that, in cases where such tax administration may be unable to act or where another tax administration may be more suitable, an approach will be developed to identify a «surrogate lead tax administration» for the MNE group⁵⁷. The 2021 Statement, in turn, stresses that «The tax compliance will be streamlined (including filing obligations) and allow MNEs to manage the process through a single entity»⁵⁸.

The OECD envisages therefore a single paying entity for Amount A-related tax and a «*one-stop-shop*» approach for meeting the filing requirement, to the extent that this entity would file a single self-assessment tax return on behalf of the MNE group with only one national tax authority, i.e. either with the lead tax administration or with a surrogate lead tax administration, and all other concerned tax administration would be able to access this single self-assessment tax return. This *one-stop-shop* approach, by its very nature of allowing the concerned business to interact only with one tax authority, would also be consistent with the longer term prospect of a single corporate tax return for a group as a BEFIT- related development, a prospect indicated by the Commission in its Communication⁵⁹.

The OECD blueprint –when specifying that those MNE entities that earn above a routine return would be «paying entities»⁶⁰ in charge of *paying the tax on Amount A to the market jurisdiction*– appears to suggest, however, that the single reporting entity should be able to deal with only one national tax authority only for the filing, but not for the payment of Amount A-related tax. In other words, the OECD appears to suggest that the «*one-stop-shop*» approach for the filing would not extend to the payment, *in situations* where no subsidiary exists in the market jurisdictions⁶¹.

With regard to the case of an MNE parent company resident in Member State A which would need to pay the Amount A related tax to a Member State B, the market jurisdiction, where by assumption this MNE parent would also generate the residual profit without having a subsidiary there, two alternative routes could arguably be considered for the payment:

- a) a «*one-stop-shop*» in Member State A for the payment obligations too, in which case this company would not only file on behalf of the MNE group with Member State A tax authority as «lead tax administration», but would

56 Id, p. 177

57 Id., p. 178

58 OECD 2021 statement, 1 July 2021, p. 3

59 COM(2021) 251 final, cit., p. 12.

60 2020 OECD blueprint, p. 139.

61 Should a subsidiary exist in a market jurisdiction and be the entity earning the residual profit, the paying entity would be the subsidiary itself: see paragraph 3 above.

also pay Amount A related tax in Member State A and Member State A would transmit to Member State B the amount of this tax on Amount A (so that this tax would initially be collected by Member State A on behalf of Member State B); or, alternatively,

- b) autonomous payment of the related tax, by the company resident in Member State A as a «paying entity», to Member State B tax authority.

The OECD blueprint impliedly suggests a choice for solution *b*), which, however –as already mentioned⁶²– might not necessarily be the preferable solution (depending on whether particular requirements were imposed for the payment of Amount A tax) from the perspective of free movement provisions.

An EU Directive implementing Pillar One, which aimed at simplifying tax compliance (and ensuring *ex ante* compatibility with fundamental freedoms), would therefore need to opt for the modality which would make it easier –and less cumbersome from the administrative viewpoint– for the non-resident businesses, to comply with all tax obligations connected with Member State B new taxing rights, i.e. to comply with both tax reporting and tax payment obligations regarding Amount A-related tax.

As the concerned company would already have tax reporting and tax payment obligations regarding its overall profit toward its residence state, i.e. toward Member State A, the proper route to minimize additional tax compliance would be –for the company at stake– to have Member State A tax authority⁶³ acting as a «*one-stop-shop*» for meeting not only its tax reporting (as a «lead tax administration»), but also its tax payment obligation (regarding Amount A-related tax), toward the market jurisdiction (Member State B) too.

In turn, such a solution would give rise to the issue as to whether the tax Recovery Assistance Directive (RAD), i.e. Directive 2010/24/EU –which applies to «all taxes and duties of any kind levied by or on behalf of a Member State»⁶⁴ and which, therefore, in principle would cover Amount A too– would already provide proper instruments or would need to be amended. The current recovery assistance procedure relies on a request for recovery submitted by the applicant authority of a Member State to the (requested) tax authority of another Member State, it covers claims «which are subject to an instrument permitting enforcement in the applicant Member State»⁶⁵, and it is subject to limits to the requested authority's obligations⁶⁶: in this last respect, the requested authority needs to inform the applicant authority of the grounds for refusing a request for assistance. Owing to these features, the current tax recovery assistance procedure could not be reasonably made applicable to Amount A-related tax which would need to be paid to market jurisdictions under a Pillar One Directive. In fact, in the event of application of the current tax recovery assistance procedure in a context in which the concerned businesses would interact only with the tax au-

62 See paragraph 5, above.

63 At least in the absence of tax residence conflicts concerning the business at stake, i.e. of dual residents companies.

64 Council Directive 2010/24/EU, in OJ L 84, 31.03.2010, Art. 1.

65 Council Directive 2010/24/EU, cit., Art. 10

66 Id., Art. 18.

hority of the residence state as a «one-stop-shop» for meeting Amount A payment obligations too, the tax authority of the market jurisdiction would be the applicant tax authority and the tax authority of the residence jurisdiction would be the requested authority, but there would be three outcomes which would be inconsistent both with the rationale of the RAD and with Pillar One. Firstly, the applicant tax authority would need to bear the onus to file a request for recovery assistance every year. Secondly, it would need to do so for a claim which would not subject to an instrument permitting enforcement in the market jurisdiction (due to the concerned taxpayers interacting only with their residence jurisdictions) in contrast with the scope of the procedure as set out in Art. 10 of the RAD. Thirdly, if the residence state, as requested authority, were to refuse to grant tax recovery assistance to the market jurisdiction as applicant state, the very purpose of Pillar One in terms of allocating taxing rights and tax revenues to the market jurisdiction would be jeopardized.

Consequently, the RAD –to be able to ensure tax revenues to market jurisdictions where a non-resident business had no physical presence– would need to be amended by the Directive introducing Pillar One in the EU, by inserting in the RAD a new specific provision concerning the payment of Amount A-related tax. This amendment would need to consist in a *new automatic transfer of tax revenues corresponding to Amount A-related tax* from the residence state to the market jurisdiction state. This transfer would need to take place within the tax year subsequent to the tax year the reported market revenues refer to, to ensure that the market jurisdictions get each year the tax revenues corresponding to their new Pillar One taxing rights.

7. Conclusions

Although the Commission in its Communication stated at the outset that the concepts of tax residence and source are outdated, the introduction of a Directive implementing Pillar One along the lines of OECD development would imply adopting market location, for in-scope MNE, as an *additional* connecting nexus, rather than as a *replacement* of the current connecting nexus.

In this overlap with existing connecting factors, the introduction of a Directive implementing Pillar One would arguably need to be guided by three objectives: to avoid contrast with State aids rules; to be *ex ante* consistent with fundamental freedoms, by avoiding the risk of making their exercise less attractive and the risk of distorting the choices between subsidiaries and branches in the market jurisdictions; to simplify (minimize) tax compliance requirements, by adopting a «one-stop-shop» approach for in-scope MNE concerning both the filing and the payment, which would mean –in this last respect– going beyond the OECD blueprint in the tax compliance simplification approach.

In light of the previous analysis about possible avenues to achieve these three objectives, it could therefore be noted that, although the work which is being undertaken at OECD level can provide useful inputs, a Directive introducing Pillar One should deviate from the 2020 OECD blueprint in at least three specific aspects, i.e.: the scoping rule which should avoid creating contrasts with State

aids provisions, the treatment of paying entities creating subsidiaries vs. the treatment of paying entities setting up branches in the host States/market jurisdictions, and the one-stop-shop approach.

Elaborating autonomous solutions about these aspects, whilst accepting the OECD blueprint as a general guideline on the whole, would not conflict with that search by the Commission of an alignment with OECD solutions which would be consistent with Art. 220(1) of the TFEU, but it would imply a useful «cherry-picking» from this blueprint –by the Commission– to make the alignment *subject to the goal of rendering a Directive on Pillar One an optimal* medium-term targeted measure, with a view to the longer term goal of introduction of a common tax base under the BEFIT initiative (and of its underlying rationale of simplifying cross-border tax compliance within the EU).



XVII CONGRESO TRIBUTARIO

25, 26 y 27 de mayo de 2022

CÓRDOBA

*Participa en el debate de los grandes temas
de la actualidad tributaria y jurídica*

Abierto el plazo de inscripción en www.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



EL DERECHO A REHUSAR REQUERIMIENTOS ADMINISTRATIVOS QUE EXIJAN LA APORTACIÓN DE DOCUMENTOS YA PRESENTADOS: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá. Madrid (España)

Consejo Asesor de Garrido Abogados

Cómo referenciar: Lucas Durán, M. (2021). El derecho a rehusar requerimientos administrativos que exijan la aportación de documentos ya presentados: análisis jurisprudencial. *Revista Técnica Tributaria* (135), 137-162

SUMARIO

1. Introducción
2. Configuración histórica del derecho a no aportar datos y documentos que obren en poder de las administraciones públicas
3. Principios informadores del derecho estudiado
4. Dos resoluciones relevantes sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a Administraciones tributarias: las SSTS de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021
 - 4.1. La STS de 27 de enero de 2009
 - 4.2. La STS de 16 de septiembre de 2021
5. Reflexiones sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias
 - 5.1. Contenido y perfiles del derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias
 - 5.2. El término «Administración actuante»
6. Bibliografía

1. Introducción

Es objeto del presente trabajo analizar el derecho de los obligados tributarios a no aportar, en el seno de los procedimientos que se sigan ante ellos, documentos que ya se hayan presentado a la «Administración actuante».

Se trata de un derecho que, instaurado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992), vino a recoger postulados modernos de simplificación de los procedimientos administrativos frente a sectores públicos muy burocratizados como era el nuestro. Ello no obstante, del elenco de derechos reconocidos a los administrados por la Ley 30/1992 y subsiguientes normas de procedimientos administrativos (así como en las normas que trasladaron tales derechos al ámbito de las Administraciones tributarias), el que ahora se comenta no ha tenido un desarrollo doctrinal muy relevante.

Tal circunstancia ha provocado interpretaciones administrativas restrictivas y resoluciones judiciales en parte contradictorias que dejan ciertamente indeterminada la situación jurídica de los administrados y, particularmente en lo que interesa a este trabajo, a los obligados tributarios en los procedimientos seguidos ante ellos por las distintas Administraciones fiscales de nuestro país. Por tal motivo se pretende en las líneas que siguen definir los elementos más significativos del derecho aludido para, de este modo, intentar arrojar algo más de luz sobre los términos en que el mismo puede ser ejercido.

El trabajo que ahora se presente está estructurado en distintos apartados: primeramente, se alude a la configuración histórica del derecho y ello tanto desde la perspectiva genérica del Derecho Administrativo aplicable a todo el Sector Público español como, concretamente, en lo que respecta a las Administraciones tributarias; a continuación se mencionan los principios jurídicos que laten detrás del derecho estudiado con el objeto de tenerlos presentes en eventuales interpretaciones de la facultad jurídica analizada; seguidamente se refieren dos sentencias del Tribunal Supremo que, en el concreto ámbito tributario, han interpretado el derecho examinado; y, por último, se realizan consideraciones sobre los elementos que conforman e integran el tan citado derecho para permitir una correcta exégesis del mismo y, en particular, lo que debe entenderse por el término «Administración actuante»; el trabajo finaliza con una relación bibliográfica de obras consultadas.

2. Configuración histórica del derecho a no aportar datos y documentos que obren en poder de las administraciones públicas

Resulta conveniente recordar la historia regulatoria del derecho que ahora se analiza. Así, con carácter general, el art. 35.f) de la derogada Ley 30/1992 recogía el derecho de los ciudadanos «[a] no presentar documentos [...] que ya se encuentren en poder de la Administración actuante» (énfasis añadido). Probablemente por los miedos asociados a la implantación de este nuevo derecho, la

disposición final de la citada Ley 30/1992, referida al desarrollo y entrada en vigor de dicha norma, recogía: «Se autoriza al Consejo de Ministros a dictar cuantas disposiciones de aplicación y desarrollo de la presente Ley sean necesarias, y en particular, para las que se refieran a la efectividad material y temporal del derecho reconocido en el artículo 35, f)», limitación que fue criticada por diversos sectores doctrinales por la inoperatividad que imprimía a tal garantía del administrado¹. Acogiendo, probablemente, el sentir generalizado de la doctrina, tal disposición limitativa acabó siendo eliminada por el art. 2.9 de la Ley 4/1999, de 13 de enero².

Por su parte, el art. 6.2.b) de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, recogió el derecho «[a] no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, las cuales utilizarán medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados en los términos establecidos por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, o una norma con rango de Ley así lo determine, salvo que existan restricciones conforme a la normativa de aplicación a los datos y documentos recabados. El citado consentimiento podrá emitirse y recabarse por medios electrónicos» (énfasis añadido)³. Con la regulación referida se lograban dos importantes hitos: (i) en primer lugar se hacía referencia a un Sector Público más electrónico e informatizado, aspecto clave en el siglo XXI, habida cuenta de la tecnología existente para lograr una más fácil localización de los documentos que obran en los archivos

1 Expresándose críticamente sobre referida limitación *vid.* José María BAÑO LEÓN, «Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración», en Jesús LEGUINA VILLA y Miguel SÁNCHEZ MORÓN (Dir.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 89; Ángel SÁNCHEZ BLANCO, «Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993, pág. 54; así como Miguel Ángel ANDRÉS LLAMAS, «Vicisitudes y perspectivas del nuevo derecho a no aportar documentos que obren en poder de las administraciones públicas», en Adán CARRIZO GONZÁLEZ-CASTELL (Coord.), *Estudios actuales en derecho y ciencia política. 2º Encuentro INCIJUP*, Santiago de Compostela (A Coruña), 2013, pág. 244.

2 En la exposición de motivos de referida Ley 4/1999 se aducen los motivos de tal modificación normativa, indicándose particularmente que «[l]a supresión del último inciso del primer párrafo de la disposición final de la Ley 30/1992 contribuye a asegurar más intensamente la seguridad jurídica en relaciones jurídicas entre Administración y ciudadanos, a la vez que los exonera, como es lógico, de cargas de orden burocrático otorgando eficacia directa al derecho reconocido en el artículo 35.f) [de la Ley 30/1992]» (énfasis añadido).

3 De forma paralela, el art. 9 de la citada Ley 11/2007, referido a las transmisiones de datos entre Administraciones Públicas, recogía: «1. Para un eficaz ejercicio del derecho reconocido en el apartado 6.2.b), cada Administración deberá facilitar el acceso de las restantes Administraciones Públicas a los datos relativos a los interesados que obren en su poder y se encuentren en soporte electrónico, especificando las condiciones, protocolos y criterios funcionales o técnicos necesarios para acceder a dichos datos con las máximas garantías de seguridad, integridad y disponibilidad, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y su normativa de desarrollo.

2. La disponibilidad de tales datos estará limitada estrictamente a aquellos que son requeridos a los ciudadanos por las restantes Administraciones para la tramitación y resolución de los procedimientos y actuaciones de su competencia de acuerdo con la normativa reguladora de los mismos. El acceso a los datos de carácter personal estará, además, condicionado al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 6.2.b) de la presente Ley».

administrativos; y (ii) se dejaba de lado el término «Administración actuante» para sustituirse por otro genérico y plural («Administraciones Públicas»).

Después de más de una década desde la aparición y matización del derecho referido, acogiendo algunas de las críticas que había vertido la doctrina (como, por ejemplo, el recurso al término bien intencionado pero técnicamente ambiguo de «ciudadano»), en la actualidad, la regulación de tal derecho viene recogida, de forma genérica, en el apartado 2 del art. 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Ley 39/2015), a cuyo tenor «[l]os interesados tienen derecho a no aportar documentos que ya se encuentren en poder de la *Administración actuante* o hayan sido elaborados por *cualquier otra Administración*» (énfasis añadido)⁴; y seguidamente, en el apartado 3 del mismo precepto, se recoge que «las Administraciones Públicas no requerirán a los interesados datos o documentos [...] que hayan sido aportados anteriormente por el interesado a *cualquier Administración*» (énfasis añadido), siendo así que «[a] estos efectos, el interesado deberá *indicar en qué momento y ante qué órgano administrativo presentó los citados documentos*» (énfasis añadido), aun cuando se recoge asimismo que «[e]xcepcionalmente, si las Administraciones Públicas no pudieran recabar los citados documentos, podrán solicitar nuevamente al interesado su aportación». Con ello, se ampliaba la garantía que prevé el derecho pues no sólo se refiere el Derecho a los documentos aportados a una concreta Administración (la «actuante») sino que se implican al resto de Administraciones (en cuanto que se utiliza la expresión «cualquier Administración»), con lo que se obliga a las mismas a cooperar entre sí⁵, conforme a los principios de eficacia y coordinación recogidos en el art. 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015), a fin de evitar la solicitud de documentos reiterados que ya fueron presentados incluso a otras Administraciones distintas a aquélla que interactúa con el administrado. Además, se prevén particularmente las relaciones electrónicas entre Administraciones, lo cual favorece en gran medida al derecho que comentamos⁶ y se incluye la necesidad de indicar el momento y órgano de presentación de los documentos cuyo requerimiento reiterado realiza la Administración.

Por otro lado, y en lo que concierne al particular ámbito tributario, el art. 3.g) de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley 1/1998) realizó una traslación mimética del antes transcrito art. 35.f) de la derogada Ley 30/1992 a las Administraciones fiscales, recogiendo que «[c]onstituyen derechos generales de los contribuyentes [... entre otros el] Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la

4 Y continúa el precepto referido indicando: «La administración actuante podrá consultar o recabar dichos documentos salvo que el interesado se opusiera a ello. No cabrá la oposición cuando la aportación del documento se exigiera en el marco del ejercicio de potestades sancionadoras o de inspección.

Las Administraciones Públicas deberán recabar los documentos electrónicamente a través de sus redes corporativas o mediante consulta a las plataformas de intermediación de datos u otros sistemas electrónicos habilitados al efecto».

5 Particularmente, el art. 143 de la Ley 40/2015 indica que «[l]as Administraciones cooperarán al servicio del interés general y podrán acordar de manera voluntaria la forma de ejercer sus respectivas competencias que mejor sirva a este principio».

6 Cfr. arts. 155 a 158 de la Ley 40/2015.

Administración actuante»] (énfasis añadido); y, por su parte, el art. 17 de la misma norma, añadía un matiz adicional, al reconocer el derecho de los contribuyentes «a no aportar aquellos documentos *ya presentados por ellos mismos* y que se encuentren en poder de la *Administración actuante*» (énfasis añadido). Aun cuando en esta primera etapa de normas aprobadas se referían, con una técnica jurídica deficiente, a los «contribuyentes», resultaba lógico que se pretendía extender tales derechos a la generalidad de obligados tributarios que interactúan con la Administración.

En la actualidad, el art. 34.1.h) LGT recoge, como derecho de los obligados tributarios, el de «no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración actuante*, siempre que el obligado tributario indique el *día y procedimiento en el que los presentó*» (énfasis añadido). Es más, el art. 95.2 LGT recoge que «[c]uando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por [medios informáticos o telemáticos], no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información». Y, paralelamente, respecto de las actuaciones y procedimientos tributarios, el art. 99.2 LGT recoge que «[l]os obligados tributarios pueden *rehusar* la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la *Administración tributaria actuante*. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados» (énfasis añadido). Y existe, igualmente, normativa sectorial que recoge derechos similares⁷. Como ya ocurriera en el ámbito administrativo general, también en el tributario se exige una identificación temporal y objetiva de los documentos aportados y, particularmente, del instante temporal en que se presentaron y del procedimiento en que ello tuvo lugar⁸.

Como resulta evidente de la normativa transcrita, desde una perspectiva general de Derecho Administrativo se ha eliminado o mitigado sustancialmente la expresión «Administración actuante», al incluirse en la normativa términos

7 Así, por ejemplo, el art. 88.4 del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, recoge: «[a] los efectos previstos en el artículo 34.5 de la Ley General de Subvenciones [el cual contempla que "[n]o podrá realizarse el pago de la subvención en tanto el beneficiario no se halle al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social o sea deudor por resolución de procedencia de reintegro"], la valoración del cumplimiento por el beneficiario de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social y de que no es deudor por resolución de procedencia de reintegro, así como su forma de acreditación, se efectuará en los mismos términos previstos en la Sección 3.ª del Capítulo III del Título Preliminar de este Reglamento sobre requisitos para obtener la condición de beneficiario o entidad colaboradora», indicando seguidamente que «[n]o será necesario aportar nueva certificación si la aportada en la solicitud de concesión no ha rebasado el plazo de seis meses de validez» (énfasis añadido).

8 Curiosamente, en ámbitos tributarios no se exige identificar el órgano al que se aportó el documento sino únicamente el procedimiento en el que la presentación tuvo lugar. Ello puede justificarse porque un mismo órgano (por ejemplo, la inspección de tributos de una determinada Administración territorial) puede llevar a cabo distintos procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valores, inspección, etc.) de manera que resulta más sencillo identificar un concreto documento si se señala el procedimiento en el que se aportó que haciendo referencia al órgano destinatario.

como «cualquier Administración» o «cualquier otra Administración»⁹. Sin embargo, en ámbitos tributarios el derecho estudiado se encuentra más constreñido: (i) se mantiene el término «Administración actuante»; (ii) se refiere exclusivamente a «documentos» –esto es, sin mención expresa a «datos», que sí son referidos por la Ley 39/2015– y que hayan sido aportados por el propio obligado tributario pero con exclusión de los obtenidos por otras vías o de los generados internamente por la Administración; y (iii) se exige indicar el día y procedimiento en que fueron presentados los documentos que se requieren nuevamente por la Administración¹⁰.

Y si bien el Derecho Administrativo (que constituye derecho supletorio del Derecho Tributario conforme a lo dispuesto en el art. 7.2 LGT) entiende en términos más amplios el derecho ahora estudiado y cabría pensar que los preceptos de la normativa fiscal podrían interpretarse, en exégesis conjunta, de una forma más amplia, lo cierto es que en ámbitos tributarios (en los que rige la LGT como *lex specialis* conforme a la disposición adicional 1ª de la Ley 39/2015)¹¹, ha de entenderse que prevalece la regulación recogida en la normativa tributaria –aun siendo más restrictiva– respecto la más general contenida en las leyes generales que regulan el Sector Público en nuestro país.

Además, como peculiaridad del derecho estudiado en el concreto ámbito tributario que nos concierne, es preciso indicar que, dado que se hará uso del mismo en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos, la facultad prevista para los sujetos no viene contemplada desde una perspectiva meramente pasiva («no aportar» documentos), sino más bien activa («rehusar» tal presentación).

En definitiva, como se deriva de los preceptos de la LGT antes transcritos, el obligado tributario podrá no aportar los documentos requeridos por la Administración cuando: (i) no resulten exigibles conformes la normativa vigente lo cual,

9 Para lograrlo las Administraciones han puesto en marcha la plataforma de intermediación de datos (cfr. https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Estrategias/Racionaliza_y_Comparte/elementos_comunes/Intermediacion_de_datos.html, consultado el 12-12-2021) donde se puede leer: «El Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, usando el protocolo SCSPv3 pone a disposición de todas las AAPP la plataforma de intermediación de datos donde cualquier administración puede consultar cualquiera de los más de 130 certificados ofrecidos por más de 45 cedentes de datos, tanto de la AGE (Administración General del Estado) como de CCAA (Comunidades Autónomas), EELL (Entidades Locales) Universidades y otras Entidades Públicas como el Colegio de Registradores Mercantiles y de la propiedad, entre los que destacan los datos de identidad y de residencia de un ciudadano, datos relativos al desempleo, titulaciones oficiales, datos catastrales, estar al corriente con la AEAT y TGSS, Vida Laboral, datos de pensiones, nacimiento, defunción y matrimonio de los Registros Civiles y un largo etcétera puesto que se encuentra en constante expansión».

10 Si bien en ámbitos generales del Derecho Administrativo en un primer momento no se exigían tales requisitos, en la actualidad –como se ha indicado– la Ley 39/2015 requiere una identificación mayor del documento aportado (ha de indicarse el momento de presentación y el órgano ante el que se presentaron los datos o documentos).

11 A tenor de referida disposición adicional 1ª «1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa (...).

habida cuenta de la amplitud de atribuciones normativas a la Administración tributaria, va a ser ciertamente difícil a no ser que se utilice el procedimiento inadecuado (v. gr. requerir la contabilidad en el procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, lo cual sería causa de nulidad de pleno derecho de las actuaciones administrativas¹²); o bien que (ii) ya hayan sido presentados tales documentos por el obligado tributario a la Administración y por ello deban obrar en su poder, en cuyo caso se exigen dos aspectos adicionales al obligado tributario: (a) primeramente, que «rehúse» (esto es, explicita la negativa) al requerimiento administrativo realizado en el seno de la aplicación de los procedimientos tributarios; y (b) adicionalmente, que indique, al tiempo de negarse a aportar los documentos requeridos, «el día y procedimiento en el que los presentó».

3. Principios informadores del derecho estudiado

Ciertamente, los derechos no se mueven en el vacío y tienen una razón de ser que conviene identificar para poder interpretarlos correctamente desde una perspectiva finalista. En efecto, en la exégesis de los preceptos se debe atender no sólo al sentido propio de sus palabras, al contexto, a los antecedentes históricos y legislativos, y a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, sino, fundamentalmente, a su espíritu y finalidad¹³.

Así pues, la razón de la aprobación de tal derecho en términos generales (Ley 30/1992) y específicos (Ley 1/1998) se ha de buscar: (i) en la mala *praxis* administrativa –más propia de administraciones arcaicas no dotadas de medios electrónicos para archivar y localizar documentos– de exigir a los administrados documentación ya existente en su propio seno¹⁴; y (ii) en las dilaciones –buscadas o no– que tales requerimientos imprimían al procedimiento administrativo.

Consiguientemente, el fundamento último del derecho que ahora examinamos ha de encontrarse en una necesidad de simplificación de la actividad administrativa¹⁵ que cumpla más adecuadamente con los principios que se desprenden del art. 103 de la Constitución española (CE): (i) eficacia, eficiencia y buena

12 Cfr. mi trabajo «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131, 2020, págs. 9-12 de la versión digital.

13 Cfr. art. 3.1 del Código Civil.

14 Escribía hace ya varios años Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administradores*, Atelier, Barcelona, 2005, págs. 15 y 16) que el derecho estudiado se concibió como «el instrumento técnico apropiado para atajar el problema de la exigencia abusiva de documentación que aqueja al procedimiento administrativo español, causada por prácticas administrativas fundadas en una incorrecta interpretación de las prescripciones de la LPA [Ley de 17 de julio de 1958, de Procedimiento Administrativo]. Respecto a la gravedad de este problema resulta suficiente reseñar que, según las estimaciones del Ministerio de Administraciones Públicas, no sólo un elevado porcentaje de las relaciones entre los ciudadanos y las distintas Administraciones públicas están caracterizadas por la demanda de una aportación intensiva de documentos, sino que el 70% de éstos son expedidos por la propia Administración».

15 Cfr. el art. 3.1.b) de la Ley 40/2015 que habla –como principio general al que debe tender el Sector Público– de la simplicidad de la actividad administrativa.

administración¹⁶; así como (ii) proporcionalidad en su triple ámbito: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto¹⁷.

En suma, la idea que late detrás del derecho a no aportar (o rehusar la presentación de) documentos que hayan sido previamente aportados a una Administración tributaria por los obligados tributarios es la de lograr que las actuaciones públicas en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollen en la forma menos gravosa posible para aquellos, derecho que, de por sí, aparece regulado genéricamente en el art. 35.1.k) LGT.

4. Dos resoluciones relevantes sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a Administraciones tributarias: las SSTs de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021

Es preciso, por la relevancia en el tema que se desarrolla, referirse a dos sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo – encargada de resolver los recursos en materia tributaria– que han aludido de una u otra forma al derecho que ahora analizamos.

4.1. La STS de 27 de enero de 2009

En primer lugar, debemos referirnos a la STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006, ECLI:ES:TS:2009:396), en la que se discutía un caso singular que no tiene que ver directamente con el derecho examinado: el recurso de casación lo promovió un contribuyente a quien se realizaron una serie de actuaciones tributarias que habían acabado en reclamaciones en vía económico-administrativa. En los escritos presentados ante el respectivo Tribunal Económico-

¹⁶ Cfr. apartados h) y j) del art. 3.1 de la Ley 40/2015. Vid. sobre tales principios Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, págs. 53-55, 101-112. Particularmente, la citada autora señala en la pág. 104 de la obra citada que «la eficacia se convierte en criterio de legitimación de la Administración: no basta con que ésta actúe, sino que es necesario que resuelva los problemas sociales produciendo los resultados que la propia CE le encomienda. Ello implica que se produciría una vulneración del deber de comportamiento administrativo eficaz si la actuación de la administración, aun persiguiendo un resultado querido por el Ordenamiento, lo hace mediante instrumentos inidóneos o cuando dicha actividad no alcance los niveles mínimos que puedan resultar exigibles». Y en la página 107 de la misma obra recoge la autora referida que «en la actuación administrativa resulta obligado, como paso previo a cualquier otra consideración, determinar la eficacia de la decisión a adoptar. Una vez precisado el grado de la misma entraría en juego el principio de eficiencia lo que implica que, ante decisiones igualmente eficaces, la Administración debe elegir la alternativa más eficiente». En relación con el principio de buena administración, baste citar por todas la STS de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 1652/2019, ECLI:ES:TS:2020:3279, FJ tercero.4) a cuyo tenor «Las exigencias del principio de buena administración al que antes hemos hecho referencia y del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los ciudadanos abonan, además, una interpretación que acentúe la diligencia en el actuar administrativo y también la deferencia y el respeto con los que las autoridades y empleados públicos deben tratar a los ciudadanos (artículo 13 de la actual Ley del Procedimiento Administrativo Común)».

¹⁷ Cfr. Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA, «Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», en Fernando SERRANO ANTÓN (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas, Madrid, 2007, págs.1265 y 1266.

-administrativo Regional y ante el Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) se había señalado una dirección a efectos de notificaciones que posteriormente fue cambiada y, en consecuencia, al no figurar el contribuyente en el domicilio señalado se le notificó la resolución del TEAC por edictos aun cuando con carácter previo a tal notificación el dicho contribuyente había comunicado oportunamente a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) el cambio de su domicilio. Siendo ello así, el tan citado contribuyente se enteró tarde de la resolución del TEAC notificada por edictos y el recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (AN) se interpuso una vez hubo transcurrido el plazo de 2 meses previsto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) desde la notificación realizada, motivo por el que la AN inadmitió tal recurso por considerarlo extemporáneo. Así, en suma, se discutía si la Administración tributaria había notificado correctamente al contribuyente y se declaraban vulnerados tanto el art. 3.g) de la Ley 1/1998 antes transcrito (en relación con el art. 3.4 de la Ley 30/1992 – personalidad única de la Administración–) como el art. 24 CE (derecho a la tutela judicial efectiva y a no padecer indefensión).

Pues bien, en el FJ 5º de la citada sentencia, al interpretar el art. 3.g) de la Ley 1/1998 [de tenor similar a los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT como se vio más atrás], indicó el Tribunal Supremo lo siguiente:

La parte admite su texto así como que no procedió a comunicar al Tribunal el cambio de domicilio en un momento posterior aunque sí a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por lo que es preciso determinar la incidencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, y en especial del art. 3g) que se considera infringido, y que estableció el derecho «a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante».

No podemos aceptar que este último precepto sea aplicable al caso concreto en los términos en que el recurrente pretende. En primer lugar, porque no se está ante el presupuesto de hecho de partida, ya que la notificación del domicilio en ningún caso puede considerarse como «documento» sino como una información que se aporta a la Administración, con independencia del soporte formal donde tal notificación se contuvo.

Por otro lado, los mismos preceptos citados por la parte recurrente conducen directamente a rechazar los argumentos que defiende porque, aunque fuera aplicable el artículo 3.g) de Ley 1998 (que no lo es, por la razón que se ha dicho de que no estamos ante un documento que hubiera de surtir efectos ante la Administración), tampoco se dan las circunstancias previstas en tal precepto, que se refiere a documentos «que se encuentren en poder de la Administración actuante», ya que no puede considerarse a la AEAT y al TEAC a estos efectos integrados en el concepto de «Administración actuante», al ser diferente el órgano de resolución de reclamaciones, tanto funcional como jurídicamente, del órgano de la gestión e inspección de los tributos.

Por eso mismo, la invocación 3.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, tampoco resulta viable.

Y, adicionalmente, en relación con la invocada vulneración de la tutela judicial efectiva sin padecer indefensión del art. 24 CE, el Alto tribunal también desestimó el motivo casacional por entender, después de citar doctrina del Tribunal Constitucional, que «no puede mantener una alegación de indefensión quien, con su propio comportamiento omisivo o falta de la necesaria diligencia, es el causante de la limitación de los medios de defensa que se haya podido producir».

Se trata de una doctrina que no puede ser considerada en absoluto como aislada en relación con otras resoluciones dictadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, pues en sentencias referidas a asuntos distintos a los tributarios también se siguió un criterio similar¹⁸.

En suma, y en lo que a nosotros ahora interesa, el Tribunal Supremo esgrimió dos argumentos relevantes para decidir el recurso de casación que tienen proyección en el derecho que analizamos: (i) la dirección a efectos de comunicaciones no es un «documento» sino un «dato» y, consiguientemente, no puede invocarse en relación con tales informaciones el derecho examinado; y (ii) el término «Administración actuante» no podía entenderse referido en el caso de autos a la Administración General del Estado –a pesar del principio de perso-

18 Debe traerse a colación la STS de 17 de marzo de 2010 (rec. cas. 2450/2008, ECLI:ES:TS:2010:1330, F.J. 4º), la cual indicó: «El precepto anulado, Art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Madrid que regula el régimen jurídico del procedimiento de evaluación ambiental de actividades en el municipio, se refiere a los cambios de titularidad de una actividad sometida al ámbito de aplicación de la Ordenanza y dispone que el mismo debe comunicarse al órgano ambiental en un plazo máximo de veinte días, a contar desde la fecha de efectividad de la transmisión. Y ello en todo caso porque en el supuesto de que se hayan producido ampliaciones o modificaciones que alteren significativamente las condiciones ambientales del entorno habrá de estarse a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ordenanza que obliga en ese supuesto a someterse al procedimiento de evaluación ambiental de la actividad.

En este punto la Ordenanza no hace otra cosa que transcribir el Art. 8 de la Ley 2/2.002, de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de [Madrid], que dispone que «Cualquier cambio de titularidad o competencia que afecte a un plan, programa, proyecto o actividad sometido a los procedimientos ambientales contenidos en esta Ley, deberá comunicarse al órgano ambiental en un plazo máximo de veinte días, a contar desde la fecha de efectividad de la transmisión».

(...) Pero es que, además, esa obligación no es desproporcionada ni innecesaria por el hecho de que el cambio de titularidad se haya hecho saber al Ayuntamiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ordenanza de Tramitación de licencias de la Corporación. Y ello porque la Ley en el Art. 8 citado así lo requiere, y expresamente dispone que se comunique al órgano ambiental que es la autoridad a la que en cada Administración Pública, corresponde el ejercicio de las competencias de evaluación ambiental, sin perjuicio de que se ponga también en conocimiento de la autoridad a la que corresponda el otorgamiento de la licencia precisa para la ejecución de la actividad. Ello sin duda facilitará la coordinación entre esos dos órganos de la Administración competente, lo que redundará en el beneficio final de la persona física o jurídica que tenga interés en la resolución del procedimiento.

Y por otra parte no compartimos la solución de la Sentencia de instancia en el sentido de que en este supuesto se haya vulnerado el contenido del Art. 35.f) de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, que reconoce entre los derechos que los ciudadanos tienen en sus relaciones con las Administraciones Públicas el de no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante. Y ello porque en este caso no se trata de presentar un documento no exigido por la norma que rige en el procedimiento de que se trata, ni puede decirse que se trate de aportar un documento que se encuentre en poder de la Administración a la que se dirige sino de una mera comunicación de un hecho para conocimiento del mismo por la Administración, lo que no requerirá aportar documento alguno si no es necesario o lo hará si lo fuere, supuesto en que si podría estar en juego ese precepto si en el seno del procedimiento a seguir en su caso se requiriese algún documento que se encontrase en cualquiera de los supuestos a los que remite el artículo 35.f) de la Ley».

alidad jurídica única de las Administraciones Públicas— sino, más bien, al órgano con funcionalidad específica que actuó en relación con el contribuyente en el procedimiento concreto (TEAC).

4.2. La STS de 16 de septiembre de 2021

Por su parte, la reciente STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019, ECLI:ES:TS:2021:3576), sentó doctrina, en esencia, sobre si la falta de aportación —a requerimiento de la inspección— de determinados datos contables de una empresa, aun cuando dicha información podía extraerse de las cuentas anuales que habían sido depositadas en el oportuno Registro Mercantil (i) debe entenderse como «dilación indebida» a los efectos de la duración del procedimiento de inspección tributaria; o bien (ii) conforme a los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT, el obligado tributario en cuestión tenía derecho a no aportar a la AEAT la información contable requerida por constar la misma en poder de la «Administración actuante» y, consecuentemente, no debía considerarse «dilación indebida» el tiempo durante el cual no se facilitaron tales datos a la inspección.

Y la cuestión resulta importante porque, más allá de que las dilaciones no imputables a la Administración resultan ya, en gran medida, irrelevantes en el seno del procedimiento inspector por la modificación operada en el art. 150 LGT varios años atrás (a salvo, claro está, de las cuestiones que aún se estén dirimiendo en los tribunales y a las que resulte de aplicación la anterior normativa), lo cierto es que tales dilaciones siguen siendo relevantes para el cómputo de los plazos máximos de resolución en otros procedimientos tributarios [art. 104.2 LGT así como los arts. 102 y 104 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI)], en relación con el cálculo de intereses de demora que deba pagar la Administración (arts. 31 y 32 LGT), o en lo que respecta a infracciones (y consecuentes sanciones) que pudieran derivarse por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria conforme al art. 203 LGT.

Como se ha indicado, los hechos que dieron lugar a la resolución analizada se refieren a una comprobación tributaria instruida a través del procedimiento de inspección en la que se exigió la aportación por parte del contribuyente de determinados datos contables. Después de varios requerimientos administrativos en relación con los cuales el contribuyente no reaccionó, finalmente éste se negó a aportarlos por considerar que las informaciones exigidas ya constaban en poder de la Administración actuante en cuanto que, según indicó, tales datos habían sido aportados junto con las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades y, por otro lado, porque las cuentas anuales (con toda la información contable exigida) habían sido depositadas en el Registro Mercantil. Manifestada la negativa en los términos que anteceden, la inspección efectivamente obtuvo las informaciones del citado Registro —pues no se habían comunicado correctamente con las autoliquidaciones— y al concluir el procedimiento con liquidaciones derivadas de actas firmadas en disconformidad, el sujeto inspeccionado alegó que se habían excedido los plazos máximos del procedimiento inspector,

computando a tales efectos el tiempo en que no se aportó la información requerida por la Administración, siendo así que al tener derecho a no facilitar tales datos, el tiempo que medió entre el primer requerimiento y la efectiva obtención de las informaciones contables no podían ser consideradas «dilaciones indebidas» imputables al contribuyente. Después de desestimarse los recursos económico-administrativos y contencioso-administrativo interpuestos, el contribuyente acudió al TS pidiendo que se interpretara el art. 34.1.h) LGT y, consiguientemente, su derecho a no aportar documentos previamente presentados a la Administración General del Estado y los consiguientes efectos en el cómputo de los plazos máximos de los procedimientos tributarios.

Pues bien, el Tribunal Supremo, en la resolución comentada, a pesar de que declara no poder fijar doctrina «puesto que se parte de una premisa que no concurre» (particularmente el recurrente indicó que había presentado los datos contables junto con las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades, aunque finalmente resultó que algunas de ellas no se habían presentado), sostiene, en lo que a nosotros interesa e interpretando los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT, que si bien «el obligado tributario queda exonerado de presentar los documentos que ya estén en poder la administración actuante», sin embargo «no [queda] exonerado de indicar esos extremos [parece aludirse al señalamiento del día y procedimiento en el que los presentó], poniéndose de esta manera en primer plano los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas»; e indica igualmente que «si bien es cierto que la inspección también ha acudido a las cuentas depositadas en el Registro Mercantil, no consta que lo haya hecho antes de los infructuosos requerimientos realizados a la parte recurrente, siendo importante destacar que la publicidad de las cuentas anuales en el Registro Mercantil no dispensa a la parte recurrente de presentar la documentación requerida que tiene en su poder, habida cuenta de que, aunque dicha documentación es pública, no está en poder de la administración, y no puede, por tanto, aportarla de oficio», y todo ello porque «la presentación de un documento ante éste [Registro Mercantil] no excusa de hacerlo ante la inspección tributaria, ya que se integran en dos Administraciones diferentes, teniendo cada una de ambas, personalidad jurídica propia».

De hecho, la sentencia referida apoya su argumentación en la ya citada STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006, FJ 5º) en virtud de la cual, recuérdese, se había indicado que el art. 3.g) de la Ley 1/1998, al referirse a «Administración actuante», no puede entenderse dentro de dicho ámbito dos órganos diversos de la misma como son la AEAT y al TEAC.

5. Reflexiones sobre el derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias

Una vez se han referido los elementos esenciales de las SSTS de 27 de enero de 2009 y de 16 de septiembre de 2021, es preciso realizar dos breves comentarios que aluden (i) al contenido y los concretos perfiles del derecho referido y (ii) a lo que debe entenderse por «Administración actuante».

5.1. Contenido y perfiles del derecho a no aportar documentos ya presentados a las Administraciones tributarias

Como se ha referido ya, el derecho que estudiamos se encuentra regulado, con carácter básico, en los arts. 34.1.h) y 99.2, ambos de la LGT¹⁹. Ambos preceptos tienen regulaciones ligeramente diferentes (*v. gr.* actitud más pasiva – no aportar– o activa –rehusar–, así como necesidad o no de señalar el día y órgano en que se aportó el documento) pero, en esencia, se refieren al mismo derecho y deben ser interpretados de forma conjunta. Ciertamente, si somos estrictos, el primero de los preceptos citados contempla de forma genérica el derecho para cualquier tipo de relación con las Administraciones tributarias, mientras que el segundo se refiere exclusivamente a los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección), esto es, excluyendo el ámbito de la potestad sancionadora y revisora de la Administración. Sin embargo, las peculiaridades de uno y otro se complementan: el primero de los preceptos citados no puede considerarse como un derecho meramente pasivo a resistir impasible y silentemente los requerimientos administrativos, pues su ejercicio requiere una actitud activa: identificar el documento que se aportó en su día con coordinadas subjetivas (órgano administrativo receptor)²⁰, objetivas (procedimiento seguido) y temporales (momento de la aportación).

Pues bien, el derecho estudiado, contenido en los preceptos antes referidos, se refiere a (i) la facultad de «no aportar» –de forma genérica para cualquier tipo de relación con las Administraciones tributarias– o bien «rehusar» –en los procedimientos de aplicación de los tributos– la presentación de (ii) documentos (iii) previamente aportados o presentados por el obligado tributario (iv) y que se encuentren en poder de la Administración (v) siempre y cuando se indique el día y procedimiento en el que los presentó.

19 De hecho, y como ya se ha indicado previamente, el derecho del art. 34.1.h) LGT que hemos examinado podría entenderse incardinado en el art. 34.1.k) LGT, a cuyo tenor los obligados tributarios tienen derecho «a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias». Así Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA, («Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», cit., pág. 1265) han entendido que «el "derecho" a no aportar documentos redundantes constituye una concreta manifestación del "derecho" a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso para el contribuyente». Es más, tal y como se ha referido también, la facultad examinada debe considerarse estrechamente relacionada con el principio de la buena administración, siendo así que sobre dicho principio ha indicado la STS de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 1727/2016, ES:TS:2017:4499) que «[d]el derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [... siendo] consustancial al principio de buena administración la diligencia en el actuar de la Administración y el desarrollo y resolución en tiempo razonable y proporcionado», con lo que cualquier requerimiento innecesario de información podría entenderse contrario al citado principio.

20 Aun cuando el art. 34.1.h) LGT nada señala sobre la necesidad de identificar el órgano receptor de la documentación, al exigirse identificar el procedimiento habrá de referirse casi necesariamente al órgano que lo instruyó.

En cuanto al primero de los aspectos referidos («no aportar» –o «rehusar» la aportación de documentos–), es preciso indicar que la jurisprudencia fue en el pasado bastante favorable a los intereses de los contribuyentes, y ello porque si bien la Sentencia de la Audiencia Nacional 16 de octubre de 2013 (rec. 3353/2012, ECLI:ES:AN:2013:4362) había señalado que «[el] hecho de "rehusar" parece implicar una declaración de voluntad dirigida a la Administración, a fin de que conozca que el obligado hace uso de la facultad que le confiere la norma, y que, a su vez, designe el lugar o el expediente en los que la Administración tiene a su disposición los documentos precisos en el marco de la actividad inspectora», acaba aplicando la doctrina del Tribunal Supremo y señala que «no cabe conceptuar como dilación imputable al interesado la falta de aportación de una escritura pública de escisión que ya obraba en otra dependencia y en otro expediente distinto, *aunque el interesado no hubiera expresado tal circunstancia*» (énfasis añadido). Y tal sentencia es confirmada por la STS de 1 de diciembre de 2014 (rec. cas. 3815/2013, ECLI:ES:TS:2014:4934) que claramente indica al respecto: «no es carga del obligado tributario, cuyo incumplimiento pueda volverse en su contra hasta el punto de convertir en dilación la interrupción que no lo es, la de hacer saber a la Administración que la documentación que le reclama ya obra en su poder, máxime si, como es el caso, esa documentación fue presentada por el representante del Sr. julio en un expediente conexo en el mismo día en que le fue reclamada. Recuérdese que conforme al artículo 17.1 de la Ley 1/1998 los administrados no están obligados a aportar documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración [véase la sentencia de 7 de marzo de 2013 (casación 3730/10, FJ 6º.2), en la que hemos afirmado que verdaderamente resulta absurda, superflua e irrelevante la petición de documentos que ya se poseen y, por tanto, innecesarios para el progreso de la comprobación]».

Debe indicarse, no obstante, que las resoluciones precitadas interpretan el art. 17 de la Ley 1/1998 que actualmente no está en vigor y que permitía actitudes meramente pasivas. Como ya se ha comentado, hoy en día se impone una interpretación conjunta de los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT en tanto que el primero de los preceptos referidos exige para la práctica del derecho indicar a la Administración el día y procedimiento en que se aportó la documentación (y, consiguientemente, el órgano al que se aportó), con lo que se exige una actitud activa en la que se «rehúse» o rechace expresamente la aportación documental requerida, de manera que hasta que no se dé tal negativa explícita la Administración tributaria no tiene por qué conocer la voluntad de no aportar determinados documentos. Y, por otro lado, el repudio o la oposición a aportar que contempla el art. 99.2 LGT no puede hacerse sin más, sino que interpretado tal precepto conjuntamente con el referido art. 34.1.h) LGT se requiere una actividad adicional, cual sería –como se ha indicado– comunicar algunos parámetros que permitan localizar el documento requerido y no aportado en el mar de archivos administrativos. Dicho en otras palabras: desde la perspectiva de la buena fe que debe regir –como principio general del Derecho– las relaciones entre Administración y administrados, los obligados tributarios deben indicar si no van a atender a algún requerimiento documental con el objeto de que dicha información pueda obtenerse de otra manera y lograr, de este modo, la conclusión de los procedimientos administrativos en plazos razonables.

En lo que respecta a lo que debe conceptuarse por «documentos», resulta llamativo que hoy en día el ordenamiento jurídico, en el ámbito general del resto de Administraciones Públicas, se refiere asimismo a «datos» y no sólo a «documentos», pero la normativa tributaria no ha incorporado tal matización. Ciertamente, se trata de dos ideas diversas: por un lado, con «documentos» se hace referencia a un soporte (físico o electrónico) en el que se incluyen «datos» y que no es más que la parte individualizable de un expediente²¹; por otro lado, la mera comunicación de datos (por ejemplo, un cambio de domicilio) no alcanza la entidad de «documento», aun cuando dichos datos pueden haberse comunicado en un documento concreto que ya obre en poder de la Administración (modelo 030 de la AEAT). Esto es: cuando se solicitan datos ya facilitados por el obligado tributario no se incumple el objeto de la norma de evitar la reiteración en la solicitud de documentos ya obrantes en su poder (en tanto que no se requiere documento alguno), sino que más bien se pretende el uso de los datos contenidos en tales documentos ya aportados, lo cual es una cuestión ligeramente distinta al necesitarse un tratamiento de referidos datos incorporados al documento que se facilitó.

En otro orden de cosas, las expresiones «ya presentados» o «rehusar la presentación» contenidas en los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT y referidas al término «documentos», aluden al verbo «presentar», que según la primera acepción del Diccionario de la Real Academia de la Lengua significa «[h]acer manifestación de algo, ponerlo en la presencia de alguien». En consecuencia, tales términos se refieren claramente a la entrega (física o electrónica) a una Administración tributaria de los documentos exigidos por ella²².

Adicionalmente, se recoge en la normativa ahora analizada que los documentos deben haberse aportado previamente por el obligado tributario, lo que excluiría (i) los generados por la propia Administración y (ii) los aportados por otros obligados tributarios o administraciones. Ciertamente, como ha señalado la doctrina, resulta singular tal limitación en el derecho examinado, pues si la Administración tiene ya determinadas informaciones o documentos no debería

21 Cfr. Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, pág. 144.

22 En términos similares, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 142) refiere al respecto que «el acto de presentación define los tres elementos que conlleva la satisfacción de una petición documental administrativa: existencia de una petición realizada por la autoridad u órgano administrativo competente para la tramitación del procedimiento, comparecencia personal del administrado ante el mismo y puesta en su presencia del documento requerido. Por añadidura, dicho término lleva implícito la nota de la dependencia que siempre se encuentra presente en este tipo de peticiones, cuya desatención por parte del administrado derivaría en la suspensión y eventual caducidad del procedimiento [o eventual infracción, cabría añadir en ámbitos tributarios, del art. 203 LGT]. Por tanto, entendemos que la facultad de no presentación consiste en el poder concedido al administrado de negarse a exhibir ante la autoridad u órgano administrativo requirente aquellos documentos que le sean solicitados por éste y que [...] resulten reiterativos, sin que ello impida la incoación del procedimiento [conlleve la imposición de sanciones, cabría decir adicionalmente] o suponga la suspensión y/o caducidad de la tramitación o resolución del mismo».

volver a solicitarlos²³. Sin embargo, y sin perjuicio de que puedan invocarse otros principios respecto de solicitudes inadecuadas por parte de las Administraciones (v. gr. el de buena administración), el derecho analizado se constriñe exclusivamente a los documentos aportados por los obligados tributarios, de manera que lo que pretende evitarse es una reiteración en requerimientos documentales que ya fueron cumplidos por el administrado y que podrían soslayarse si éste recuerda a la Administración que ya fueron facilitados y los puede identificar convenientemente.

En otro orden de cosas, la normativa requiere que los documentos antes referidos deben encontrarse en poder de la Administración. Tal requisito tiene que ver con el hecho de que (i) existen documentos que pueden haberse únicamente exhibido (y aportado exclusivamente una copia) –como sería el caso de una escritura pública– en cuyo caso no puede entenderse que el documento en sí se halle en poder de la Administración, con lo que cabría exigir un cotejo del mismo para comprobar –una vez más– su verosimilitud; y (ii) podría ocurrir que el documento, aun habiéndose aportado en el pasado por el obligado tributario, se haya extraviado en el seno de la Administración, en cuyo caso razones de celeridad y eficacia de las actuaciones administrativas exigirían una nueva aportación²⁴.

Finalmente, y como requisito del derecho aludido, el obligado tributario debe señalar el día y procedimiento en el que presentó los documentos que se

23 Cfr. Florián GARCÍA BERRO, *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 85. Así, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 153), al interpretar el art. 35.f de la Ley 30/1992, que sólo hacía referencia a los documentos «que se encuentran en poder de la Administración» sin alusiones a que debían haber sido previamente aportados por los administrados, entendió que «una interpretación no restrictiva de los derechos de los administrados y coherente con el objetivo de simplificación procedimental perseguido por la norma, exige considerar como tales, no sólo a los documentos aportados a lo largo del procedimiento en curso sino también a los que ya obren en los archivos administrativos con motivo de otros anteriores o por haberlos producido ella misma (...)». Ciertamente, el apartado 2 del art. 28 de la Ley 39/2015 ya recoge, como se vio, una referencia a los documentos «elaborados por cualquier otra Administración», igualmente inexigibles. Sin embargo, la normativa tributaria, previa en el tiempo y heredera aún de algunos recelos respecto a la facilidad de búsqueda de documentos en los archivos administrativos, resulta en estos ámbitos más restrictiva.

24 Así, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*, pág. 154) señala que «[e]xisten, sin embargo, tres supuestos en los que el ejercicio del derecho debería ceder por diferentes causas. En primer lugar, los documentos contenidos en aquellas dependencias de la Administración pública en las que para la obtención de información se requiere la solicitud personal del Administrado [datos del Catastro, Censo electoral o Registros Civil, de la Propiedad o Mercantil]. En segundo lugar, los llamados documentos administrativos de exhibición ya que se presentación se encuentra íntimamente relacionada con el ejercicio de funciones de control por parte de la Administración para las que la LRJAP [Ley 30/1992] establece el deber específico de colaboración. Por último, nos encontramos con el supuesto de pérdida o extravío del documento por parte del órgano instructor del procedimiento. En este caso, entendemos que la reiteración sería inevitable aún [*sic*] cuando la presentación se hubiera producido dentro del mismo procedimiento, lo que constituye uno de los puntos vulnerables de la regulación del derecho a no presentar documentos inexigibles o reiterativos, ya que la falta de precisión de la norma se presta a favorecer un uso abusivo de esta posibilidad, especialmente en los casos en que la presentación se hubiera efectuado en un procedimiento diferente de aquel del que trae causa la petición documental».

entienden reiterados²⁵, con el objeto sin duda de (i) constatar la previa aportación y (ii) facilitar a la Administración el acceso a los mismos. Ciertamente, tales condicionantes de ejercicio del derecho tienen sentido en un sector público apegado a los expedientes en papel o, por mejor decir, con una deficiente gestión de archivos que por cierto, cada vez son más digitales o, cuanto menos, son crecientemente digitalizados. Dicho de otro modo: si los expedientes electrónicos estuvieran adecuadamente compilados con criterios serios de documentación, sería fácil encontrar un documento referido a una persona que lo haya aportado sin necesidad de requerirle información sobre el momento y procedimiento en que efectivamente los presentó. Sin embargo, el legislador ha sido cauto a la hora de configurar el derecho que ahora examinamos a fin de evitar ineficacias y lentitudes en los procedimientos tributarios. Ello no obstante, sería preferible *de lege ferenda* que se eliminaran paulatinamente este tipo de restricciones al derecho, tanto más cuanto mayor sea la digitalización y ordenación de los archivos administrativos²⁶; y todo ello por requerirlo el principio de proporcionalidad que preside el ámbito ahora estudiado: en un determinado momento le puede resultar más sencillo a la Administración identificar un documento en sus archivos informatizados que al obligado tributario recordar en qué específico momento, ante qué órgano y en qué procedimiento aportó referido documento.

Pues bien, a la luz de las consideraciones anteriores y de la jurisprudencia ya referida pueden recordarse una serie de cuestiones que afectan al ejercicio del derecho analizado:

En primer lugar, la normativa tributaria examinada se refiere a «documentos» ya aportados y no a «datos» (a diferencia de lo que en la actualidad contempla el apartado 3 del art. 28 de la Ley 39/2015, que alude en el mismo contexto a «documentos» y «datos»), con lo que cabe explicar que la comentada STS de 27

25 De hecho, de algún modo puede apreciarse la misma idea en el ámbito probatorio de la aplicación de los tributos, pues el art. 105.2 LGT recoge que «[l]os obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

26 Así, merece citar al respecto el art. 9 del Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica, titulado «Inventarios de información administrativa» recoge al respecto lo siguiente:

«1. Cada Administración Pública mantendrá actualizado el conjunto de sus inventarios de información administrativa que incluirá, al menos:

a) La relación de los procedimientos administrativos y servicios prestados de forma clasificada y estructurada. Las Administraciones Públicas conectarán electrónicamente sus inventarios con el Sistema de Información Administrativa gestionado por el Ministerio de Política Territorial y Función Pública en colaboración con el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

b) La relación de sus órganos administrativos y oficinas orientadas al público y sus relaciones entre ellos. Dicho inventario se conectará electrónicamente con el Directorio Común de Unidades Orgánicas y Oficinas, gestionado por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, en colaboración con el Ministerio de Política Territorial y Función Pública, que proveerá una codificación unívoca.

2. Cada Administración Pública regulará la creación y mantenimiento de estos dos inventarios, en las condiciones que se determinen, con carácter general, por las normas técnicas de interoperabilidad correspondientes; en su caso, las Administraciones Públicas podrán hacer uso de los citados Sistema de Información Administrativa y Directorio Común de Unidades Orgánicas y Oficinas para la creación y mantenimiento de sus propios inventarios. Para la descripción y modelización de los procedimientos administrativos y de los procesos que los soportan será de aplicación lo previsto sobre estándares en el artículo 11».

de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006) no estimase la comunicación de un cambio de domicilio como *documento aportado*, por mucho que tal comunicación tuviera sin duda un soporte físico o electrónico (modelo 030). Y algo similar podría plantearse en relación con la también citada la citada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019), en la medida en que la inspección tributaria no le requiriera documentos contables (como las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil) sino datos contables concretos contenidos en tales documentos. O, dicho en otras palabras: conforme a la jurisprudencia existente hasta el momento, el derecho analizado parece referirse a información documental que deba examinarse o tomarse en cuenta por la Administración para la correcta aplicación de los tributos (escrituras, autorizaciones, planos, justificantes, etc.), pero no a meras notificaciones informativas puntuales o a datos incluidos en documentos que no tienen por qué estar tratados informáticamente. Eso sí: se trata, acaso, de una interpretación restrictiva de la facultad que analizamos que pudiera eventualmente ampliarse en un futuro, máxime cuanto mayor sea el tratamiento digital de los datos o documentos aportados por los obligados tributarios.

En segundo lugar, debe indicarse que el Tribunal Supremo otorga prioridad –en los casos concretos examinados– a los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas frente a eventuales prácticas «no cooperativas» o bien «poco diligentes» de los obligados tributarios. Y ello porque, por ejemplo, en la citada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019) el obligado tributario en cuestión silenció durante un tiempo su intención de no entregar los datos contables solicitados por la Administración tributaria para acabar negándose a ello después de varios requerimientos a fin de obtener posteriormente ventaja alegando prescripción por dilaciones indebidas no imputables a su persona. Sin embargo, parece razonable entender que –en todo caso y con independencia de la extensión que se otorgue al derecho examinado– al menos el tiempo en que permaneció silente a los requerimientos administrativos no puede reputarse como dilación indebida imputable a la Administración sino, con carácter exclusivo, al contribuyente y ello por faltar una actividad activa (identificar los datos ya aportados) y clara por parte del obligado tributario.

5.2. El término «Administración actuante»

Sin duda, una de las cuestiones más relevantes en relación con el derecho ahora examinado es la interpretación del término «Administración actuante» en cuanto que delimita el contorno de la facultad prevista en nuestro ordenamiento jurídico para los obligados tributarios.

En efecto, se trata de un término traído al Derecho Administrativo general desde un ámbito sectorial del mismo (el Derecho Urbanístico) y que ha sido superado por las últimas formulaciones del derecho estudiado en la actual Ley 39/2015, la cual –como indicamos más atrás– hace referencia en su art. 28 no sólo a la «Administración actuante» sino también a «cualquier otra

Administración»²⁷. Sin embargo, el art. 34.1.h) LGT, más anclado al desarrollo de la gestión documental existente en las Administraciones Públicas en el momento en que fue aprobado tal precepto, utiliza el término «Administración actuante» inicialmente previsto por el art. 35.f) de la Ley 30/1992. Tal expresión, sin embargo, ha provocado interpretaciones bien dispares en la jurisprudencia, que unas veces identificó el citado término con el órgano responsable de la acción administrativa en relación con la cual se requieren los documentos²⁸ y en otras ocasiones pasó a considerar justo lo opuesto²⁹. Disparidades que, ante la orfandad de una definición normativa, se encontraron asimismo en la doctrina científica³⁰.

27 Ello tiene, sin duda, una explicación fácil: las distintas Administraciones públicas cada vez (i) están más digitalizadas y, por otro lado (ii) se encuentran más estrechamente interconectadas, con lo que el intercambio de documentación se hace sin duda más fácil. Un ejemplo de lo indicado es la *plataforma de intermediación de datos*, aplicación informática del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de España que funciona como un nodo de interoperabilidad para el intercambio de información entre emisores y requirentes de las Administraciones públicas españolas (cfr. el ya citado Real Decreto 4/2010, de 8 de enero, por el que se regula el Esquema Nacional de Interoperabilidad en el ámbito de la Administración Electrónica).

28 Vid. en este sentido la STS de 27 de enero de 2009 (rec. cas. 5777/2006) ya comentada, la cual entendió que la AEAT y el TEAC no pueden considerarse la misma «Administración actuante», aun cuando se encuadren dentro de la Administración General del Estado, por tener funciones diferenciadas dentro de tal Administración; o bien la STS de 20 de abril de 2009 (rec. cas. 4522/2005, ECLI:ES:TS:2009:3113, FJ. 3^o) en la que se recoge: «La Ley 30/1992 es clara cuando reconoce el derecho de los interesados a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración. Su artículo 35 f) lo afirma en términos inequívocos sin establecer excepciones y no se ha señalado que una norma con rango de Ley fije excepciones en razón del tipo de procedimiento administrativo de que se trate. Desde luego, no puede oponérsele la sumisión de las Administraciones y de los interesados a las bases de las convocatorias de procesos selectivos, pues son cosas distintas el sometimiento a esas bases y el derecho del que hablamos. Tampoco cabe oponerle las dificultades a que se enfrentaría la Administración como consecuencia de la aplicación de ese derecho a casos como éste. Sí debe delimitarse, en cambio, su alcance pues, aun cuando la Administración —en este caso, autonómica— es una organización dotada de personalidad única, sucede que la Ley no extiende la facultad que atribuye en este precepto al interesado a toda ella, sino sólo a la que actúa. Es decir, en el supuesto que nos ocupa, a la Consejería de Educación de la Comunidad de Madrid».

29 Así, la STS 25-5-2015 (rec. cas. 3734/2012, ECLI:ES:TS:2015:2260, FJ 6^o) indica al respecto que «la mera indicación de que se trata de dos organismos independientes y con adscripciones ministeriales distintas resulta claramente insuficiente». Y en un sentido similar puede verse la STS de 5 de octubre de 2015 (rec. cas. 541/2014, ECLI:ES:TS:2015:4098, FJ 2^o) a cuyo tenor «efectivamente, corresponde a las sociedades recurrentes acreditar la superficie y demás características físicas, económicas y jurídicas de los bienes de su titularidad en el Catastro, pero lo han de hacer mediante los documentos oficiales que han determinado la aprobación de aquellos instrumentos, que la Administración urbanística está obligada a comunicar al Catastro, incluso a requerimiento de este último, entre ellos los que integran la documentación gráfica y alfanumérica del citado planeamiento, que revistan trascendencia catastral (artículo 69.2 del Real Decreto 417/2006). No se debe olvidar que la Administración catastral está obligada a comprobar la integridad, exactitud y veracidad de las declaraciones y comunicaciones, investigando la posible existencia de hechos, actos o negocios no declarados, declarados parcialmente (artículo 19.2 del Texto Refundido) o, añadimos ahora nosotros, con datos inexactos o erróneos.

En suma, cuando existen diferencias entre las superficies catastrales y las resultantes de la ordenación urbanística, incumbe a los interesados acreditar la realidad de ese dato físico, para hacer concordar al Catastro con el mismo; pero esa carga probatoria puede cumplirla a través de los documentos gráficos que la Administración actuante está obligada a comunicar al Catastro.

Pues bien, cabe indicar, en primer lugar, que el término «Administración actuante» que pretende ahora interpretarse consta de dos vocablos más simples: «Administración», por un lado, y «actuante», por otro.

Así, en lo que concierne al primero de los vocablos citados («Administración») parece indubitado que en el contexto en que el mismo se utiliza ha de considerarse como sinónimo de «Administración Pública». Y, siendo ello así, resulta lógico que dicha expresión deba entenderse referida a una de las Administraciones previstas en el art. 2 de la Ley 40/2015 (Administración General del Estado, a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las Entida-

Y si esos documentos no resultan suficientes, presentando un margen de error no tolerable, la respuesta no puede ser, como la que se ha suministrado en este caso: negar el acceso al Catastro de las alteraciones derivadas de la nueva ordenación. Este desenlace se opone a la finalidad de la institución de hacer coincidir la realidad física, económica y jurídica de los bienes inmuebles con el contenido de ese registro administrativo. La solución no puede ser otra que tal institución administrativa, dependiente del Ministerio de Hacienda, recabe de la Administración responsable de la alteración los datos, los elementos y las pruebas precisos para que esa discrepancia pueda ser superada y se satisfaga el interés general a que sirve el Catastro». En otras ocasiones no se ha estimado el recurso por entenderse que la documentación solicitada no se encontraba en poder de la Administración, pero admitiendo que los documentos aportados a un órgano distinto no deben ser aportados de nuevo si los requiere otro órgano de la misma Administración, como se deriva de la STS de 6 de marzo de 2008 (rec. cas. 595/2007, ECLI:ES:TS:2008:536, FJ 3º) donde se indicó lo siguiente: «Adviértase que los recurrentes, para hacer valer el apartado f) del artículo 35 de la Ley 30/1992, que reconoce el derecho de los ciudadanos a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante, esgrime un escrito con fecha de registro de 17 de marzo de 1997, presentado ante el Servicio de Homologación de Títulos Universitarios del Ministerio de Educación y Cultura, en el cual, en efecto, se complementa la información de anteriores escritos con el programa de las asignaturas cursadas durante los cuatro años de licenciatura del título que se pretende homologar, desglosándose las distintas asignaturas por cursos.

No obstante, y como se recordará, el requerimiento efectuado por el Consejo de Coordinación de Universidades no se limitaba sólo al Programa Analítico detallado, sino que interesaba también la aportación de la bibliografía manejada en el plan de estudios cursado, extremo que no se aportó en el referido escrito de 17 de marzo de 1997, ni tampoco durante el trámite –ampliado a instancias de los propios recurrentes– concedido por la Administración para la aportación de la documentación indicada.

Por consiguiente, no puede afirmarse en puridad que la Administración tenía en su poder la documentación requerida (...).

30 Así, por un lado, Jesús María DEL PASO BENGOA, y Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ (*Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, págs. 184-185), al glosar el art. 17 de la Ley 1/1998, entendieron que «el término "Administración actuante" debe ser entendido con diferenciación de la misma en tres órdenes: estatal, autonómica o local», siendo así que «todos los órganos integrantes de una misma Administración quedan vinculados por la imposibilidad de exigir aquella documentación que ante la misma se hubiera presentado, aunque hubiera sido ante un órgano distinto del que ahora actúa». Sin embargo, y por otro lado, Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ y Pedro Manuel HERRERA MOLINA («Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», cit., pág. 1278) entendieron, de forma más ecléctica, que si bien «no se exige que los documentos se encuentren en poder del correspondiente órgano administrativo, sino de la Administración actuante, concepto más amplio [...] no puede identificarse con la persona jurídica única a través de la que actúan las diversas "administraciones" de un ente territorial», refiriendo adicionalmente que «en el caso de que la Administración tributaria se haya configurado [como] persona jurídica –caso de la Agencia Tributaria del Ayuntamiento de Madrid– no cabe duda de que bastará que los documentos se encuentren en su poder, cualquiera que sea el órgano que actúe».

des que integran la Administración Local)³¹. Y es más: cabría entender que siendo tales entes los que pueden conceptuarse como Administraciones territoriales, distintas entre sí por la personalidad jurídica que ostentan, cualquier órgano, organismo, agencia, etc., que pertenezca a una de ellas³², debería entenderse dentro de tales Administraciones territoriales. Ahora bien, como es sabido, nuestro ordenamiento jurídico permite a las Administraciones actuar por medio de entes creados por ellas y dotados de personalidad jurídica (por ejemplo, de naturaleza societaria) que pueden desarrollar su actividad regulados por el Derecho Público o Privado, siendo así que para poder conceptuarlos como «Administración Pública» resulta preciso que, como mínimo, ostenten algún tipo de *imperium*, esto es, que de algún modo ejerzan potestades administrativas³³.

Pues bien, el apartado 3 del art. 2 de la precitada Ley 40/2015 parece resolver la cuestión que ahora nos planteamos al indicar que «[t]ienen la consideración de Administraciones Públicas la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Entidades que integran la Administración Local, así como los organismos públicos y entidades de derecho público previstos en la letra a) del apartado 2»; y este último precepto se refiere a «[c]ualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas». Sin embargo, conforme el precepto citado no se integrarían en el concepto de «Administraciones públicas», por mucho que integren el sector público institucional, ni (i) las enunciadas en la letra b) del art. 2.2 de la Ley 40/2015, esto es, las «entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas [v. gr. fundaciones públicas] o las que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas [v. gr. las entidades públicas empresariales de ámbito estatal (reguladas en los arts. 103 a 108 de la Ley 40/2015) o las sociedades mercantiles estatales (reguladas en los arts. 111 a 117 de la misma norma), en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas»; ni tampoco (ii) las previstas en la letra c) del precitado art. 2.2 de la Ley 40/2015, a saber: «[l]as Universidades públicas que se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley».

Con todo, existen supuestos en los que no parece fácil un encuadre en alguna de las categorías citadas, como sería el caso de determinados registros públi-

31 En este sentido parece expresarse la STS de 22 de diciembre de 2004 (rec. cas. 882/2002, ECLI:ES:TS:2004:8401, FJ 5º) al diferenciar entre administraciones locales, por un lado, y otras administraciones territoriales, por otro. Particularmente expresa la citada resolución: «La norma que analizamos es la que regula el procedimiento para la obtención de las autorizaciones, en consecuencia, al establecer las normas del procedimiento de obtención de autorizaciones la exigencia de presentar los documentos fiscales referidos, es conforme al artículo 35.f) de la Ley 30/1992. Además el artículo cuya vulneración se imputa establece el derecho a no presentar documentos que se encuentren en poder de la Administración actuante. En el procedimiento de otorgamiento de autorizaciones interviene el Cabildo (artículo 16.1), en materia tributaria son diversas las Administraciones actuantes desde el punto de vista objetivo y territorial hecho que el propio precepto apunta al exigir "Certificación... de la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente"».

32 V.gr. la Agencia Estatal de la Administración Tributaria creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

33 En el mismo sentido *vid.* Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ, *op. cit.*, págs. 139-140.

cos³⁴. Tal sería el caso del Registro Mercantil, especialmente relevante en ámbitos tributarios por cuanto que contiene información contable (cuentas anuales que incluyen el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria) y que, como es sabido, tienen gran importancia en determinados impuestos muy vinculados a la empresa como es el caso del Impuesto sobre Sociedades o el IRPF (en lo que se refiere, respecto de este último, a los rendimientos por actividades empresariales o a las ganancias o pérdidas patrimoniales por la transmisión de elementos afectos).

Ahora bien ¿puede conceptuarse el Registro Mercantil como un organismo público o una entidad de Derecho Público que se vincula o depende de una Administración Pública y, por ende, tendría esa misma naturaleza conforme al precitado art. 2.3 de la Ley 40/2015? De responderse afirmativamente a la pregunta anterior cabría entender que la Administración en la que se integra dicho Registro (esto es, la Administración General del Estado de la que la AEAT es una parte) no puede solicitar a los obligados tributarios, para gestionar sus tributos, que aporten documentos que éstos hayan depositado en el citado Registro, aunque sí podría solicitar –como se ha indicado– la comunicación de datos que figuran en los documentos aportados y que no han sido convenientemente tratados por la Administración sino, meramente, depositados.

Es sabido que la antes comentada STS de 16 de septiembre de 2021 (rec. cas. 8250/2019) ha determinado que el derecho contemplado en los arts. 34.1.h) y 99.2 de la LGT no resulta aplicable a la información contable depositada en el Registro Mercantil. Sin embargo, cabe hacer algunas apreciaciones al respecto:

En primer lugar, y aun cuando resulta preciso reconocer que la naturaleza jurídica del Registro Mercantil es más etérea que la de otros entes públicos –habida cuenta de su particular gestión privada–, lo cierto es que a tenor del art. 17 del Código de Comercio dicho órgano depende del Ministerio de Justicia, siendo así que los registradores son nombrados por el o la titular de dicho ministerio (art. 13 del Reglamento del Registro Mercantil)³⁵. En este sentido, puede admitirse sin resultar forzado que el Registro Mercantil es entidad de Derecho Público vinculada o dependiente de la Administración General del

34 Ángel SÁNCHEZ BLANCO («Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993, pág. 53) refiere al respecto: «No es ajena a la problemática del derecho objeto de consideración la circunstancia de que la base de datos pública constituida por el Censo, Catastro, los Registros Civil, de la Propiedad y Mercantil..., carecen de operatividad a efectos de acceso y utilización de sus datos por las Administraciones, requiriendo de la previa solicitud personal de documentación, en lugar de operar con un sistema integrado de datos públicos desde las distintas unidades administrativas o instituciones públicas».

35 Así, Carmen FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ (*El registro mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 90 y 91) no duda en considerar que la actividad desarrollada por el Registro Mercantil es una auténtica actividad administrativa en cuanto que desarrollada por órganos dependientes de las Administraciones Públicas. Ello es así puesto que se trata de actos de jurisdicción voluntaria, pero «[c]uando esta función administrativa es llevada a cabo por órganos no judiciales –como es el caso de las funciones llevadas a por los Registradores Mercantiles– estamos, por propia definición, ante una actividad subjetivamente administrativa no jurisdiccional. Sólo impropriamente puede hablarse, pues, de jurisdicción voluntaria en estos casos, ya que desde un punto de vista formal u orgánico el acto emana de la Administración Pública y desde el punto de vista material la naturaleza de este tipo de función es materialmente administrativa».

Estado y, consecuentemente, conforme al art. 2 de la Ley 40/2015 antes transcrito, tendría carácter de Administración Pública³⁶.

Sin embargo, y en segundo lugar, si se solicita información contable específica y no las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, el derecho que se discute no ampararía una negativa a la aportación de tales «datos» requeridos por cuanto que el mismo únicamente contempla la posibilidad de rechazar la presentación de «documentos» ya facilitados.

La consecuencia lógica de la afirmación contenida en el párrafo anterior sería que los obligados tributarios pueden rehusar los requerimientos de aportación de documentos contables que ya fueron depositados en el Registro Mercantil (cuentas anuales) con indicación de la fecha en que los mismos se aportaron a dicho ente público, si bien ante requerimientos individualizados de datos concretos, los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas pueden exigir que se atienda tal requerimiento sin excusa o negativa si no se pretende incurrir en sanciones del art. 203 LGT.

Y, adicionalmente, puede indicarse que: (i) no cualquier requerimiento administrativo de análisis de la contabilidad empresarial puede rehusarse sin consecuencias jurídicas desfavorables para el obligado tributario, pues en el Registro Mercantil no se deposita toda la información contable generada en la empresa; y, adicionalmente (ii) aunque el derecho examinado sólo impide requerir «documentos» ya aportados pero no meros «datos» que puedan contenerse en los mismos, lo cierto es que tales requerimientos administrativos de datos que ya figuran en documentos aportados y conservados en registros administrativos pudieran vulnerar el principio de buena administración ya aludido o, incluso, el varias veces referido derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa [art. 34.1.k) LGT].

Ahora bien, una vez estudiado lo que debe entenderse por «Administración» a los efectos del derecho que nos encontramos analizando, resulta preciso determinar qué ha de entenderse por el segundo de los vocablos referidos y que componen el término complejo cuyo sentido pretendemos desentrañar («actuante»). Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua el adjetivo «actuante» es equivalente a la expresión «que actúa», y por el verbo «actuar» debe entenderse, si se refiere a una persona, «[e]jercer funciones propias de su cargo u oficio».

En consecuencia, habida cuenta de todo lo anterior, entiendo que el término «Administración actuante» alude a una Administración Pública en el sentido del

36 Así el art. 1 del precitado Reglamento del Registro Mercantil recoge que «[l]a organización del Registro Mercantil, integrada por los Registros Mercantiles territoriales y por el Registro Mercantil Central, se halla bajo la dependencia del Ministerio de Justicia» y que «[t]odos los asuntos relativos al Registro Mercantil estarán encomendados a la Dirección General de los Registros y del Notariado», y contra los actos de calificación dictados por los registradores mercantiles caben recursos de naturaleza administrativa (*cf.* arts. 66 a 76 del Reglamento del Registro Mercantil) y judicial (*vid.* desde una perspectiva general, Ángel VALERO FERNÁNDEZ-REYES, «Los recursos contra la calificación registral», *Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo* n.º 31, 2011, así como Antonio MARTÍNEZ SANTOS, *Jurisdicción y registros públicos: el proceso para la impugnación de la calificación negativa*, Marcial Pons, Madrid, 2012).

art. 2 de la Ley 40/2015 (esto es, una Administración territorial o los organismos o entidades de Derecho Público adscritos o dependientes a la misma) que, en lo que respecta al objeto de este trabajo, ejerce funciones de aplicación de los tributos³⁷.

En suma, de lo indicado con anterioridad puede señalarse que el derecho a no aportar documentación que ya se haya aportado a una Administración alude a «Administración actuante» y no a «órgano actuante», lo cual es especialmente relevante si se tiene en cuenta el principio de personalidad única de la Administración que parece haber evolucionado desde posiciones más restrictivas a otras más garantistas (*cf.*, entre otras, las recientes SSTs de 19 de noviembre de 2020, rec. cas. 4911/2018, ECLI:ES:TS:2020:3880; de 16 de junio de 2021, rec. cas. 6123/2019, ECLI:ES:TS:2021:2636; de 18 de junio de 2021, rec. cas. 2188/2020, ECLI:ES:TS:2021:2573; o de 21 de junio de 2021, rec. cas. 6194/2019, ECLI:ES:TS:2021:2566)³⁸. En consecuencia, cabe entender, que tanto los órganos de gestión, inspección o revisión de una misma Administración (estatal, autonómica o local), y ya sean o no parte de un mismo ministerio, consejería, concejalía, etc., pertenecen a idéntico ente público a los efectos de los arts. 34.1.h) y 99.2 LGT.

6. Bibliografía

ANDRÉS LLAMAS, Miguel Ángel, «Vicisitudes y perspectivas del nuevo derecho a no aportar documentos que obren en poder de las administraciones públicas», en Adán CARRIZO GONZÁLEZ-CASTELL (Coord), *Estudios actuales en derecho y ciencia política. 2º Encuentro INCIJUP*, Santiago de Compostela (A Coruña), 2013.

BAÑO LEÓN, José María, «Los interesados y los derechos y deberes de los ciudadanos ante la Administración», en Jesús LEGUINA VILLA y Miguel SÁNCHEZ MORÓN (Dirs.), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993.

COTINO HUESO, Lorenzo, «Derechos de las personas y derechos de los interesados en sus relaciones con las administraciones públicas: una visión en paralelo», en Concepción CAMPOS ACUÑA (Coord.), *El nuevo procedimiento administrativo local tras la Ley 39/2015*, Wolters Kluwer, Las Rozas (Madrid), 2016.

³⁷ En un sentido similar, aunque desde una perspectiva general, Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.* pág. 140) entiende que «sería Administración actuante la que, en cada momento de la tramitación de un procedimiento administrativo, tiene encomendada la competencia para realizar las actuaciones que lo conforman [... siendo así] que «tal consideración se referiría a las Administraciones territoriales y los organismos públicos dependientes de cada una de ellas, sin que el dato de la personalidad jurídica independiente de los mismos afecte a la exigibilidad del derecho».

³⁸ Así, Leopoldo TOLIVAR ALAS, en el prólogo a la obra de Teresa D. NÚÑEZ GÓMEZ (*op. cit.*) indicó que el silencio del legislador «ha favorecido interpretaciones complacientes con versiones muy restrictivas de lo que ha de entenderse por "Administración actuante". Expresión ésta importada con poco cuidado del ámbito urbanístico y en la que algunos llegan a ver un sinónimo de "órgano competente". Y ello pese a la proclamación de la personalidad jurídica única de cada Administración (art. 2.2. de la LOFAGE) y de los medios técnicos con los que hoy cuentan las oficinas públicas».

DEL PASO BENGOA, Jesús María y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, Clara, *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Carmen, *El registro mercantil*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

GARCÍA ÁLVAREZ, Gerardo, «Derecho de los interesados en el procedimiento», en Eduardo Gamero Casado (Dir.), Severiano Fernández Ramos y Julián Valero Torrijos (Coords.), *Tratado de procedimiento administrativo común y régimen jurídico básico del Sector Público*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GARCÍA BERRO, Florián, *Procedimientos tributarios y derecho de los contribuyentes en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LUCAS DURÁN, Manuel, «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131, 2020.

MARTÍNEZ SANTOS, Antonio, *Jurisdicción y registros públicos: el proceso para la impugnación de la calificación negativa*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

NÚÑEZ GÓMEZ, Teresa D., *Abuso en la exigencia documental y garantías formales de los administradores*, Atelier, Barcelona, 2005.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Derechos a que las actuaciones se desarrollen del modo menos gravoso y a no realizar aportaciones redundantes de documentos», en Fernando SERRANO ANTÓN (Dir.), *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Civitas, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ BLANCO, Ángel, «Los derechos ciudadanos en la ley de Administraciones Públicas», *Revista de Administración Pública* n.º 132, 1993.

VALERO FERNÁNDEZ-REYES, Ángel, «Los recursos contra la calificación registral», *Cuadernos del Seminario Carlos Hernández Crespo* n.º 31, 2011.



XV ENCUENTRO AEDAF

JORNADA NACIONAL DE ESTUDIO

Madrid, 31 de marzo de 2022

El primer gran encuentro fiscal del año

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Abierto el plazo de inscripción en www.aedaf.es

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document. The person's right hand is holding a pen and writing on the paper, while their left hand rests on the document. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text "Comentario de doctrina administrativa" is overlaid in white on the upper right portion of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3799/2018, DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de inspección. Alcance de las actuaciones inspectoras.

El TEAC, en esta resolución de 22 de septiembre, cambia el criterio mantenido hasta el momento y, siguiendo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, concluye que modificar el alcance de las actuaciones inspectoras sin que medie acuerdo del Inspector jefe notificado al interesado, constituye un defecto sustantivo o material del procedimiento –y no meramente formal o procedimental–, por lo que, en estos casos, no tiene cabida ordenar la retroacción de actuaciones.

Hasta ahora, el TEAC venía sosteniendo en varias resoluciones que este defecto procedimental suponía la anulación de la liquidación y la retroacción de actuaciones para que, de forma motivada, se dictase acuerdo por el Inspector jefe y se notificase al interesado.

El cambio de criterio que ahora se produce viene motivado por la reciente jurisprudencia del TS –sentencia de 4 de marzo de 2021, rec. 3906/2019–, y se refiere a la improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones.

Al igual que hiciera el Tribunal Supremo en la sentencia que se reproduce parcialmente, el TEAC considera que sobrepasar la delimitación del alcance del procedimiento de comprobación no es un defecto meramente formal o procedimental, sino que se trata de un vicio material o sustantivo de la actuación administrativa que no permite la retroacción de actuaciones. Por último, añade el Tribunal administrativo que el vicio procedimental observado no es causa de nulidad de pleno derecho al no haberse incurrido en el supuesto del artículo 217.1.a) de la LGT, pues se siguió el procedimiento establecido, cumpliendo los trámites esenciales y sin generación de posible indefensión relevante.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- No obstante, la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la retroacción de actuaciones, y el contenido de la sentencia de la Sentencia de 4 de marzo de 2021 (rec. núm. 3906/2019) obligan a reconsiderar los efectos que este Tribunal Económico-Administrativo Central había derivado de los excesos de las actuaciones como el descrito en este caso.

En su Sentencia el Alto Tribunal analiza un procedimiento de comprobación limitada en el que, tras la notificación inicial de la propuesta de resolución, se dicta una nueva propuesta de resolución ampliando el alcance inicial, lo que contraviene lo dispuesto en el artículo 164 RGIT relativo a la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, que dispone:

«1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.»

Ante este incumplimiento la sentencia de instancia había sostenido que:

«(...) estamos ante un incumplimiento formal que no ha producido indefensión al recurrente, porque aunque el alcance de la comprobación limitada se limitó a "contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de facturas recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros"».

Sin embargo, el Alto Tribunal anula la liquidación, sin ordenar la retroacción, argumentando lo siguiente:

«(...) la sala no comparte esta interpretación, pues es evidente que estamos ante un procedimiento de comprobación limitada que ha de tramitarse y resolverse con los límites establecidos en la normativa vigente, y la previsión de que la posible ampliación o modificación de su alcance se haga antes del trámite de alegaciones, hace que a partir de la propuesta de resolución, no pueda ya modificarse el mismo, sino que ha de resolverse dentro de sus límites, so pena de hacer ineficaz el precepto, todo ello sin perjuicio de que una vez terminado la Administración pudiera, de no haber prescrito, iniciar otras actuaciones de comprobación sobre hechos o elementos no incluidos en la primera comprobación, como se deriva de la jurisprudencia antes analizada a efectos de la preclusión de la comprobación limitada, establecida en el artículo 140.1 de la ley General Tributaria, o que el procedimiento terminara con la apertura de otro distinto, como el de inspección.

La vulneración de los límites del alcance de la comprobación limitada no es un mero defecto procedimental no invalidante, sino que supone una alteración del alcance que el legislador ha previsto para este procedimiento, y en consecuencia produce indefensión al recurrente, en tanto la delimitación del alcance de la comprobación limitada crea en el ciudadano sometido al procedimiento

un derecho reaccional a que no se rebase el ámbito del mismo, a partir de un determinado momento que el Reglamento ha establecido.»

Ese defecto procedimental, sí invalidante, entendemos que también se produce en un procedimiento inspector que rebasa los límites del alcance inicialmente notificado al obligado tributario o posteriormente ampliado. La Inspección puede en cualquier momento del procedimiento de comprobación acordar una ampliación de las actuaciones que está desarrollando. La falta de dicha ampliación y de su notificación al obligado tributario sitúa a éste en una posición de indefensión ante la Administración tributaria, al impedirle conocer de forma concreta los elementos de la obligación tributaria o períodos que están siendo comprobados. Si la circunstancia de haberlo hecho fuera del margen temporal tasado que la normativa previene (art 164 del RGAT) para el PCL, es determinante para que el Tribunal Supremo lo califique como «*no mero defecto invalidante*», con mayor razón, si cabe, el no haber procedido a ampliar el alcance en el procedimiento inspector, pudiendo haberlo hecho en un margen temporal más amplio que el que rige para el PCL, hace que la vulneración de la delimitación del alcance resulte más censurable.

En este punto no hay discrepancia entre la citada doctrina de este TEAC y la sentencia citada, ya que en ambos casos se considera que el aludido defecto no es una mera irregularidad no invalidante y se anulan las liquidaciones recurridas.

(...)

Procede, en consecuencia, anular el ajuste practicado por exceder del ámbito de la comprobación comunicado al contribuyente, lo que, en el presente caso, dado que se trata del único contenido de la liquidación recurrida, supone la anulación de la misma, sin que proceda la retroacción de las actuaciones al entender, por las razones expuestas, que no es de aplicación al caso lo dispuesto en el artículo 239.3 de la LGT por entender que salirse de la delimitación del procedimiento del alcance del procedimiento de comprobación debe considerarse un defecto material de la actuación administrativa, y no meramente formal o procedimental.

En este último aspecto, la no retroacción, la doctrina que este Tribunal Económico-Administrativo Central mantenía, entre otras, en las resoluciones de 15 de diciembre de 2015, RG 3063/2013, y de 12 de diciembre de 2013, RG 4030/2011, referidas a la extralimitación de las actuaciones de comprobación limitada realizadas respecto al alcance inicialmente definido, y, respecto al procedimiento de inspección, en la Resolución de 18 de febrero de 2021, RG 1984/2018, y la Resolución RG 01943/2018 de 22/07/2020.

Debe añadirse que, en contra de lo que demanda el reclamante, el defecto procedimental apreciado no ha supuesto la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas.

No ha sido esa la conclusión alcanzada en la referida sentencia del Tribunal Supremo, y no es la que debe alcanzarse en este caso, en el que no se ha incurrido en el supuesto del artículo 217.1 e) de la LGT, ya que se siguió el procedimiento legalmente establecido, cumpliendo los trámites esenciales del mismo,

y sin que, como hemos visto, la generación de posible indefensión sea relevante, ya que el reclamante sí conoció desde el principio el verdadero objetivo del procedimiento seguido.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3450/2019, DE 15 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IAE. Determinación del importe neto de cifra de negocios de grupos consolidados.

Con esta resolución se viene a establecer criterio sobre la determinación del importe neto de la cifra de negocios en grupos consolidados a efectos de la aplicación de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) prevista en el artículo 82.1 c) del texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

En base a la a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el TEAC establece que, para que exista «grupo de sociedades» a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como «grupo consolidado», esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

Por tanto, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO

(...)

De acuerdo con el citado precepto, estarán exentas del IAE aquellas entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros. Dicha cifra de

negocios se obtendrá, en el caso de que las mismas formen parte de un grupo de sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, sumando la que corresponda a cada una de las entidades del grupo.

(...)

Como se deriva de la lectura del precepto transcrito, nos encontraremos ante un grupo de entidades cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Es de señalar que tras la modificación operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, ya no se hace referencia al concepto de unidad de decisión como determinante de la obligación de consolidar, sino al concepto de control directo o indirecto.

Tal y como se deriva de los antecedentes de hecho, la cuestión controvertida es determinar si la entidad forma parte de un grupo de entidades de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio reproducido anteriormente.

(...)

CUARTO.-

(...)

Resulta relevante para la resolución del presente recurso de alzada lo señalado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 6 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación 181/ 2017, en la que interpreta la regla tercera del artículo 82.1.c) de la Ley de Haciendas Locales así como la remisión que se realiza a la sección primera del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

Señala el Alto Tribunal en la citada sentencia, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

«El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Barcelona es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso analizar el precepto contenido en el artículo 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en el particular del mismo por el que se establece una cláusula antielusión –que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio del interesado– cuando el sujeto pasivo del impuesto sobre actividades económicas ‘forme parte de un grupo de sociedades’.

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala puso de manifiesto la necesidad de interpretar tal precepto al objeto de determinar cuándo y en qué circunstancias nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE.

Una adecuada exégesis de la normativa que resulta de aplicación obliga a tener en cuenta lo siguiente:

- a) *Que la Ley establece como regla general que están exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas los sujetos pasivos del impuesto sobre*

sociedades, las sociedades civiles y las entidades previstas en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria "que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

- b) *Que para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él con una excepción: "cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio", en cuyo caso aquel importe neto "se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo".*
- c) *Que a tales efectos, "se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre".*
- d) *Que el artículo 42 del Código de Comercio establece la obligación legal de "formular las cuentas anuales consolidadas" a "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades", definiendo éste como aquél en el que "una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras" y presumiendo la existencia de tal control en las "situaciones" que el propio precepto describe.*
- e) *Que en los apartados 2 a 6 del citado artículo se describe la forma de cumplir esa obligación legal precisando, en lo que ahora interesa (i) que la consolidación no exime a las sociedades del grupo de formular sus propias cuentas (ii) que la dominante debe incluir en sus cuentas consolidadas a las sociedades que integran el grupo (iii) que deben designarse a los auditores que controlen tales cuentas y (iv) que las mismas deben ser aprobadas por la Junta General.*
- f) *Que el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (sustituido por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas) dedica su Sección Primera a definir los conceptos de grupo de sociedades, sociedad dominante y dependiente y cómo se computan los derechos de voto.*

(...)

Es cierto, como señala la Diputación de Barcelona, que la cláusula antielusión que analizamos tiene la evidente finalidad de evitar una artificiosa división de la actividad económica del sujeto pasivo mediante la utilización de distintas sociedades puramente instrumentales.

Es cierto también que esa finalidad solo se consigue si el importe neto de la cifra de negocios (que legalmente ha de ser superior al millón de euros para que la actividad se sujete al tributo que nos ocupa) va referido, cuando se constata que el sujeto pasivo forma parte de un grupo de sociedades, al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, pues solo así se evita la reducción artificiosa de aquel importe mediante la división del negocio entre sociedades puramente instrumentales.

Ocurre, sin embargo, que la ley define esa cláusula antielusión no solo desde la perspectiva puramente material a la que alude la recurrente en casación, esto es, refiriendo el concepto de grupo únicamente a la existencia de una "unidad de decisión" entre las diversas entidades.

Y es que, en efecto, la ley –artículo 82.1.c) del Texto Refundido de la ley de Haciendas Locales– obliga a referir el importe neto de la cifra de negocios "al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo" solo cuando y en la medida en que "la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio".

Y el artículo 42 del Código de Comercio comienza afirmando –antes de definir materialmente qué se entiende por grupo de sociedades– que "toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección".

A nuestro juicio, coincidiendo en lo esencial con la sentencia recurrida, la cláusula antielusión solo resulta aplicable cuando la entidad que ejerce la actividad sometida prima facie al impuesto pertenece a un grupo de sociedades cuya entidad dominante debe formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. Y ello por las siguientes razones:

1. En primer lugar, porque la remisión que se contiene en el precepto ha de entenderse realizada de manera completa a la norma contenida en el artículo 42 del Código de Comercio que, como se ha visto, vincula la existencia de grupo al deber de consolidar las cuentas.
2. En segundo lugar, porque el artículo 81.2.c) de la Ley de Haciendas Locales concreta aún más la remisión a los grupos de sociedades afirmando que "a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1.ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre" (actual Real Decreto 1159/2010), norma reglamentaria referida, cabalmente, al régimen contable de la consolidación, lo que solo puede querer decir que el legislador no pensaba en los grupos de entidades solo "materialmente", sino también en la medida en que debieran consolidar.
3. Cabe por ello concluir, en tercer lugar, que la norma que efectúa la remisión, atendiendo el contenido de los preceptos a los que se remite, no solo se refiere al "perímetro" del grupo (como sostiene la recurrente apoyándose en la contestación a una consulta vinculante efectuada por la Dirección General de Tributos), sino también (como señala la sentencia de la Sala de Cataluña de 6 de marzo de 2013, dictada en el recurso núm. 1229/2009 y citada por el juez a quo) "a la cohesión entre la actuación del grupo" por cuanto el precepto de la Ley de Haciendas Locales remite a otros –del Código de Comercio y del Decreto sobre formulación de cuentas anuales– referidos expresamente a sociedades que actúan como grupos consolidados en la medida en que tienen el deber de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

4. *En cuarto lugar, porque el propio concepto de "importe neto de la cifra de negocios" (que es el que determina la exención o no del impuesto) abona tal interpretación. Nos hallamos ante una magnitud definida por la normativa contable (el importe de las ventas y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, menos el importe de cualquier descuento y de los impuestos que deban ser objeto de repercusión) cuya concreción es esencial para determinar si la entidad debe o no satisfacer el tributo por la actividad que realiza.*

Y esa concreción, a nuestro juicio, solo es posible, cuando se trata de un grupo de sociedades, si éste cumple con la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación. En otras palabras, para saber cuál es realmente aquel importe debe estarse a las cuentas consolidadas, que deberán necesariamente formularse –salvo que concurra alguna excepción legal– en los términos que derivan del Código de Comercio y de la norma reglamentaria que disciplina el régimen contable de la consolidación, disposiciones a las que se remite expresamente la norma tributaria prevista en la Ley de Haciendas Locales.

5. *Por último, es un hecho incontrovertido que las cuentas anuales de la actora (o de la dominante del grupo al que, a juicio de la Diputación de Barcelona, pertenece) no se presentan para su depósito en forma consolidada; además, no consta que la Administración competente haya exigido al "grupo" el cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 42 del Código de Comercio y en las normas reglamentarias concordantes, por lo que afirmar –exclusivamente a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas aquí concernido– que nos hallamos ante un grupo de sociedades constituiría una contradicción difícilmente salvable cuando, insistimos, el precepto legal que define el grupo y al que se remite la cláusula antielusión que nos ocupa lo hace por referencia expresa a la necesidad de formular sus cuentas en régimen de consolidación.*

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"Precisar cuándo y en qué circunstancia nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de testar el cumplimiento de los requisitos objetivos que ameriten la aplicación de la exención contenida en el artículo 82.1.c) 3ª TRLRHL".

Y la respuesta, coincidente con la de la sentencia impugnada, es que, efectivamente, la remisión contenida en el artículo 82.1.c).3ª del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a los "grupos de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio" debe interpretarse de forma que solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como

"grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.

En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación deducido por el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona pues la sentencia recurrida ha interpretado correctamente el artículo 82.1.c).3º del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al considerar que para que exista "grupo de sociedades" a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios necesario para la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas es imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado", esto es, sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación lo que, como se ha visto, no concurre en VALLPA 3000, S.L., que no presenta sus cuentas –ni ella misma ni la presunta sociedad dominante– en régimen de consolidación, ni consta que tenga la obligación legal de hacerlo o que tal deber haya sido exigido por el órgano competente.»

Concluye el Tribunal Supremo que si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, presentado cuentas anuales en régimen de consolidación, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

La aplicación de este criterio jurisprudencial al caso que nos ocupa nos lleva a estimar las alegaciones de la interesada en cuanto no es posible considerar que nos encontramos ante un grupo de empresas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, puesto que no consta que las entidades designadas como integrantes del grupo por la Administración actúen como un grupo consolidado ni tengan la obligación de presentar sus cuentas en régimen de consolidación.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2098/2020, DE 22 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IS. Compensación de bases imponibles negativas. Régimen opciones tributarias.

El TEAC, en esta resolución, vuelve a confirmar la doctrina ya sentada por primera vez en la resolución de 4 de abril de 2017, que considera que a la compensación de bases imponibles negativas le resulta de aplicación el régimen de opciones tributarias. Esta doctrina ha sido desarrollada y matizada en posteriores resoluciones distinguiéndose diferentes escenarios. De este modo, considera el TEAC que la compensación de BINs constituye una opción tributaria que debe ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración y que dicha opción no puede modificarse transcurrido dicho plazo, salvo que cambien las circunstancias en algún supuesto determinado que se ha matizado doctrinalmente.

Asimismo, reconoce el TEAC que la doctrina sentada en esa primera resolución, y confirmada posteriormente, ha sido puesta en entredicho por la Audiencia Nacional, pero, dado que dicha sentencia no es firme y la cuestión está pendiente de recurso de casación por el Tribunal Supremo, sigue manteniendo la posición inicialmente adoptada.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Sobre la opción a compensar ejercida por un declarante extemporáneo.

(...)

Por tanto, es cierto que el aquí reclamante autoliquidó extemporáneamente los tres períodos impositivos, cuestión que en la presente reclamación es pacífica.

Por el contrario, sí existe controversia sobre la naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas, reguladas en el artículo 25 LIS: para la Administración, siguiendo a las resoluciones que a continuación citaremos de este TEAC son una opción tributaria, mientras que, para el aquí reclamante, constituye su ejercicio un derecho subjetivo.

Así, para este TEAC (Resolución de 4 de abril de 2017, RG 1510/2013; Resolución de 16 de enero de 2019, Resolución de 9 de abril de 2019, RG 3825-18; Resolución de 14 de mayo de 2019, RG 6054/17 y Resolución de 10 de julio de 2019, RG 408/18/00) la compensación está enmarcada en el artículo 119.3 LGT el cual preceptúa:

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

Una vez asentada su naturaleza jurídica, debemos precisar que en tales resoluciones este TEAC ha defendido que esta opción tributaria debe recibir un tratamiento diferenciado en función de una serie de escenarios que fueron inicialmente reconocidos en la resolución de 4 de abril de 2017 y, posteriormente matizados, en la resolución de 16 de enero de 2019 en la que consagramos la cláusula *rebus sic stantibus*.

(...)

Por ello, no cabe duda, a juicio de este Tribunal Central, de que la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores aún no compensadas, o en su caso, no hacerlo, es una «opción tributaria» a todos los efectos.

Y que esta «opción tributaria» debe ejercitarse con la presentación de una declaración, dentro del plazo reglamentario, puesto que admitir lo contrario (permitir ejercitar opciones tributarias a través de autoliquidaciones o declaraciones tributarias extemporáneas) vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, mientras quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento.

Por ende, al ser aquí indiscutible que el obligado tributario no autoliquidó ninguno de los tres períodos impositivos comprobados en el plazo legalmente establecido, éste no pudo conforme a derecho ejercer su opción por compensar, siendo procedente la eliminación de tal compensación que realizó la Administración sin perjuicio de que los créditos que fueron objeto de desaplicación administrativa puedan ser compensados en ulteriores períodos impositivos.

Del mismo modo, tampoco es aplicable en el presente caso la cláusula *rebus sic stantibus* que permitiría mudar esa opción previamente ejercitada y cuya aplicación reconocimos en la resolución de 16 de enero de 2019, al no concurrir en el presente caso ninguna circunstancia fáctica imprevista que alterare las condiciones bajo las cuales se optó:

(...)

Finalmente, este TEAC es concedor de que la resolución de 4 de abril de 2017 sobre la cual asentamos nuestra doctrina de opciones tributarias en el ámbito de las B.I.N. fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, habiendo la Audiencia Nacional dictado sentencia en fecha 11 de diciembre de 2020 (rec. n.º 439/2017), afirmándose por el citado Tribunal jurisdiccional que la compensación de bases imponibles negativas no constituye una opción tributaria sino un derecho subjetivo.

Sin embargo, tal pronunciamiento judicial no es firme al haberse interpuesto frente a ella recurso de casación ante el Tribunal Supremo por el Abogado del Estado, existiendo, además, sobre la misma cuestión –y es consciente de ello este Tribunal Central– varios Autos del Tribunal Supremo, admitidos a trámite y no resueltos aún –como el Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2020–, por el que se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020, y en el que se dispone, como cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia:

«Dilucidar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación declarada resulta extemporánea, determinando si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia».

Por tanto, en la medida en que aún no consta pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión, este Tribunal Central ha de mantener el que es su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida, y que supone que haya que confirmar, plenamente, la liquidación dictada en este caso y desestimar las pretensiones de la entidad reclamante.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3229/2021, DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.

El TEAC, en esta resolución de 16 de septiembre, unifica el criterio en los casos de aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT, para declarar la responsabilidad solidaria en aquellos casos en los que, concurriendo las circunstancias contempladas en el párrafo segundo del artículo 643 del Código Civil, esto es, que el donante se queda sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, se pone de manifiesto, que se cumple el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2a) de la LGT, es decir, la causación o colaboración del donante, en este caso, en la ocultación.

También, el TEAC entra a unificar doctrina, declarando que en aquellos casos en los que el acto o negocio jurídico en el que se hubiese producido la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad, no es motivo para negar *per se* la existencia de dicha ocultación.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO

(..).

Así pues, concluimos en la mencionada resolución que a efectos de la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT la presunción del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, opera de forma que la Administración tributaria podrá considerar acreditada la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor (donante) con la finalidad de impedir su traba, pero

no que el responsable (donatario) haya actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado, circunstancia ésta que deberá probar convenientemente.

Cierto es que al indicar la reiterada resolución (I) que «la Administración tributaria podrá considerar acreditado el primero de los requisitos que han de concurrir para que se dé dicha responsabilidad, esto es, la ocultación de bienes o derechos por parte del deudor con la finalidad de impedir su traba» y (II) que la Administración debe acreditar que el responsable ha actuado con conocimiento o conciencia del perjuicio causado (tercer requisito de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT), parece ignorar el segundo de los requisitos para la declaración de la responsabilidad, esto es, la acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación, como si la presunción del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, nada permitiera concluir al respecto.

No fue esa, sin embargo, la intención de este Tribunal Central. Teniendo en cuenta que el centro del debate giraba en dicha resolución en torno a si la concurrencia de las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, permitía a la Administración tener por acreditada la intencionalidad del declarado responsable en la ocultación, esto es, el conocimiento o conciencia del perjuicio causado, tesis ésta defendida por el Director recurrente, hicimos hincapié en que tales circunstancias permitían tener por probada la actitud fraudulenta del donante (deudor) pero no la del declarado responsable (donatario). Pero con ello no pretendimos dejar al margen el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT sino, por el contrario, lo entendimos cumplido en la medida en que la donación de los inmuebles en las condiciones del artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, aceptada por el donatario, ponía de manifiesto la acción del presunto responsable consistente en «causar o colaborar en la ocultación».

Así, en efecto, este Tribunal Central ha señalado con reiteración que el segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT está constituido por la acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación de bienes y derechos del obligado al pago. El término «causar» implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y «colaborar» entraña complicidad, cooperación.

Pues bien, la aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el artículo 643, párrafo segundo, del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT, esto es, la «causación o colaboración» del primero en la ocultación.

El Director recurrente reprocha en segundo lugar a la resolución del TEAR su consideración de que en la despatrimonialización llevada a cabo por el deudor principal por medio de la donación de inmuebles no ha existido intención de ocultarlos a la acción ejecutiva de la Hacienda Pública por la mera circunstancia

de que esa despatrimonialización podría haber sido llevada a cabo años antes respecto de otras deudas y no se hizo.

La resolución de este Tribunal Central de 29 de junio de 2017 (RG 4435/2016), dictada en unificación de criterio, dispuso:

TERCERO: (...)

A este respecto ya ha tenido ocasión de pronunciarse el TEAC en su resolución de 30.09.2015 RG 1302/2015:

«La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) solo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el «*dies a quo*» del plazo para la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

1.- Si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT se ha realizado antes de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.

2.- Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Del texto de la resolución se deduce que la acción frente al presunto responsable puede nacer en dos momentos distintos en función de si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo antes de la finalización del plazo de pago en voluntaria para el deudor principal o si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo en un momento posterior a la finalización del período voluntario del pago del deudor principal.

Pues bien, estas han sido las únicas matizaciones temporales en relación con los presupuestos de hecho de la responsabilidad que pueden deducirse de la normativa vigente y de la Doctrina administrativa, todas ellas relacionadas con el inicio de la acción administrativa y con la prescripción y su posible interrupción, pues ni del artículo 42.2.a) de la LGT ni tampoco de la Doctrina del TEAC, se deduce alguna exigencia temporal o acotación en el tiempo relativa al momento en que se ha de producir los hechos determinantes de la responsabilidad para considerar que los mismos se han realizado con la intencionalidad de ocultar o sustraer el patrimonio del deudor principal de la acción recaudatoria de la Administración Tributaria.

CUARTO: (...)

A este respecto se ha de insistir en que la norma no exige ni limita temporalmente el momento en el cual tuvieron lugar los hechos constitutivos de vaciamiento patrimonial para acreditar que los mismos se realizaron con la finalidad de impedir su traba por la Administración. Basta, en este aspecto, que el tercero participe en la realización de estos negocios tenga un conocimiento de la situa-

ción existente y que con estas actuaciones podría provocarse un perjuicio a la Administración.

La resolución de este Tribunal Central de 31 de mayo de 2017 (RG 4937/2016), dictada en unificación de criterio, señaló que «el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad».

Asimismo, en la resolución de 23 de septiembre de 2020 (RG 970/2019), dictada en unificación de criterio, este Tribunal Central fijó como criterio que «La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Consecuentemente es posible la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos supuestos en los cuales el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produce con posterioridad a los actos de ocultación, siempre que se pruebe la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor».

En definitiva, pues, el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, tiene razón el Director recurrente cuando afirma que la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2585/2020, DE 22 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducción plurianualidad. Período de generación.

El TEAC, en esta resolución, se pronuncia acerca de la posibilidad de aplicar la reducción de plurianualidad a aquellas rentas de capital inmobiliario cuya exigibilidad se produce en periodos superiores a dos años. Mediante unificación de doctrina, el TEAC declara que, dicha reducción se incluye en el IRPF con la finalidad de limitar la progresividad del impuesto a aquellas rentas que, habiéndose generado en varios ejercicios, se cobren en uno solo, por lo tanto, en el caso de que se haya pactado que la renta será exigible en un período superior a dos años, le será de aplicación la reducción del art 23.3 de la LIRPF.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- En el Fundamento de Derecho anterior hemos expuesto el funcionamiento de la imputación temporal de las rentas inmobiliarias en el I.R.P.F., y en este vamos a examinar cómo funciona la reducción por plurianualidad del art. 23.3 de la Ley del Impuesto (precepto que se encuentra en la Subsección 1ª «Rendimientos del capital inmobiliario» de la Sección 2ª del Capítulo II de la LIRPF) que en su redacción original y vigente para el año 2014, disponía que:

«3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.»

Norma que debía completarse con la regulación reglamentaria a que en la misma se apela, que se encontraba en el art. 15 del Reglamento del Impuesto

(R.D. 439/2007, de 30 de marzo), que en su redacción vigente entonces (en 2014) disponía que:

«Artículo 15. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.»

Una normativa (ley y reglamento) cuya dicción es inequívoca, y según la cual esa reducción se aplicaría a tres tipos de casos:

I.- A los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo»*.

II.- A los *«rendimientos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo siempre que se imputen en un único período impositivo»*; con lo que, huelga decirlo, si un rendimiento está calificado reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no precisará tener un período de generación superior a dos años, para poder beneficiarse de la reducción.

Y en el Reglamento se establecen tres supuestos cerrados, pues «exclusivamente» dice ese art. 15, y que se aplican a esos casos que se recogen en esas tres letras de ese art. 15, ninguna de las cuales resulta aplicable al caso que nos ocupa, por lo que no es del caso analizarlas aquí.

Y III.- A los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se cobren de forma fraccionada»*, siempre que, en tal caso, "el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos»; lo cual no ocurrió en el caso que nos ocupa, por lo que tampoco es del caso analizar aquí.

Por tanto, la posible aplicación de la reducción por plurianualidad en el caso que nos ocupa tenía que venir de que dicho supuesto pudiera incluirse en los del primer tipo de casos del art. 23.3 de la Ley del Impuesto, que hacía aplicable la reducción a los *"rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo"*.

Con lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

Pues bien, de cara a tal tarea interpretativa, hay que recordar lo ya recogido en el Fundamento de Derecho Tercero: que teniendo en cuenta que el I.R.P.F. es anual y progresivo, tal reducción está prevista para atenuar la sobre-progresividad que se produce cuando en un determinado momento son «exigibles» una rentas que se hayan generado en un período plurianual (más de dos años).

Y una reducción que es muy similar a las que estaban presentes en 2014 en los arts. 18.2.a), 26.2, 32.1 de la Ley 35/2006: para determinados rendimientos del trabajo, para los rendimientos del capital mobiliario y para determinados rendimientos íntegros de actividades económicas, respectivamente.

«18.2.a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

26.2.- Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

32.1.- Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, pro-

cedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.»

Reducciones que tienen todas ellas el mismo fundamento y finalidad, que la del art. 23.3 que aquí nos ocupa, y reducciones cuya finalidad, como dijo el TS en su sentencia de 03/05/2011 en el Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007, al hablar de la de los «*rendimientos irregulares*» de la Ley 40/1998 del I.R.P.F., es «*la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva*»; en suma, mitigar «*las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto*» (STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015).

Con lo que el espíritu y finalidad de las normas que nos ocupan son diáfanos; debiendo recordarse que el «*espíritu y finalidad*» de las normas son el canon de interpretación preferente, pues «*fundamentalmente*» dice el art. 3.1 del Código civil, canon hermenéutico también de aplicación –ex. art. 12.2 de la Ley 58/2003– en el ámbito tributario.

Dicho esto, y como la reducción es aplicable a los rendimientos con un período de generación superior a dos años, lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

La opinión del Director recurrente al respecto está clara:

«En nuestra opinión, la clave de este supuesto se encuentra en la correcta diferenciación entre los conceptos de período de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el período de generación de la renta es mensual.»

A la hora de la posible aplicación de la reducción en el caso que nos ocupa, el Director de gestión considera que las rentas se generan con un criterio que es el que en el Fundamento de Derecho tercero hemos denominado criterio del devengo fiscal en el I. s/ Soc (art. 11.1 de la Ley 27/2014), y también el criterio contable de imputación (art. 38.d del Código de Comercio), con lo que, como las rentas son mensuales, considera que las rentas se generan mensualmente; sin perjuicio de lo cual considera que, a la hora de tributar por ellas, esas rentas deban imputarse temporalmente atendiendo a la exigibilidad de las mismas (art. 14.1 de la Ley 35/2006):

« Por otro lado, se debe analizar la imputación temporal de estas rentas, para lo que hay que estar a lo dispuesto por el artículo 14.1, de la LIRPF, transcrito en la alegación primera, que establece que los rendimientos de capital se deben imputar «al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. «

En la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, ya transcrita, se deja claro que las rentas son exigibles el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, por lo que es en esas fechas cuando las cantidades se deben imputar en la declaración del IRPF del contribuyente. »

Una solución que este Tribunal no comparte, pues no resulta coherente que la generación de las rentas concernidas se evalúe con dos criterios distintos: uno a la hora de imputarlas a las B.I.'s de los períodos que correspondan, y otro distinto a la hora de determinar si resulta aplicable la reducción; y otro criterio distinto, no sólo diferente sino que resulta legalmente inaplicable a la hora de imputar temporalmente las rentas a las B.I.'s del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, las rentas de tres años deben llevarse a la B.I. de un único ejercicio, del ejercicio en que son exigibles las rentas de esos tres años, lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, mayor tributación que dimana de la progresividad del Impuesto; pero ello debe hacerse así porque así lo establece la norma de imputación temporal del art. 14.1 de la Ley 35/2006.

Pues bien, siendo ello así, y apelando a lo que más atrás hemos dejado dicho, no tiene sentido que a la hora de fijar un criterio para determinar la posible aplicación de una reducción que atenúe esa mayor tributación (sobre-imposición), se fije un criterio distinto. Y por ello este Tribunal considera, y ese el criterio que fijamos en la presente resolución, que, cuando la norma (el art. 23.3) disponía que la reducción debía aplicarse a los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo»*, como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan «exigibles»; «exigibles» en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 LIRPF, y que hemos detallado en el Fundamento de Derecho cuarto.

Periodo de generación que tiene que ser «superior» a dos años, que es lo que así se establece en ese art. 23.3; por tanto, como mínimo dos años y un día, o superior.

QUINTO.- En el Fundamento de Derecho anterior hemos expuesto el funcionamiento de la imputación temporal de las rentas inmobiliarias en el I.R.P.F., y en este vamos a examinar cómo funciona la reducción por plurianualidad del art. 23.3 de la Ley del Impuesto (precepto que se encuentra en la Subsección 1ª *«Rendimientos del capital inmobiliario»* de la Sección 2ª del Capítulo II de la LIRPF) que en su redacción original y vigente para el año 2014, disponía que:

«3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.»

Norma que debía completarse con la regulación reglamentaria a que en la misma se apela, que se encontraba en el art. 15 del Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo), que en su redacción vigente entonces (en 2014) disponía que:

«Artículo 15. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.
- b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.»

Una normativa (ley y reglamento) cuya dicción es inequívoca, y según la cual esa reducción se aplicaría a tres tipos de casos:

I.- A los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo»*.

II.- A los *«rendimientos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo siempre que se imputen en un único período impositivo»*; con lo que, huelga decirlo, si un rendimiento está calificado reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no precisará tener un período de generación superior a dos años, para poder beneficiarse de la reducción.

Y en el Reglamento se establecen tres supuestos cerrados, pues «exclusivamente» dice ese art. 15, y que se aplican a esos casos que se recogen en esas tres letras de ese art. 15, ninguna de las cuales resulta aplicable al caso que nos ocupa, por lo que no es del caso analizarlas aquí.

Y III.- A los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se cobren de forma fraccionada»*, siempre que, en tal caso, *«el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos»*; lo cual no ocurrió en el caso que nos ocupa, por lo que tampoco es del caso analizar aquí.

Por tanto, la posible aplicación de la reducción por plurianualidad en el caso que nos ocupa tenía que venir de que dicho supuesto pudiera incluirse en los del primer tipo de casos del art. 23.3 de la Ley del Impuesto, que hacía aplicable

la reducción a los «rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo».

Con lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

Pues bien, de cara a tal tarea interpretativa, hay que recordar lo ya recogido en el Fundamento de Derecho Tercero: que teniendo en cuenta que el I.R.P.F. es anual y progresivo, tal reducción está prevista para atenuar la sobre-progresividad que se produce cuando en un determinado momento son «exigibles» una rentas que se hayan generado en un período plurianual (más de dos años).

Y una reducción que es muy similar a las que estaban presentes en 2014 en los arts. 18.2.a), 26.2, 32.1 de la Ley 35/2006: para determinados rendimientos del trabajo, para los rendimientos del capital mobiliario y para determinados rendimientos íntegros de actividades económicas, respectivamente.

«18.2.a) El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

26.2.- Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

32.1.- Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por ciento.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.»

Reducciones que tienen todas ellas el mismo fundamento y finalidad, que la del art. 23.3 que aquí nos ocupa, y reducciones cuya finalidad, como dijo el TS en su sentencia de 03/05/2011 en el Rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 310/2007, al hablar de la de los «rendimientos irregulares» de la Ley 40/1998 del I.R.P.F., es «*la de conseguir un tratamiento justo de los rendimientos en relación con la progresividad del impuesto y la capacidad contributiva*»; en suma, mitigar «*las posibles distorsiones que, en ciertos casos, provoca la progresividad del impuesto*» (STSJ Cataluña de 16/10/2015, Rec. núm. 1042/2015).

Con lo que el espíritu y finalidad de las normas que nos ocupan son diáfanos; debiendo recordarse que el «*espíritu y finalidad*» de las normas son el canon de interpretación preferente, pues «*fundamentalmente*» dice el art. 3.1 del Código civil, canon hermenéutico también de aplicación —ex. art. 12.2 de la Ley 58/2003— en el ámbito tributario.

Dicho esto, y como la reducción es aplicable a los rendimientos con un período de generación superior a dos años, lo que decisivo aquí es interpretar qué debe entenderse como período de generación de una renta inmobiliaria.

La opinión del Director recurrente al respecto está clara:

« En nuestra opinión, la clave de este supuesto se encuentra en la correcta diferenciación entre los conceptos de período de generación de la renta, e imputación temporal de la misma.

Del contrato de arrendamiento aportado por el contribuyente, se deduce claramente que el período de generación de la renta es mensual. »

A la hora de la posible aplicación de la reducción en el caso que nos ocupa, el Director de gestión considera que las rentas se generan con un criterio que es el que en el Fundamento de Derecho tercero hemos denominado criterio del devengo fiscal en el I. s/ Soc (art. 11.1 de la Ley 27/2014), y también el criterio contable de imputación (art. 38.d del Código de Comercio), con lo que, como las rentas son mensuales, considera que las rentas se generan mensualmente; sin perjuicio de lo cual considera que, a la hora de tributar por ellas, esas rentas deban imputarse temporalmente atendiendo a la exigibilidad de las mismas (art. 14.1 de la Ley 35/2006):

« Por otro lado, se debe analizar la imputación temporal de estas rentas, para lo que hay que estar a lo dispuesto por el artículo 14.1, de la LIRPF, transcrito en la alegación primera, que establece que los rendimientos de capital se deben imputar «al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. «

En la estipulación segunda del contrato de arrendamiento, ya transcrita, se deja claro que las rentas son exigibles el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, por lo que es en esas fechas cuando las cantidades se deben imputar en la declaración del IRPF del contribuyente. »

Una solución que este Tribunal no comparte, pues no resulta coherente que la generación de las rentas concernidas se evalúe con dos criterios distintos:

uno a la hora de imputarlas a las B.I.'s de los períodos que correspondan, y otro distinto a la hora de determinar si resulta aplicable la reducción; y otro criterio distinto, no sólo diferente sino que resulta legalmente inaplicable a la hora de imputar temporalmente las rentas a las B.I.'s del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, las rentas de tres años deben llevarse a la B.I. de un único ejercicio, del ejercicio en que son exigibles las rentas de esos tres años, lo que supone una acumulación y una mayor tributación que si esas rentas se hubiesen repartido a lo largo de esos tres años, mayor tributación que dimana de la progresividad del Impuesto; pero ello debe hacerse así porque así lo establece la norma de imputación temporal del art. 14.1 de la Ley 35/2006.

Pues bien, siendo ello así, y apelando a lo que más atrás hemos dejado dicho, no tiene sentido que a la hora de fijar un criterio para determinar la posible aplicación de una reducción que atenúe esa mayor tributación (sobre-imposición), se fije un criterio distinto. Y por ello este Tribunal considera, y ese el criterio que fijamos en la presente resolución, que, cuando la norma (el art. 23.3) disponía que la reducción debía aplicarse a los *«rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo»*, como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan «exigibles»; «exigibles» en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 LIRPF, y que hemos detallado en el Fundamento de Derecho cuarto.

Periodo de generación que tiene que ser «superior» a dos años, que es lo que así se establece en ese art. 23.3; por tanto, como mínimo dos años y un día, o superior.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5090/2020, DE 19 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de recaudación. Aplazamiento/fraccionamiento. Causas de inadmisibilidad. Intereses de demora.

La cuestión sobre la que decide el TEAC en unificación de criterio se centra en determinar si concurre o no la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT en las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento relativas a los intereses de demora liquidados por la Administración y devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de recursos, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en los que ha recaído resolución firme total o parcialmente desestimatoria.

Según la Administración, en dicho supuesto, concurre dicha causa de inadmisibilidad porque la liquidación de intereses suspensivos trae causa directa (e inescindible) de la ejecución de una resolución dictada por el TEAR en la reclamación en su día resuelta, constituyendo dicha liquidación una deuda tributaria resultante de dicha ejecución.

Sin embargo, el TEAC considera que, efectivamente, el precepto citado exige que la deuda tributaria resultante de la ejecución haya estado previamente suspendida durante la tramitación de los recursos o reclamaciones. Eso solo sucede con la deuda correspondiente a la liquidación principal recurrida pero no con la deuda correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos efectuada con posterioridad, que surge *ex novo* y no integraba la deuda tributaria recurrida y suspendida.

Fundamentos de derecho

(...)

La cuestión controvertida se centra en determinar si concurre o no la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT en las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento concernientes a los intereses de demora liquidados por

la Administración y devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de recursos, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en los que ha recaído resolución firme total o parcialmente desestimatoria.

A juicio del TEAR no concurre la causa de inadmisibilidad por lo que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento debe ser admitida a trámite y resuelta, en sentido positivo o negativo. En su opinión la liquidación de intereses de demora objeto de solicitud de aplazamiento nunca ha sido recurrida y, consecuentemente, su pago nunca ha estado suspendido como consecuencia de un recurso contra la misma, dichas circunstancias pueden predicarse respecto de la liquidación principal que sí fue recurrida y sí estuvo suspendida, pero no sobre los intereses de demora liquidados una vez que la deuda principal deja de estar suspendida.

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que concurre la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT porque la liquidación de intereses suspensivos trae causa directa (e inescindible), por su propia naturaleza, de la ejecución de una resolución dictada por el TEAR en la reclamación en su día resuelta, constituyendo dicha liquidación una deuda tributaria resultante de dicha ejecución, cumpliendo por tanto con lo dispuesto en el artículo 65.2.e) LGT.

TERCERO: En opinión de este Tribunal Central el tenor literal del precepto examinado conduce a rechazar la tesis del Director recurrente.

En efecto, el artículo 65.2.e) de la LGT establece que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

Es evidente que el precepto exige que la deuda tributaria resultante de la ejecución haya estado previamente suspendida durante la tramitación de los recursos o reclamaciones. Eso solo sucede con la deuda correspondiente a la liquidación principal recurrida pero no con la deuda correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos efectuada con posterioridad, que surge *ex novo* y no integraba la deuda tributaria recurrida y suspendida.

Tal conclusión, obvia a nuestro juicio a partir de la literalidad del precepto, se ve confirmada acudiendo a la Introducción del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que adopta medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, y cuyo artículo 6. Dos dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 65 de la LGT introduciendo el supuesto de la letra e).

En la Introducción del Real Decreto-ley 3/2016 se señala lo siguiente:

II (...)

Por otra parte, se procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta. Por otra parte, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme cuando previamente hayan sido suspendidas durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial. Además, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.

El texto reproducido confirma que la imposibilidad del aplazamiento o fraccionamiento se restringe a las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme que hayan estado suspendidas durante la tramitación del recurso o reclamación. El artículo 65.2.e) de la LGT se refiere, por tanto, a la deuda tributaria confirmada total o parcialmente por resolución firme que estuvo suspendida durante la tramitación del recurso o reclamación, no alcanzando, en absoluto, a la liquidación de intereses de demora suspensivos efectuada con posterioridad.

En nada altera la conclusión anterior el argumento esgrimido por el Director del Departamento de Recaudación de que el artículo 66.6 del Real Decreto 520/2005 (RGRVA) contempla la liquidación de intereses suspensivos derivados de la ejecución como parte de la ejecución de las resoluciones administrativas.

Ciertamente, el artículo 66 del RGRVA, con el título de «Ejecución de las resoluciones administrativas», se ocupa en su apartado sexto de la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión cuando la resolución administrativa confirma el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido.

Del mismo modo, el artículo 70 del RGRVA concerniente a la «Ejecución de resoluciones judiciales» remite, en todo lo que no se oponga a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa y a la resolución judicial que se está ejecutando, a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del RGRVA.

No obstante, el hecho de que la liquidación de intereses suspensivos se derive, sea consecuencia o tenga lugar tras la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales que confirman totalmente las liquidaciones impugnadas no le otorga a dichos intereses suspensivos la condición de deuda tributaria inaplazable del artículo 65.2.e) de la LGT. Y es que, como señalamos más arriba, la imposibilidad del aplazamiento o fraccionamiento contemplada en dicho precepto se restringe a las deudas tributarias resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo –liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme– que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la

tramitación del recurso o reclamación, circunstancias que concurren en la liquidación principal impugnada y determinante de la resolución firme pero no en los intereses de demora suspensivos, que constituyen una deuda nueva no incluida en la deuda tributaria recurrida, suspendida y confirmada. A ello hay que añadir que la liquidación de intereses suspensivos derivada de una deuda tributaria firme que había estado suspendida en vía económico-administrativa y jurisdiccional no es una deuda tributaria resultante de la ejecución de resoluciones económico-administrativas o jurisdiccionales pues el Tribunal Supremo ha señalado en su sentencia de 12 de julio de 2013 (rec. cas. 3549/2012) que «*la liquidación de los intereses suspensivos queda al margen de la ejecución de la sentencia, en cuanto no es objeto de consideración de ella, sino solo consecuencia derivada del sentido del fallo desestimatorio, que pone término final a la suspensión acordada en su día*», afirmación trasladable a la liquidación de intereses suspensivos como consecuencia de resoluciones económico-administrativas.

Cabe recordar aquí que cuando la resolución económico-administrativa o jurisdiccional confirma sólo en parte la liquidación tributaria recurrida y suspendida durante la tramitación del recurso, entonces no procede la liquidación de intereses suspensivos. Así lo ha señalado, en efecto, el Tribunal Supremo en numerosas sentencias. Valga por todas ellas la de 7 de octubre de 2020 (rec. cas. 4235/2018) que señala: «*recordando y parafraseando la vieja jurisprudencia, antes transcrita, no proceden intereses de demora suspensivos por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la impugnación, ello, sin perjuicio, del devengo de los intereses de demora previstos en el actual art. 26.5 de la LGT*». En estos casos de confirmación parcial de la liquidación impugnada la Administración tributaria, por tanto, girará nueva liquidación por la parte confirmada incluyendo intereses de demora sobre el nuevo importe calculados hasta la fecha en la que la liquidación se dicte. Esta nueva liquidación no puede ser objeto de aplazamiento/fraccionamiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.2.e) de la LGT.

Así las cosas, a la vista del artículo 65.2.e) de la LGT cabe extraer las conclusiones siguientes:

- Resulta de aplicación la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento correspondientes a liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme que hayan estado suspendidas durante la tramitación del recurso o reclamación en sede administrativa o judicial.
- No resulta de aplicación la causa de inadmisibilidad regulada en el artículo 65.2.e) de la LGT a aquellas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que tengan por objeto los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria, derivados de la ejecución de resoluciones firmes totalmente desestimatorias de recursos o reclamaciones en sede administrativa o judicial, devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

(...)

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almodí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante



COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA), DE 1 DE JULIO DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-521/79

Partes: CB y Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

Síntesis: Impuesto sobre el Valor Añadido – Directiva 2006/112/CE – Inspección fiscal – Servicios prestados en el marco de una actividad de agente artístico – Operaciones sujetas al IVA – Operaciones no declaradas a la Administración tributaria y por las que no se ha emitido factura – Fraude – Reconstitución de la base imponible del impuesto sobre la renta – Principio de neutralidad del IVA – Inclusión del IVA en la base imponible reconstituida – Distinción entre medidas sancionatorias por incumplimiento de las obligaciones de facturación y normas reguladoras de la determinación de la base imponible del IVA

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto se enmarca en un litigio entre la administración tributaria española y un contribuyente persona física (CB) que ejerce por cuenta propia la actividad de agente artístico sujeta al IVA, y que fue objeto de una regularización tributaria por el IRPF (2010-2012). CB prestaba servicios de intermediación al grupo Lito, que conformaba un conjunto de empresas encargado de la gestión de la infraestructura y las orquestas que actuaban en fiestas patronales y municipales de Galicia. CB percibía el 10% de los ingresos del Grupo Lito por su actividad de intermediación. Tanto los pagos efectuados al referido grupo, como las comisiones de intermediación pagadas a CB se realizaban en efectivo, sin mediar facturas, ni existir registro contable de las operaciones; tampoco se declaraban tales operaciones e ingresos a efectos fiscales en sede del IS o del IVA.

A raíz de una inspección tributaria respecto de la situación tributaria de CB, la AEAT estimó la renta percibida por los servicios de intermediación prestados al grupo Lito, por importes que no superaban los 70 mil euros en cada uno de los ejercicios inspeccionados (2010-2012) a efectos del IRPF, de suerte que las cuantías regularizadas no incluían el IVA, de manera que la base imponible regularizada a efectos del IRPF incluía la totalidad de los importes estimados (sin descontar el IVA).

De acuerdo con tal posición regularizadora, la AEAT dictó las correspondientes liquidaciones y se tramitó procedimiento sancionador que terminó con actos de imposición de sanciones tributarias.

El contribuyente (CB) interpuso reclamación económico-administrativa contra los referidos actos administrativos dictados. Habiendo sido desestimada tal reclamación, CB interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia frente a la resolución del TEARG. En esta sede, CB argumentó que la aplicación *a posteriori* del IVA a los importes considerados ingresos por la Administración tributaria es contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia, según la cual, cuando dicha Administración descubre operaciones que, en principio, están sujetas al IVA, pero no han sido declaradas ni facturadas, el IVA debe considerarse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones; CB entendió que, dado que, según el Derecho español, no puede reclamar el IVA no repercutido a causa de su conducta, constitutiva de una infracción fiscal, el IVA debe considerarse incluido en el precio de los servicios prestados por él.

El TSJ de Galicia consideró que, para resolver el litigio principal, debe determinar si la Ley 37/1992, tal como ha sido interpretada por el Tribunal Supremo, es conforme con el Derecho de la Unión en la medida en que establece que, cuando los operadores llevan a cabo, de manera voluntaria y concertada, operaciones que dan lugar a pagos en metálico, sin factura y sin declaración del IVA, procede considerar que tales pagos incluyen el IVA. En estas circunstancias, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Si los artículos 73 y 78 de la [Directiva 2006/112], a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de Derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional y la jurisprudencia que la interpreta, según la cual, en los casos en que la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al [IVA] no facturadas, ha de entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el [IVA]».

2. Comentario

El Tribunal de Justicia de la UE, a través de este pronunciamiento, analiza la interpretación que, en particular, a la luz del principio de neutralidad, corres-

ponde realizar respecto de los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, relativos a la determinación de la base imponible de una operación entre sujetos pasivos del IVA, cuando estos, incurriendo en un comportamiento fraudulento, no han comunicado a la Administración tributaria la existencia de la operación, ni han emitido factura, ni han hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos. El TJUE, por tanto, clarifica si, en tales circunstancias, debe considerarse que las cantidades entregadas y recibidas incluyen el IVA o no.

El Tribunal de Justicia comenzó clarificando que deben deslindarse las cuestiones referidas a las medidas de lucha contra el fraude fiscal y sanciones por incumplimiento del marco regulatorio común europeo del IVA, y aquellas que se refieren a la aplicación de las reglas armonizadas sobre la determinación de la base imponible de tal impuesto, al tratarse cuestiones autónomas que merecen tratamiento fiscal separado. A este respecto, el TJUE puso de relieve que los comportamientos fraudulentos en sede del IVA que son objeto de sanción por incumplimiento de los deberes de facturación impiden la deducción del IVA, incluso cuando se produce una regularización que determina la exigencia de tal impuesto *ex post* (jurisprudencia Volkswagen, C-533/16). Tal circunstancia afectó al contribuyente objeto del litigio del caso de autos, tal y como confirmó el TSJ de Galicia, toda vez que CB no presentó declaraciones por las operaciones sujetas al IVA en su actividad de intermediación respecto del grupo Lito, limitando así su derecho a la deducción del IVA soportado.

Tras reconocer tal situación, el TJUE volvió sobre el análisis de las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en circunstancias como las presentes en el caso de autos, donde la administración tiene que reconstruir *ex post* las operaciones ocultas y los ingresos defraudados a través de métodos inexactos que no poseen una fiabilidad absoluta e implican un margen inevitable de incertidumbre, persiguiendo la obtención del resultado fiscal más probable y fiel posible, en función de los elementos materiales recabados durante la inspección fiscal. En estas circunstancias, indica el TJUE, que la base imponible tal y como se define en los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112, a saber, la contraprestación, valor subjetivo, realmente percibida por el sujeto pasivo sin incluir el IVA, debe interpretarse, cuando proceda de una reconstitución realizada *a posteriori* por la Administración tributaria nacional interesada debido a la falta de mención del IVA en una factura o a la inexistencia de factura, tanto si dichas omisiones son fruto de una intención fraudulenta como si no, teniendo en cuenta dicho margen inevitable de incertidumbre. Por ello, el Tribunal de Justicia considera que, cuando procede, como en el caso de autos, de una reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada en el marco de una inspección relativa a los impuestos directos, el resultado de una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA, siendo así que debería haber dado lugar a la expedición de una factura con arreglo al artículo 220 de la Directiva 2006/112 en la que figurasen las menciones exigidas en el artículo 226 de dicha Directiva y ser declarada a esa Administración, incluye el IVA soportado por dicha operación. Sin embargo, el Tribunal de Justicia rechaza que

se aplique la misma solución allí donde es posible proceder a una rectificación del IVA, de suerte que en estos casos cabe plantear el ejercicio del derecho de deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo a partir del principio fundamental de neutralidad del IVA, que sólo debe ser soportado por el consumidor final.

En este mismo orden de cosas, el TJUE rechazó que la solución establecida pudiera considerarse contraria a la jurisprudencia derivada de las sentencias de 28 de julio de 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614); de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), y de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), puesto que, como señaló el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, en dichas sentencias el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre la cuestión de si procede incluir el IVA en el importe de los ingresos reconstituidos por la Administración tributaria en caso de fraude cuando las operaciones ocultas que han dado lugar a dichos ingresos, sujetas al IVA, hubieran debido ser facturadas y el IVA declarado.

En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia añadió que el respeto del principio de neutralidad del IVA no se opone a la posibilidad de que disponen los Estados miembros, con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, de adoptar sanciones para luchar contra el fraude fiscal y, más ampliamente, a la obligación impuesta a dichos Estados, en virtud del artículo 325 TFUE, apartados 1 y 2, de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea mediante medidas efectivas y disuasorias y de adoptar, para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión, las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses financieros (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 30). El TJUE termina concluyendo que un fraude como el controvertido en el caso de autos debe castigarse en el marco de tales sanciones, y no mediante la determinación de la base imponible en el sentido de los artículos 73 y 78 de la Directiva 2006/112.

El fallo de la sentencia del Tribunal de Justicia termina dando la razón al contribuyente demandante, estableciendo la siguiente doctrina jurisprudencial: *«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 73 y 78, leídos a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que cuando, incurriendo en un comportamiento fraudulento, unos sujetos pasivos del IVA no hayan comunicado a la Administración tributaria la existencia de una operación, ni hayan emitido factura, ni hayan hecho constar los ingresos obtenidos gracias a dicha operación en una declaración de impuestos directos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria interesada, en el marco de la inspección de dicha declaración, de las cantidades entregadas y recibidas con ocasión de la operación controvertida debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude».*

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA), DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-186/20

Partes: *HYDINA SK s. r. o. y Finančné riaditeľstvo slovenskej republiky*

Síntesis: IVA- Cooperación administrativa y lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Reglamento (UE) n.º 904/2010 – Artículos 10 a 12 – Intercambio de información – Inspección tributaria – Plazos – Suspensión de la inspección tributaria en caso de intercambio de información – Incumplimiento del plazo impuesto para comunicar la información – Incidencia sobre la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El caso resulta de una controversia tributaria entre una entidad eslovaca (Hydina) y la Dirección General de Tributos de Eslovaquia, que surge en el marco de una inspección tributaria iniciada a raíz de una solicitud de deducción del IVA correspondiente a una entrega de mercancías (productos cárnicos) realizada y facturada por un proveedor local (Argus Plus spol.sr.o) domiciliado en el mismo Estado miembro.

Las autoridades fiscales eslovacas realizaron actuaciones de comprobación de cierto alcance para comprobar la existencia de vínculos entre las dos empresas eslovacas. Y en este contexto, el referido procedimiento de inspección se suspendió en dos ocasiones debido a solicitudes de información dirigidas a autoridades competentes de otros Estados miembros, con arreglo al Reglamento n.º 904/2010 de cooperación administrativa y lucha contra el fraude en

materia de IVA, con el fin de determinar si las mercancías facturadas por Argus a Hydina habían sido entregadas efectivamente.

La primera solicitud de información por parte de las autoridades eslovacas fue cursada a las autoridades competentes de la República de Polonia, Estado miembro en el que estas mercancías habían sido adquiridas por ARGUS Plus, lo que dio lugar a la suspensión de la inspección tributaria durante el período comprendido entre el 26 de agosto de 2014 y el 11 de marzo de 2015. La Administración tributaria eslovaca únicamente levantó dicha suspensión tras recibir la respuesta remitida por las autoridades polacas, lo que tuvo lugar una vez expirado el plazo de tres meses previsto en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010. Además, no se aplicaron los artículos 11 y 12 de este.

La segunda solicitud de información fue cursada a las autoridades competentes de Hungría para obtener el acta de una audiencia del ciudadano húngaro que gestionaba la entidad ARGUS Plus, lo que determinó de nuevo la suspensión de la inspección tributaria, durante el período comprendido entre el 20 de abril y el 1 de julio de 2015.

Al término de dicho procedimiento de inspección, la Administración tributaria eslovaca concluyó que la entidad Hydina, recurrente en el litigio principal, no había aportado ninguna prueba que demostrara que, durante el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2013, ARGUS Plus hubiese entregado efectivamente las mercancías mencionadas en las facturas que se le habían presentado. La administración comprobó que, durante dicho período impositivo, ARGUS Plus no había ejercido una actividad económica real, que no había adquirido efectivamente el derecho a disponer de dichas mercancías como propietaria y que, por consiguiente, no había podido entregar dichas mercancías a otros sujetos pasivos.

En esas circunstancias, la Administración tributaria eslovaca adoptó, el 30 de mayo de 2016, una resolución mediante la que estableció, respecto a dicho período impositivo, una diferencia de IVA por importe de 174 699,33 euros frente a la entidad Hydina. Esta última presentó un recurso administrativo contra dicha resolución, que fue desestimado por la Dirección de Tributos.

La entidad Hydina interpuso ante el Tribunal Regional de Prešov un recurso contencioso-administrativo contra la referida resolución de la Dirección de Tributos. En el contexto de ese recurso, invocó, en particular, el carácter excesivo de la duración global de la inspección tributaria. Destacó que, con arreglo a la normativa doméstica de Procedimiento Tributario, la duración de dicha inspección tributaria no puede exceder de un año a contar desde su inicio, de suerte que tal plazo se había superado en el caso del procedimiento de inspección llevado a cabo frente a tal entidad. El caso llegó al Tribunal Supremo, tras la desestimación del recurso en primera instancia, a través del correspondiente recurso de casación; el Tribunal Supremo, albergando dudas sobre la interpretación del Derecho de la UE, planteó ante el TJUE una serie de cuestiones prejudiciales en relación con

la aplicación del Reglamento de Cooperación Administrativa en materia del IVA, en relación con los plazos que regula tal reglamento a efectos de intercambio de información, así como los efectos del incumplimiento de los mismos en relación con los procedimientos de inspección domésticos.

2. Comentario

A través de esta sentencia, el TJUE básicamente trata de responder a la cuestión de si el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010 debe interpretarse en el sentido de que establece plazos cuyo incumplimiento puede afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Tal cuestión se analizó considerando globalmente el texto, contexto y finalidad del referido Reglamento de Cooperación administrativa en materia de IVA.

El Tribunal de Justicia, tras analizar los arts. 10, 11 y 12 del Reglamento 904/2010, consideró que a través de tal regulación el legislador de la Unión previó expresamente la posibilidad de que las autoridades fiscales competentes de los Estados miembros respondieran a una solicitud de información tras la expiración de los plazos previstos en el artículo 10 del Reglamento n.º 904/2010 (tres meses como regla, y un mes si ya se dispone de la información). Profundizando sobre la interpretación de estas disposiciones del Reglamento de Cooperación Administrativa, el TJUE puso de relieve que los plazos previstos en el artículo 10 de dicho Reglamento no se refieren a las relaciones entre las autoridades tributarias competentes llamadas a cooperar en el marco del mecanismo establecido por dicho Reglamento y los sujetos pasivos, sino únicamente a las relaciones entre dichas autoridades. Y ello porque, por una parte, las autoridades tributarias de que se trate pueden, con arreglo al citado artículo 11, acordar un plazo más largo, sin que se prevea que estén obligadas a consultar al sujeto pasivo afectado y, por otra parte, en virtud de dicho artículo 12, únicamente la autoridad requirente, y no el sujeto pasivo, será informada por la autoridad requerida de la imposibilidad de responder a la solicitud en el plazo fijado. Además, remacha el TJUE que ni los artículos 10 a 12 del Reglamento n.º 904/2010 ni ninguna otra disposición de ese Reglamento prevén consecuencia alguna en caso de que las autoridades tributarias competentes sobrepasen uno de los plazos resultantes de la aplicación de dichos artículos, ya sea para dichas autoridades o para los sujetos pasivos. Por todo ello, concluye el TJUE que, del contexto en el que se inscribe dicho artículo 10 del referido Reglamento de Cooperación administrativa en materia de IVA, se desprende que el incumplimiento de uno de los plazos previstos por este último no confiere ningún derecho al sujeto pasivo afectado y no conlleva ninguna consecuencia específica, ni siquiera en lo que atañe a la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria prevista por el Derecho nacional del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada.

El Tribunal de Justicia se sirvió de una segunda línea de interpretación finalista para reforzar las conclusiones alcanzadas a partir de los criterios literales y sistemáticos. A este respecto, señaló que, de acuerdo con su artículo 1, apartado 1, el Reglamento de Cooperación Administrativa tiene por objeto establecer las condiciones en las que autoridades competentes de los Estados miembros responsables de la aplicación de la legislación relativa al IVA cooperarán entre sí y con la Comisión para garantizar el cumplimiento de dicha legislación y que, a tal efecto, define normas y procedimientos que permiten a esas autoridades cooperar e intercambiar entre ellas toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones intracomunitarias, y luchar contra el fraude en el ámbito de este impuesto. Los considerandos 5 y 7 del Reglamento n.º 904/2010 también son indicativos, según el TJUE, de la finalidad del mismo en el sentido de establecer un sistema común de cooperación entre los Estados miembros, en especial respecto al intercambio de información, contribuir a garantizar que el IVA se aplique correctamente, en particular por lo que respecta a las actividades ejercidas en el territorio de uno de ellos, pero cuyo IVA se adeuda en otro Estado miembro, toda vez que el control de la correcta aplicación del IVA a las operaciones transfronterizas imponibles en un Estado miembro diferente de aquel en el que está establecido el prestador o proveedor depende en muchos casos de la información que obra en poder del Estado miembro de establecimiento, o que puede ser obtenida mucho más fácilmente por él (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, *KrakVet Marek Batko*, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 43).

Esta identificación del Reglamento n.º 904/2010 con un instrumento de cooperación administrativa con fines de intercambio de información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros para poder comprobar la correcta aplicación de la normativa del IVA, le sirvió al TJUE para establecer que, a falta de disposición expresa en este sentido en el Reglamento n.º 904/2010, tal regulación comunitaria no puede interpretarse en el sentido de que confiere derechos específicos a los sujetos pasivos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2018, *Enteco Baltic*, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 105 y jurisprudencia citada). Y, en la medida en que el citado Reglamento UE no regula la duración máxima de una inspección tributaria ni las condiciones de suspensión de esa inspección en caso de que se ponga en marcha el procedimiento de intercambio de información que prevé, no se considera que un sujeto pasivo pueda hacer valer dicho Reglamento con el fin de impugnar, debido a una duración excesiva, la legalidad de la suspensión de la inspección tributaria de que ha sido objeto.

De acuerdo con todos estos razonamientos interpretativos, el TJUE concluyó que el art. 10 del Reglamento de Cooperación Administrativa en materia de IVA debe interpretarse en el sentido de que no establece plazos cuyo incumplimiento pueda afectar a la legalidad de la suspensión de una inspección tributaria prevista por el Derecho del Estado miembro requirente a la espera de que el Estado miembro requerido comunique la información solicitada en el marco del mecanismo de cooperación administrativa establecido por dicho Reglamento.

Esta sentencia del TJUE en cierta medida converge con pronunciamientos anteriores en relación con otros instrumentos de asistencia administrativa mutua, como la Directiva 2011/16/UE de cooperación administrativa en materia fiscal, hasta el punto de que podría trasladarse la jurisprudencia en el asunto *Hydina* a este otro ámbito de asistencia mutua más general (véase a este respecto el art. 204 del RD. 1065/2007). A este respecto, cabe recordar cómo en el asunto *Sabou* (C-276/12), el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo las Directivas de Asistencia Mutua en materia tributaria no crean derechos para los obligados tributarios, de suerte que éstos están sujetos a los efectos que resultan de tal cooperación fiscal. No obstante, en el caso *Berlioz* (C-682/15), pronunciamiento más garantista que *Sabou*, el TJUE reconoció que los procedimientos de cooperación transfronteriza entre administraciones tributarias están sujetos a los condicionantes fundamentales derivados del Estado de Derecho, y en tal sentido los obligados tributarios afectados ostentan el derecho de invocar los derechos específicos que consideren lesionados ante los correspondientes tribunales nacionales (véanse igualmente las SSTJUE en el asunto *Etat Luxembourgeois* C-245/19 y C-246/19 y *État Luxembourgeois y L* C-437/19, donde el Tribunal consolida su jurisprudencia sobre la aplicación del marco europeo de asistencia mutua en materia fiscal, incluyendo la cuestión de la legitimación activa para recurrir la imposición de sanciones por el incumplimiento de requerimientos de información en el Estado requerido). Cabe recordar a este respecto cómo el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta Europea de Derechos fundamentales resultan de aplicación a los procedimientos de cooperación fiscal internacional, tal y como ha puesto de relieve el propio TJUE a través de su jurisprudencia (véanse en particular las SSTJUE de 17 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, de 8 de octubre de 2020, *État Luxembourgeois*, C-245/19 y C-246/19, y de 25 de noviembre de 2021, *État Luxembourgeois y L*, C-437/19, en relación con la aplicación del art. 47 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales frente a la imposición de sanciones tributarias por incumplimiento de requerimientos de información cursados por las autoridades del Estado requerido como consecuencia de procedimientos de asistencia mutua cursados por las autoridades fiscales de otros Estados miembros; *vid.* a este respecto: Calderón/Martín Jiménez, *Derecho Tributario de la UE*, Ciss, Valencia, 2019, pp.513 y ss.).

La normativa nacional sobre procedimientos tributarios, en cuyo marco se utilizan estos mecanismos de cooperación fiscal internacional (véase el Título III Capítulo VI de la LGT y arts. 198 y ss. del Reglamento de aplicación de los tributos), debe aplicarse considerando la singularidad de estos mecanismos, permitiendo el ejercicio de los derechos que ostentan los obligados tributarios sin generar indefensión ni merma de garantías con arreglo a los principios de equivalencia y no discriminación (véanse a este respecto las SSTJUE en los asuntos *Passenheim* C-158/08, y *Halley* C-132/10, donde el Tribunal de Justicia estableció su jurisprudencia sobre el plazo de liquidación en caso de que se oculten a las autoridades tributarias activos procedentes del ahorro o de rendimientos derivados de esos activos resulta que deben distinguirse dos hipótesis, la primera correspondiente a una situación en la que los elementos imposables se han ocultado, y dichas autoridades no disponen de indicio alguno que permita

emprender una investigación, y la segunda correspondiente a una situación en la que las autoridades tributarias disponen de información relativa a dichos elementos imponibles; cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro disponen de indicios que les permiten dirigirse a las autoridades competentes de otros Estados miembros, por medio de la asistencia mutua prevista en las Directivas 77/799/CEE y 2011/16/UE o por medio de la prevista en los convenios bilaterales, con el fin de que estas últimas autoridades les comuniquen la información necesaria para liquidar correctamente el impuesto, el simple hecho de que los elementos imponibles de que se trate se encuentren en otro Estado miembro no justifica la aplicación general de un plazo suplementario para la liquidación complementaria que no depende en modo alguno del lapso de tiempo necesario para recurrir eficazmente a estos mecanismos de asistencia mutua; cabría argumentar que esta jurisprudencia comunitaria y la referida a los principios de efectividad y equivalencia, no sólo se proyecta sobre la normativa reguladora de los plazos de prescripción tributaria, sino también sobre la que ordena la duración de los procedimientos de aplicación de los tributos).

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA), DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-294/20

Partes: *GE Auto Service Leasing GmbH y Tribunal Económico-Administrativo Central.*

Síntesis: Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al IVA – Directiva 79/1072/CEE – Artículos 3, 6 y 7 – Modalidades de devolución de IVA – Sujetos pasivos no establecidos en el interior del país – Denegación de la devolución del IVA abonado – Documentos que justifican el derecho a la devolución – No presentación de los documentos justificativos dentro de los plazos señalados – Presentación de Pruebas con posterioridad a la finalización de procedimientos de gestión tributarios-Principios comunitarios de Efectividad y Equivalencia en procedimientos tributarios – Principio de Prohibición de Prácticas Fiscales Abusivas.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del TJUE constituye la respuesta a una cuestión prejudicial presentada por la Audiencia Nacional española (AN, en adelante) y referida a la interpretación de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva IVA»).

La referida cuestión prejudicial que planteó la AN ante el TJUE surge en el contexto de un litigio entre la entidad GE Auto Service *Leasing GmbH* (en lo

sucesivo, «Auto Service») y el Tribunal Económico-Administrativo Central, relativo a la denegación de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) facturado por dicha sociedad.

En relación con los detalles de la controversia tributaria que determinó el planteamiento de la cuestión prejudicial por parte de la AN, procede exponer los términos de la misma considerando cómo el caso resulta complejo procesalmente y la respuesta dada por los diferentes tribunales que se pronunciaron sobre el objeto de la contienda lo hacen teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del asunto. Auto Service (contribuyente-litigante) es una sociedad establecida en Alemania que, el 30 de junio de 2006 y el 29 de junio de 2007, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA de no establecidos (en lo sucesivo, «Administración tributaria española») solicitudes de devolución de cuotas del IVA abonadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 por un importe total de 407 396,469 euros.

El 19 de marzo de 2008, la Administración tributaria española cursó dos requerimientos a Auto Service a fin de que esta sociedad le remitiera los originales de las facturas en las que se basaba para solicitar dicha devolución y aportara una aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como del destino de los bienes o servicios adquiridos a los que se refería la solicitud de devolución. Con posterioridad (concretamente, el 12 de diciembre de 2008), Auto Service indicó a la Administración tributaria española que mantenía su solicitud de devolución, pero que encontraba ciertas dificultades para presentar los documentos que se le requerían.

Considerando tal circunstancia, la administración tributaria española, mediante resoluciones de 18 de febrero de 2009, notificadas a Auto Service el 21 de abril de 2009, desestimó las solicitudes de devolución formuladas por dicha sociedad, la cual, el 20 de febrero de 2009, indicó a la referida Administración que se trataba de una empresa alemana dedicada al suministro de automóviles a empresas españolas mediante contratos de arrendamiento financiero, así como a la venta ocasional de vehículos de segunda mano en territorio español, adjuntando a sus explicaciones algunos justificantes de facturas.

El referido contribuyente (Auto Service) interpuso seguidamente un recurso de reposición contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de devolución y, al tiempo que reconocía el carácter tardío de su respuesta a los requerimientos y precisaba que en todo caso tal respuesta había tenido lugar antes de la notificación de las referidas resoluciones, aportó algunas facturas emitidas por los servicios de arrendamiento financiero, pero no todas las facturas en que se fundamentaba la solicitud de devolución del IVA.

Antes de resolver el recurso de reposición, la Administración tributaria española dirigió a Auto Service, con fecha de 13 de julio de 2009, un nuevo requerimiento solicitando aclaraciones. En él se instaba a Auto Service a detallar el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba

y a acreditar que estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución. A tal efecto, se pidió a Auto Service que presentara los contratos celebrados con los clientes y las facturas emitidas, una certificación expedida por las autoridades tributarias del país donde tuviera su sede o su establecimiento principal que acreditase su condición de sujeto pasivo del IVA, así como ciertos pormenores sobre el tipo impositivo al que estaba sujeta su actividad y el porcentaje de deducción aplicable en caso de prorata. Auto Service no atendió este nuevo requerimiento de información.

La administración tributaria española, considerando que no disponía de todos los documentos requeridos al efecto, dictó, el 1 de febrero de 2010, una resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición y se confirmaba la denegación de la devolución, puesto que Auto Service no había demostrado la procedencia de sus solicitudes. La Administración tributaria española indicó a la interesada que los documentos cuya remisión solicitaba tenían como finalidad acreditar la realidad de las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, así como la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción. Dicha Administración añadió que los propios documentos tenían por objeto permitirle comprobar si los contratos de arrendamiento financiero celebrados con los clientes incluían una opción de compra de bienes y cómo esta se llevaba a cabo, determinar si los bienes objeto de los contratos se encontraban en el territorio de aplicación del impuesto y verificar si los clientes de la empresa eran entidades o personas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Esos datos se solicitaban además para determinar si Auto Service era una sociedad dedicada al arrendamiento financiero y averiguar cuál era el tipo impositivo en el Estado de establecimiento y el porcentaje de deducción aplicable.

El contribuyente, Auto Service, estando en desacuerdo con la referida resolución desestimatoria de su solicitud de devolución de cuotas del IVA, interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, aportando al efecto facturas de prestaciones de servicios, contratos de arrendamiento financiero, diversas declaraciones periódicas del IVA y certificados oficiales expedidos por las autoridades alemanas sobre su condición de sujeto pasivo con derecho a deducción.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, desestimó las pretensiones de Auto Service, basándose en que las pruebas relevantes debían aportarse ante el órgano de gestión competente y ya no era posible presentarlas en la fase del procedimiento de reclamación económico-administrativa.

El contribuyente (Auto Service), en desacuerdo con tal resolución, interpuso ante la Audiencia Nacional un recurso contencioso-administrativo contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central. Mediante sentencia de 22 de septiembre de 2016, la Audiencia Nacional desestimó dicho recurso. La Audiencia Nacional fundamentó su sentencia en que corresponde al solicitante de la devolución del IVA la carga de la prueba de su derecho a la devolución en la fase del procedimiento administrativo y que no se

puede subsanar la desatención a los requerimientos de la Administración en las fases de la reclamación económico-administrativa o del recurso contencioso-administrativo. Estando en desacuerdo con la sentencia de la AN, el contribuyente (Auto Service) interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el Tribunal Supremo, de suerte que el Alto Tribunal, en su sentencia de 10 de septiembre de 2018, estableció que, a pesar de su carácter cuasi-jurisdiccional, el Tribunal Económico-Administrativo Central es un órgano de la Administración al que indefectiblemente se tiene que acudir antes de poder ejercitar una acción en vía contencioso-administrativa. El Tribunal Supremo consideró, a su vez, que, sin perjuicio de la eventual existencia de un abuso de Derecho, el ordenamiento jurídico español obliga a los tribunales contencioso-administrativos a tener en cuenta las pruebas que un sujeto pasivo no hubiera comunicado a la Administración tributaria en la fase de instrucción administrativa de su expediente. El Tribunal Supremo indicó, asimismo, que, en materia de IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al amparo de los principios de neutralidad del referido impuesto y de proporcionalidad, ha dado prioridad a las normas de índole material de deducción del IVA sobre las normas de índole formal. De este modo, según el Tribunal Supremo, el Tribunal de Justicia ha admitido el derecho a deducción o a la devolución en caso de comprobarse el cumplimiento de las condiciones materiales relativas a tales derechos, aun cuando no se cumplan determinados requisitos formales.

El Tribunal Supremo, al considerar que en el litigio principal no se cuestionaba la concurrencia de los requisitos del derecho a la devolución del IVA, establecidos en el artículo 119 de la Directiva 2006/112, anuló la sentencia de la Audiencia Nacional y ordenó que se devolviera el asunto de Auto Service al referido órgano jurisdiccional, de modo que este resolviera a tenor del material probatorio incorporado al proceso relativo a la solicitud de devolución del IVA formulada por la citada sociedad.

La Audiencia Nacional, tras el reenvío del caso por el Alto Tribunal, consideró que la aplicación al caso del razonamiento del Tribunal Supremo planteaba dudas de compatibilidad con el Derecho de la UE, en particular con lo previsto en los artículos 3 y 7 de la Octava Directiva IVA, puesto que el contribuyente no demostró, dentro de los plazos establecidos en esta última disposición, su derecho a la devolución del IVA, a pesar de que la Administración tributaria española le hubiera dado la oportunidad de hacerlo. En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?»

2) ¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tri-

butaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?

3) ¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia respondió a las cuestiones prejudiciales formuladas por la Audiencia Nacional, no sin antes despejar varias cuestiones procesales y materiales que tienen relevancia para entender el pronunciamiento del TJUE.

Así, en primer término, el Tribunal de Justicia, por un lado, rechazó, en virtud de su jurisprudencia en la materia, las alegaciones de Auto Service en el sentido de que la cuestión prejudicial debería ser declarada inadmisibles al referirse a materias ya resueltas por el TS y, por tanto, dotadas de fuerza de cosa juzgada que determinaban que la invocación del abuso de Derecho deviniera en cuestión teórica; por otro lado, el Tribunal de Justicia delimitó la normativa europea objeto de interpretación, considerando que debía limitarse a la Sexta y Octava Directivas del IVA, sin que proceda tomar en consideración las disposiciones de la Directiva 2006/112 (que derogó la Sexta Directiva), ya que no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2007, en tanto que las solicitudes de devolución se refieren a los ejercicios 2005 y 2006.

En segundo término, ya sobre el fondo del asunto, el TJUE analizó en primer lugar las dudas suscitadas en las **cuestiones prejudiciales primera y tercera**, resolviéndolas de forma conjunta.

El Tribunal de Justicia, pone de relieve que el objeto de estas cuestiones radica en si las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos e información exigidos por esa Directiva, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a la devolución.

La respuesta dada por el TJUE a estas dos cuestiones (primera y tercera) resulta muy matizada, en la medida en que si bien termina admitiendo la posi-

bilidad de que se deniegue en estos casos la devolución del IVA, pero siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

Resulta a este respecto necesario revisar el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia para llegar a tal posición, a efectos de entender correctamente la doctrina fijada. A través de los siguientes puntos tratamos de sintetizar los razonamientos del TJUE respecto de las cuestiones prejudiciales primera y tercera:

- En primer lugar, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo a su jurisprudencia, el derecho a la devolución, al igual que el derecho a deducción, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77]. Por tanto, el derecho a la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva IVA, se corresponde con el derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, establecido por la Sexta Directiva IVA [véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartado 41, y de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 78 y jurisprudencia citada].
- Asimismo, el TJUE insiste en que el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79 y jurisprudencia citada]. El principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado o la devolución del IVA abonado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.
- Matiza, sin embargo, el TJUE tales principios al reconocer que el incumplimiento de los referidos requisitos formales puede tener como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA – Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartados 80 y 81 y jurisprudencia citada]. Efectivamente, recuerda el TJUE que, de los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva IVA, se desprende que el sujeto pasivo solo puede beneficiarse de la devolución del IVA si cumple las obligaciones establecidas en dichos artículos, que

incluyen la presentación de los originales de las facturas o de los documentos de importación de las operaciones sujetas al IVA en el Estado miembro de devolución.

- El Tribunal de Justicia llevó su razonamiento al caso de autos, y consideró que éste no versa sobre el incumplimiento de requisitos formales que impiden aportar la prueba de que se han cumplido los requisitos materiales del derecho a la devolución del IVA, sino sobre la fecha en la que puede aportarse dicha prueba. A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo a su doctrina, las disposiciones de la Sexta Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción (sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, C-271/12, EU:C:2013:297, apartados 34 a 36). Matiza, el TJUE que, las referidas disposiciones de la Octava Directiva IVA no prohíben a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 33).
- El TJUE, por tanto, concluye que cabe considerar, por analogía, que las disposiciones de la Octava Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, *sin justificación razonable* y a pesar de los requerimientos de información que se le practicaron, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración tributaria adopte su resolución. Sin embargo, esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución.
- De esta forma, el TJUE razona que, al no estar regulado por la Octava Directiva IVA, el establecimiento de medidas nacionales que se opongan a tener en cuenta las pruebas presentadas después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre y cuando, no obstante, tales medidas no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, por analogía, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 35).
- Por lo que respecta, al principio de efectividad, el TJUE señaló, por una parte, que, según reiterada jurisprudencia, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación

temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 41 y jurisprudencia citada).

- Por otra parte, el TJUE considera que debe observarse en estos casos la correcta aplicación del principio de equivalencia, el cual exige que las disposiciones procesales nacionales que, basándose en la Octava Directiva IVA, regulan la devolución del IVA no sean menos favorables que las que regulan situaciones similares sometidas al Derecho interno (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2021, *Bankia*, C-910/19, EU:C:2021:433, apartados 46 y 47), de suerte que corresponde al tribunal de instancia verificar el cumplimiento de tal principio.
- El TJUE concluyó que, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Una vez resueltas las dudas planteadas por la AN en las cuestiones primera y tercera, el TJUE abordó la segunda cuestión prejudicial.

El TJUE puso de relieve que la segunda cuestión prejudicial plantea en esencia si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó el principio general del Derecho de la UE en el sentido de que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a devolución cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase, por analogía, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50 y jurisprudencia citada).

La comprobación de la existencia de una práctica abusiva, de acuerdo con la propia jurisprudencia del TJUE, exige que concurren dos condiciones (elementos objetivo y subjetivo), a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional que la transponga, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (elemento objetivo) y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (elemento subjetivo) (STJUE de 10 de julio de 2019, Kuršuzeme, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada).

Llevada esta doctrina al caso de autos, el TJUE destacó que la comprobación de un posible abuso cometido por Auto Service no está relacionada con las operaciones que dieron lugar a las solicitudes de devolución del IVA, sino con el procedimiento que rodea el contencioso relativo a tal solicitud. Desde esta perspectiva, el Tribunal consideró que el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información que acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de su derecho a la devolución del IVA después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, como tal, una práctica abusiva.

El TJUE, concluyó a este respecto que, la segunda cuestión prejudicial debe responderse de manera que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

En suma, el Tribunal de Justicia en último análisis adopta una posición matizada sobre la posibilidad de denegar la devolución del IVA en casos donde no se aportan los justificantes correspondientes, requeridos por la normativa y solicitados por la administración, durante el procedimiento de gestión tributaria iniciado a tal efecto, allí donde no concurre una justificación razonable y siempre que se respeten los principios comunitarios de efectividad y equivalencia. El TJUE no abunda en el alcance de lo que considera «justificación razonable» a estos efectos, y respecto del principio de equivalencia cabe observar que allí donde la normativa o jurisprudencia nacional permitan tal aportación ulterior de pruebas en situaciones internas (ya que el Derecho de la UE no se opone a tal práctica nacional), tal regulación o práctica nacional debe extenderse a situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE (como es el caso del IVA, como impuesto armonizado). Precisa, a su vez, el TJUE que el principio general del Derecho de la UE referido a la prohibición de abuso, permite a las autoridades nacionales rechazar una solicitud de un contribuyente que invoca el Derecho de la UE allí donde acredite de forma suficiente la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la práctica abusiva, pero que ésta no comprende casos donde el contribuyente se limita a presentar documentos que fundamentan su derecho en un momento posterior a la fecha en que

la administración dicta su resolución sobre su solicitud. En esta misma línea podría operar el principio comunitario de buena administración, considerando en particular, como el TJUE lo ha aplicado de forma conjunta con el principio de neutralidad del IVA a efectos de reconocer solicitudes cursadas por un contribuyente ejercitando el derecho de devolución frente a prácticas administrativas restrictivas de tal derecho (véanse en esta línea la STJUE de 21 de octubre 2021, C-396/20, y con más matices la sentencia del TJUE de 21 octubre 2021, C-80/20).

Como quiera que la jurisprudencia del TS (v.gr, las SSTs 10 de septiembre de 2018 y de 27 julio 2021) viene admitiendo la posibilidad de que los contribuyentes aporten en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa documentación no aportada durante los procedimientos de gestión e inspección tributaria, a partir de una interpretación conforme con el principio tutela judicial efectiva (art. 24 CE), salvando los casos de abuso de Derecho, cabe entender que la aplicación del principio comunitario de equivalencia debería conducir a extender la jurisprudencia nacional en esta materia a situaciones comprendidas en el ámbito del Derecho de la UE (v.gr., a los efectos de la gestión tributaria de impuestos armonizados como el IVA).

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA), DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 2021

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-299/20

Partes: *Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS y Ministère de l'Action et des Comptes publics*

Síntesis: Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 392 – Régimen de imposición sobre el margen de beneficio – Ámbito de aplicación – Entregas de inmuebles y de terrenos edificables comprados con fines de reventa – Sujeto pasivo que no ha tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición de los inmuebles – Reventa sujeta al IVA – Concepto de «terrenos edificables» – Principio de neutralidad fiscal, derecho de deducción y doble imposición.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia constituye la respuesta a la cuestión prejudicial planteada, por el *Conseil d'État* (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), en relación con la interpretación del artículo 392 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

La referida cuestión prejudicial se contextualiza y plantea en el marco de un litigio entre Icade Promotion SAS (anteriormente Icade Promotion Logement SAS), y el Ministerio de Actuación y Contabilidad Pública de Francia (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de esa Administración a devolver el impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por dicha

sociedad, correspondiente a ventas de terrenos edificables a particulares celebradas durante los años 2007 y 2008.

Entrando a exponer los antecedentes fácticos que forman parte del contexto de la controversia, procede señalar que Icade Promotion, realizó en su día una actividad de parcelación, adquiriendo para ello terrenos no urbanizados de personas no sujetas al IVA (particulares o entidades locales), de manera que tales adquisiciones no se sujetaron al IVA. En un primer momento, tras dividir dichos terrenos en parcelas y haber realizado obras para instalar diversas redes con el fin de proveerlos de servicios –como vías, redes de agua potable, electricidad, gas, alcantarillado o telecomunicaciones–, Icade Promotion vendió las parcelas así provistas a particulares como terrenos edificables, para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial. A continuación, Icade Promotion sometió esas cesiones, efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, al régimen del IVA sobre el margen de beneficio con arreglo a las disposiciones previstas en el artículo 257, punto 6, del Código General Tributario (en lo sucesivo, «régimen de imposición sobre el margen de beneficio»).

En un segundo momento, Icade Promotion solicitó a la Administración tributaria la devolución del IVA sobre el margen de beneficio que había abonado, que ascendía a 2 826 814 euros para el año 2007 y a 2 369 881 euros para el año 2008. Esta sociedad alegaba que las operaciones controvertidas no podían estar sujetas al IVA aplicable a los inmuebles sobre la base del artículo 257, punto 7, del Código General Tributario, pues se trataba de la cesión de terrenos edificables a particulares para la construcción de inmuebles para uso residencial, y que tampoco estaban sometidas al régimen de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 257, punto 6, en relación con el artículo 268 del mismo Código, de modo que no debía pagarse IVA alguno.

Después de que la Administración tributaria desestimase su reclamación, Icade Promotion interpuso recurso contra esa desestimación ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, que lo desestimó por infundado mediante sentencia de 27 de abril de 2012. Posteriormente, Icade Promotion interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, que también lo desestimó mediante sentencia de 18 de julio de 2014, por considerar que la reclamación administrativa era inadmisibile.

El Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, anuló parcialmente la sentencia del Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles y devolvió el asunto a este último Tribunal, el cual, mediante su segunda sentencia de 19 de octubre de 2017, desestimó el recurso de apelación interpuesto por dicha sociedad contra la sentencia Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, de 27 de abril de 2012, en cuanto al fondo.

Icade Promotion interpuso entonces recurso de casación ante el Consejo de Estado, al considerar que para negar la sujeción al IVA sobre el margen de beneficio de las ventas controvertidas en el litigio principal con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257, punto 6, y en el artículo 268 del Código General Tributario, la aplicación a esas ventas del régimen de imposición sobre el margen de beneficio es incompatible con lo dispuesto en el artículo 392 de la Directiva del IVA en dos sentidos. En primer lugar, Icade Promotion alegó que el artículo 392 de la Directiva del IVA solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza tales entregas haya soportado el IVA en el momento de la adquisición de los terrenos, viéndose privado al mismo tiempo del derecho a practicar la deducción. En segundo lugar, Icade Promotion argumentó que el artículo 392 de la Directiva del IVA solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza estas entregas se limita a comprar y revender dichos terrenos sin transformar.

A la vista de estas alegaciones y del pronunciamiento del tribunal de apelación, el Consejo de Estado decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva del IVA] en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al [IVA] sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de este impuesto? ¿O permite que este régimen se aplique a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta de él?»

2) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva del IVA] en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes:

- cuando estos terrenos, adquiridos sin edificaciones, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables;*
- cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones)?»*

2. Comentario

El Tribunal de Justicia, a través de este pronunciamiento, perfiló el ámbito de aplicación del régimen de imposición del IVA regulado en el art. 392 de Directiva del IVA, y precisó el alcance del concepto de terrenos edificables a los efectos de la aplicación del impuesto, considerando en particular las implicaciones estructurales derivadas del principio de neutralidad fiscal respecto del derecho de deducción y la doble imposición.

La primera cuestión prejudicial está dedicada a la interpretación del art. 392 Directiva IVA en tanto que la segunda se refiere al concepto de terrenos edificables.

En relación con la **primera cuestión prejudicial**, el TJUE consideró en concreto que se trata de determinar si el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que limita la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al IVA sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de ese impuesto con ocasión de esa adquisición o en el sentido de que permite que este régimen se aplique igualmente a operaciones de entrega de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta al referido impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta.

El Tribunal de Justicia, en primer término, constato que las versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva del IVA presentaban diferencias, de suerte que, con arreglo a su jurisprudencia, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión Europea, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra [sentencia de 8 de octubre de 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) y United Biscuits Pension Investments*, C-235/19, EU:C:2020:801, apartado 46 y jurisprudencia citada].

De cara a determinar la correcta interpretación del artículo 392 de la Directiva del IVA en este contexto, el TJUE precisó que constituye una excepción al régimen general de esa Directiva y debe, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta. Sin embargo, considera que ello no significa que los términos utilizados para definir dicho régimen excepcional hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos, toda vez que la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por ese régimen y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal (véanse, por analogía, la sentencia de 29 de noviembre de 2018, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada).

Además de reiterar la relevancia estructural de principio de neutralidad fiscal, el TJUE puso de relieve que la Directiva del IVA establece una clara distinción entre, por un lado, las entregas de terrenos edificables, que están sujetas

al IVA, y, por otro lado, las entregas de terrenos no edificados, que están exentas de dicho impuesto. A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró procedente traer a colación la regulación del apartado 3 del artículo 12 de la Directiva del IVA, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), de ese mismo artículo, de acuerdo con el cual serán considerados como terrenos «edificables» los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros. Estos últimos, al definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva, que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 30 y jurisprudencia citada). De acuerdo con ello, consideró que, a la luz del artículo 135, apartado 1, letra k), en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, toda entrega de terrenos edificables realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal debe, en principio, estar sujeta al IVA, bien con arreglo al régimen general del artículo 73 de la Directiva del IVA, que establece que el IVA se calculará en base a la contraprestación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, a saber, el precio de venta, o bien, como excepción para los Estados miembros que hayan previsto esta posibilidad, con arreglo al régimen de imposición sobre el margen de beneficio en virtud del artículo 392 de esta Directiva, según el cual la base imponible estará constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

Una vez clarificada tal cuestión relativa a la aplicación del IVA en relación con la entrega de terrenos edificables, el TJUE se refirió al objetivo perseguido por la Directiva del IVA a estos efectos, recordando que pretende garantizar el principio de neutralidad fiscal, el cual se opone, por una parte, a que entregas de bienes similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 17 de enero de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 31).

Dicho esto, el Tribunal de Justicia se refirió al papel que juega el régimen de imposición sobre el margen de beneficio, y consideró que tiene como finalidad garantizar este principio de neutralidad en la medida en que dicho régimen tiene por objeto compensar un remanente de IVA no deducible. Para fundamentar tal posición, el TJUE trajo a colación la propuesta de la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [COM(73) 950 final], de acuerdo con la cual podría aplicarse una base imponible reducida en el supuesto de que un bien, que ya ha soportado el IVA con carácter definitivo (por ejemplo, un inmueble de uso residencial, como bien «consumido» debido a su primera ocupación), sea reintroducido posteriormente en el «circuito comercial» y vuelva, por tanto, a sujetarse al IVA. En la exposición de motivos de la referida propuesta se afirma que, en tal caso, «para tener en cuenta esta nueva comer-

cialización del inmueble, que daría lugar a una carga tributaria excesiva para el sector inmobiliario, ha sido necesario apartarse de la tributación de conformidad con los principios generales y prever [...] la posibilidad de que los Estados miembros determinen la base imponible del [IVA] mediante una deducción "base sobre base". Como bien observa el TJUE, una imposición del precio de venta total tras el primer consumo final supondría, de no existir la posibilidad de deducción, incluir en la base imponible no solo un precio ya gravado por el IVA definitivo, sino también el importe de ese IVA. Ello llevaría a que la carga definitiva del IVA correspondiente al conjunto del circuito económico dependiese, en particular, del número de consumos finales sucesivos y de los precios pagados con ocasión de estos. En cambio, la sujeción al IVA sobre el margen de beneficio permite atenuar ese remanente del IVA y restablecer la neutralidad fiscal. De esta forma, la aplicación de este régimen impositivo a las operaciones realizadas tras el primer consumo final permite garantizar que la carga que recae sobre el segundo consumo final se determine en las mismas condiciones que la que se basa en el primer consumo. Se trata de un elemento que garantiza el buen funcionamiento del IVA, ya que se aplica a bienes que pueden ser objeto de varios consumos finales que interrumpen la cadena de deducción. El TJUE también fundamentó la aplicación de este régimen de margen de beneficio y coherencia con el principio de neutralidad, en su jurisprudencia precedente sobre el régimen del margen de beneficio en el ámbito de los bienes de ocasión, destacando que a través del mismo se evitan casos de doble imposición (STJUE de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolo-revendedor, C-203/10, apartado 48). Junto a estos dos argumentos, el TJUE añadió la precisión de que no todas las adquisiciones de terrenos edificables por un sujeto pasivo para su reventa están necesariamente sujetas al IVA.

Una vez fijado el alcance y finalidad del régimen de margen de beneficio, el TJUE procedió a interpretar el artículo 392 de la Directiva del IVA respecto de tal régimen. A este respecto, el Tribunal consideró que entender tal precepto de la Directiva del IVA en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de dicho impuesto, y de que excluye, por tanto, la aplicación de ese régimen cuando tal adquisición no haya estado sujeta al IVA, en el supuesto de una reincorporación de estos terrenos a un proceso económico a fin de ser objeto de un segundo consumo, traería consigo que entregas de bienes similares, que compiten entre sí, y los operadores económicos, que las efectúan, recibiesen un trato distinto desde el punto de vista del IVA. Por el contrario, entiende el TJUE que no resulta justificada la aplicación de la excepción prevista en el artículo 392 de la Directiva del IVA a operaciones de entrega de terrenos cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto, como acontece en el caso de la adquisición de un terreno edificable cuando su vendedor inicial es un particular que se limita a gestionar su patrimonio privado sin que dicha cesión se inscriba en el marco de la realización de una actividad económica o de la adquisición de un terreno no edificado que, según el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, está totalmente

exenta de IVA; en este caso se considera que no existe ningún riesgo de doble imposición en caso de reventa de tales terrenos.

Por todo ello, el TJUE declaró que procedía responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA pero el precio al que el sujeto pasivo revendedor haya adquirido tales bienes incorpore una cuota del IVA abonada anteriormente por el vendedor inicial. No obstante, fuera de este supuesto, esta disposición no se aplica a operaciones de entrega de terrenos edificables cuya adquisición inicial no haya estado sujeta al IVA, ya sea porque no estaba incluida en su ámbito de aplicación o porque estaba exenta de dicho impuesto.

Una vez fijada la interpretación del art. 392 de la Directiva del IVA, clarificando la finalidad de la excepción que contempla y los límites de la aplicación del régimen de imposición el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables, procedió a abordar la **segunda cuestión prejudicial planteada**, donde se pregunta si el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables y cuando esos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan la instalación de redes con el fin de proveerlos de servicios, como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.

El Tribunal de Justicia se refirió a esta segunda cuestión, recordando en primer lugar que el principio general del IVA pasa por la aplicación del mismo sobre el precio aplicado por las partes, de manera que la aplicación de la excepción del margen del beneficio debe ser objeto de interpretación restrictiva.

En este mismo orden de cosas, el TJUE precisó igualmente que, de acuerdo con el artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA, se consideran terrenos «edificables» los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros. Ahora bien, de la jurisprudencia del TJUE resulta que la Directiva del IVA limita el margen de apreciación de los Estados miembros en lo que concierne al alcance del concepto de «terrenos edificables», de manera que en este contexto, los Estados miembros deben respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de esta Directiva, que tiene como finalidad eximir del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción. A su vez, la definición del concepto de «terreno edificable», precisa el TJUE, también está limitada por el alcance del concepto de «edificio», definido de manera muy amplia por el legislador de la

Unión en el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo».

A la vista de todo ello, el TJUE estableció que el concepto de «terreno edificable» engloba tanto los terrenos urbanizados como los que no lo están, el criterio determinante a efectos de la distinción entre un terreno edificable y un terreno no edificado es si, en el momento de la transacción, el terreno de que se trata está destinado a la construcción.

Llevada tal consideración al ámbito del artículo 392 de la Directiva del IVA, el TJUE estableció que el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio se aplica únicamente a los terrenos edificables que, definidos como tales por los Estados miembros –como terrenos destinados a la construcción–, se adquieren con vistas a su reventa. En cambio, la reventa de terrenos adquiridos sin edificar, que no están destinados a la construcción y que están, en principio, exentos del IVA, debe quedar excluida del ámbito de aplicación de dicho artículo.

El TJUE precisó, asimismo que, para garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal, resulta necesario que todos los terrenos no edificados destinados a que se erija en ellos un edificio y, por ende, destinados a la construcción estén comprendidos en la definición nacional del concepto de «terreno edificable» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, *Wonings-tichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, apartado 31). A este respecto, cabe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de octubre de 2021, rec.nº2754/2019, en relación con el concepto de terreno no edificable a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20ª LIVA.

Como corresponde de acuerdo con los principios que rigen el reparto de competencias entre el TJUE y los tribunales nacionales que plantean cuestión prejudicial, le compete al órgano jurisdiccional remitente determinar, teniendo en cuenta las definiciones legislativas nacionales y todas las circunstancias en las que se llevaron a cabo las operaciones controvertidas en el litigio principal, si los terrenos adquiridos por *Icade Promotion* están comprendidos en el concepto de «terreno edificable» o si, por el contrario, se trata de terrenos no edificados que, al estar exentos del IVA, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 392 de la Directiva del IVA.

Por lo que respecta, en segundo lugar, a la cuestión de si el referido art. 392 excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a una entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos han sido objeto, entre el momento de su adquisición y de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permiten proveerlos de servicios mediante distintas redes, el Tribunal de Justicia puso de relieve que, aunque el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 califica de «bien inmueble» cualquier «edificio» o «construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad», como la «construcción

de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares», el hecho de que tales instalaciones constituyan «bienes inmuebles», en el sentido del referido Reglamento de Ejecución, no influye en la calificación de un terreno así urbanizado como «terreno edificable». A efectos de fundamentar tal posición, el TJUE trajo a colación el artículo 12, apartado 3, de la Directiva del IVA que establece claramente que incluso los terrenos urbanizados están comprendidos en el concepto de «terrenos edificables» en la medida en que los Estados miembros los definan como tales; de esta forma, la urbanización de los terrenos, como la conexión a las redes de electricidad, gas, agua, etc., no puede tener como consecuencia el cambio de su calificación jurídica a «edificio», en el sentido de construcción fijada al suelo mediante, en particular, cimientos; a su vez, el TJUE puso de relieve que las meras obras de conexión a las redes puedan incluirse en el concepto de «edificio».

En este mismo sentido, el Tribunal de Justicia rechazó la aplicación en este contexto de la jurisprudencia derivada de la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869), donde se estableció que un edificio que haya sido objeto de una transformación o de obras de modernización debe estar sujeto al régimen general del IVA cuando dichas operaciones generan un valor añadido, como lo hizo la construcción inicial de este. El TJUE justifica tal afirmación en que en el asunto que dio lugar a la sentencia del caso *Kozuba*, la cuestión de si las obras de modernización controvertidas habían generado un valor añadido era determinante para la sujeción al IVA o no de la entrega del edificio en cuestión, en tanto que en el asunto *Icade Promotions* no se discute la sujeción al IVA de la entrega de los terrenos, sino la aplicabilidad de una disposición que establece una excepción mediante un régimen de imposición atenuado.

Así las cosas, el TJUE consideró que, aunque el artículo 392 de la Directiva del IVA se refiere a las «entregas de [...] terrenos edificables comprados con fines de reventa», no puede concluirse que estos términos prohíban que los terrenos hayan sido objeto de transformaciones por el sujeto pasivo revendedor, siempre que puedan calificarse de terrenos edificables en el momento de su reventa, toda vez que tal conclusión no se desprende ni de las intenciones del legislador de la Unión relativas a esta disposición ni de la interpretación contextual de esta. De esta forma, el Tribunal de Justicia termina afirmando que si un terreno no urbanizado se considera un terreno edificable con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro en cuestión, las transformaciones a efectos de su urbanización de que haya sido objeto dicho terreno, que sigue, pues, destinado a la construcción, no influyen en modo alguno en su calificación como «terreno edificable», siempre que tales obras de urbanización no puedan calificarse de «edificios».

En virtud de toda esta fundamentación y argumentos, el TJUE respondió a la segunda cuestión prejudicial afirmando que el artículo 392 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen

de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables, pero no excluye la aplicación de dicho régimen a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras de urbanización que permitan la instalación de redes que proporcionen servicios a tales terrenos, como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.



Transferencia

El sistema tributario ante el desafío de avanzar hacia la economía circular

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

EL SISTEMA TRIBUTARIO ANTE EL DESAFÍO DE AVANZAR HACIA LA ECONOMÍA CIRCULAR *

José Francisco Sedeño López

*Personal investigador posdoctoral contratado de
Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga
(España)*

Cómo referenciar: Sedeño López, J.F. (2021). El sistema tributario ante el desafío de avanzar hacia la economía circular. *Revista Técnica Tributaria* (135), 231-243

* Las ideas expresadas en este trabajo serán desarrolladas en una monografía de próxima publicación.

Desde los orígenes de la humanidad, las sociedades han basado su modelo de desarrollo en la idea de extraer, producir, consumir y tirar. Este modelo económico, calificado como de economía lineal, tiene una serie de consecuencias económicas, sociales y medioambientales de sobra conocidas, que han comenzado a manifestarse con mayor intensidad en los últimos años, pero que seguirán agravándose en los próximos años. Por este motivo, en la actualidad, los poderes públicos han marcado en su agenda con una urgencia insoslayable la transición ecológica y el desarrollo sostenible, en el marco de la denominada economía circular.

Se trata de un fenómeno todavía en construcción, que surge de la combinación de diferentes escuelas de pensamiento y antecedentes filosóficos, cuyo origen común se encuentra en la insostenibilidad del modelo lineal y en la necesidad de encontrar de soluciones alternativas que hagan compatible el desarrollo económico, social y medioambiental. El *cradle to cradle*, la biomímesis o la economía de la funcionalidad, entre otras, constituyen los principales antecedentes de cuya confluencia nace el concepto de economía circular, lo que pone de manifiesto su carácter heterogéneo y las dificultades para formular un concepto unívoco. Quizás la definición más representativa hasta el momento sea la formulada por el primer Plan de acción de economía circular, que la define como aquella en la que «en la cual el valor de los productos, los materiales y los recursos se mantenga en la economía durante el mayor tiempo posible, y en la que se reduzca al mínimo la generación de residuos». En cualquier caso, se trata de un concepto todavía en construcción, pero cuya característica más evidente es la contraposición al modelo económico lineal.

De lo que parece no haber dudas es de la relación entre economía circular y los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), de forma que el fomento de aquella permite la consecución de estos, y viceversa. Tampoco hay dudas de que la UE se ha convertido en el principal impulsor de este modelo. Aunque las referencias a la idea de circularidad son anteriores, la publicación del Plan de acción de economía circular en el año 2015 constituye el primer gran hito, al que ha seguido la publicación de un segundo Plan de acción en el año 2020, sin olvidar el Pacto Verde Europeo en 2019, que reafirman en compromiso de las instituciones comunitarias con la transición ecológica en el marco de la economía circular.

Aprovechando este impulso, los Estados miembros han elaborado sus propias estrategias y hojas de ruta con las que afrontar esta transición. En nuestro país, destaca la aprobación de la Estrategia Española de Economía Circular (EEEC) en el año 2020, pues a pesar del retraso de más de dos años en su aprobación, confirma la apuesta de España por la economía circular. A nivel autonómico, se han elaborado diferentes documentos y propuestas legislativas que pretenden dar cobertura normativa a la economía circular. Incluso la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) se ha preocupado de elaborar su propia Estrategia, con la que se reafirma el papel de las ciudades en la consecución de un modelo más sostenible.

A la luz de lo expuesto, estamos en disposición de afirmar que los poderes públicos parecen decididos a impulsar la transición hacia una economía circular. Por tanto, debemos preguntarnos cuáles son las políticas públicas que deben

desarrollarse para alcanzar este objetivo. Sin embargo, solo si la economía circular es un modelo económico admisible desde una perspectiva constitucional cabría plantearse su promoción. En este sentido, no solo no contraviene nuestra constitución económica, sino que guarda relación directa y positiva con una serie de fines constitucionales como la protección del medioambiente (artículo 45 CE), la distribución equitativa de la renta y el empleo (artículo 40 CE) o la modernización y desarrollo de los sectores económicos (artículo 130 CE) que, en nuestra opinión, lo convierten en un fenómeno merecedor de fomento.

En la actualidad, no existen dudas sobre el hecho de que los tributos puedan ser utilizados como instrumento de política económica y atender a la satisfacción de fines constitucionales, consagrándose así la idea del tributo extrafiscal, ultrafiscal, de ordenamiento o de tercera generación. No obstante, no podemos perder de vista que con independencia de que su función primordial no sea la recaudatoria, el empleo de la función extrafiscal para incentivar la economía circular solo será admisible en la medida que respete los principios constitucionales del artículo 31, y en especial, el de capacidad económica. Teniendo en cuenta estas premisas, consideramos que el análisis de las medidas tributarias incentivadoras de la economía circular ha de partir de la denominada fiscalidad ambiental, por tratarse de un campo de estudio que, tanto cualitativa como cuantitativamente, ha sido objeto de importantes investigaciones, por lo que debemos aprovechar el acervo generado y, partiendo de éste, determinar cuáles son las reformas necesarias para alinear el sistema tributario con los principios de la economía circular.

El fomento de la economía circular a través del derecho tributario puede realizarse, fundamentalmente, a través de dos tipos de medidas: ya sea a través de la introducción de beneficios fiscales que incentiven comportamientos considerados virtuosos, o bien a través de medidas de carácter disuasorio, en forma de una mayor carga tributaria, que desalienten la realización de determinadas conductas, propias del modelo lineal y contrarias, por tanto, al paradigma de la economía circular. Pero para formular propuestas *de lege ferenda* que aceleren la transición hacia este nuevo modelo es necesario, en primer lugar, tener claro cuál es la influencia actual del sistema tributario sobre la economía circular.

Desde la Unión Europea (UE) se ha intentado en varias ocasiones introducir un impuesto sobre el dióxido de carbono. Sin embargo, la regla de la unanimidad en materia fiscal ha frenado estas propuestas. En la actualidad es una cuestión que vuelve estar sobre la mesa, con la posible introducción del mecanismo de ajuste en frontera al carbono o *carbon border adjustment*, con el que proteger a los productores comunitarios ante el riesgo de una fuga de carbono (*carbon leakage*) hacia países con normas de reducción de emisiones menos ambiciosas. No se trata de un tributo propiamente dicho, por lo que es plenamente compatible con el Régimen de Comercio de Derechos de Emisión (RCDE) y con los diferentes impuestos con los que en la actualidad cuentan los Estados miembros. En cualquier caso, avanzar hacia una mayor integración de la política fiscal no será fácil, a causa de las reticencias de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía fiscal.

A nivel estatal, el análisis ha de partir de los tributos considerados medioambientales. Tanto el impuesto sobre hidrocarburos como el impuesto sobre el

carbón tienen potencial para convertirse en instrumentos económicos que fomenten una mayor sostenibilidad, pero en la actualidad no se observa que respondan a ningún fin medioambiental. En el caso del impuesto sobre hidrocarburos, no se tiene en cuenta la incidencia ambiental de los combustibles gravados, además de que persisten beneficios fiscales injustificados, como el del diésel o gasóleo frente a la gasolina. En cuanto al impuesto especial sobre el carbón, en la actualidad la legislación española ha recogido casi todas las exenciones previstas en la normativa comunitaria, por lo que en la práctica la tributación del carbón es prácticamente nula.

Si analizamos el impuesto especial sobre la energía eléctrica, no se observa en su estructura ningún elemento que nos permita afirmar que cuenta con una finalidad extrafiscal: basta señalar que su base imponible no tiene en cuenta el consumo de megawattios, sino la que se considera a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin que tampoco existan incentivos a que la energía se obtenga de forma más limpia. Lo mismo sucede con el controvertido impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, cuya finalidad ya fue anunciada por la propia exposición de motivos de la ley que lo introdujo: favorecer el equilibrio presupuestario. Además, no se observa en su estructura ningún indicio de extrafiscalidad, al no discriminar en función del tipo de instalaciones en que se produce la energía. A pesar de que haya superado el examen de constitucionalidad y conformidad al derecho de la UE, estamos seguros de que seguirá generando debate en los próximos años, sin que quepa descartar su posible supresión.

Seguramente el impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero sea uno de los mejores ejemplos de tributo extrafiscal, pues grava una conducta nociva para el medioambiente, la emisión de ciertos gases de efecto invernadero, de acuerdo con el principio «quien contamina paga». Además, contiene algunos beneficios fiscales en los que se observan indicios de circularidad: por ejemplo, la exención de las recargas de equipos, aparatos o instalaciones, que contribuye a la reducción de su fabricación y fomenta la reutilización. También se prevé una deducción en cuota para los contribuyentes que acrediten haber entregado gases a las administraciones competentes para su destrucción, reciclado y regeneración, lo que incentiva también su reutilización o regeneración de bienes contaminantes, evitando que se desechen sin más y se conviertan en residuos.

En el sector transporte, destacan dos figuras: el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM). En cuanto al IEDMT, su cuantificación se realiza en función de las emisiones contaminantes, si bien es un tributo cuya supresión ha sido propuesta tanto por la Comisión como por parte de la doctrina. En cualquier caso, consideramos que el IVTM es el mejor impuesto para favorecer la transición hacia un transporte más sostenible. Para ello, es necesario que la base imponible refleje realmente el uso del vehículo, puesto que en la actualidad se cuantifica en función de la potencia fiscal. Además, se prevén ciertas bonificaciones (como en favor de vehículos históricos), que son incompatibles con un modelo hipocarbónico.

En el caso de los principales impuestos con fines fiscales, se observan ciertas medidas que pueden incidir positivamente sobre la economía circular. Por ejemplo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas se prevé un aumento de la reducción del valor de la renta en especie derivada de la cesión de vehículos que sean considerados eficientemente energéticos; en el caso del IVA, el régimen especial de bienes usados, fomenta la compra de productos de segunda mano. Sin embargo, creemos que existe margen para «ambientalizar» estos impuestos: por ejemplo, la recuperación de la deducción por inversiones medioambientales en el impuesto sobre sociedades (IS) o la aplicación del tipo de gravamen general del IVA a ciertos productos con gran impacto ambiental (fertilizantes, herbicidas, aerosoles) que en la actualidad están sometidos al tipo reducido.

Junto a los impuestos mencionados, existe un grupo considerable de tributos propios desarrollados en el ámbito autonómico. El campo de la extrafiscalidad ha estado reservado casi en exclusiva a las comunidades autónomas (CCAA), que han visto en esta una vía de financiación inexplorada hasta el momento por parte del Estado, lo que en la práctica se ha traducido en una disparidad de tributos autonómicos que recaen sobre diferentes conductas y que, incluso cuando cuentan con hechos impositivos similares, presenta una gran dispersión normativa.

Las principales controversias han girado en torno a la calificación como tributo extrafiscal o fiscal, pues muchas CCAA han aprovechado esta situación para enmascarar, bajo la justificación de la protección del medioambiente, tributos cuya finalidad no es otra que la mera recaudación. Este sería el caso, por ejemplo, de los impuestos y cánones autonómicos sobre el agua, en los que las CCAA han encontrado una vía fácil de obtener ingresos ante la inelasticidad de la demanda de agua.

Existen otros tributos autonómicos cuya finalidad extrafiscal no se discute, pero cuya existencia se cuestiona por las distorsiones económicas que generan, su escaso potencial recaudatorio y la escasa eficacia al alcanzar los objetivos que persiguen. Este era el caso de los impuestos autonómicos sobre residuos. En este caso, el legislador estatal parece haber tomado nota y próximamente verá la luz un nuevo impuesto estatal que armonizará el gravamen del depósito e incineración sobre residuos. No obstante, existen otros campos, como el de la tributación de las emisiones contaminantes en las que continúa la disparidad, lo que en la práctica dificulta la efectividad de estos instrumentos.

Existen dos tributos propios autonómicos que si valoramos positivamente. Por un lado, el impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, que fomenta la sustitución de este tipo de bolsas por otras echas para durar, en línea con los postulados de la economía circular, tanto a través de su gravamen como de sus exenciones. Lo que se plantea en este caso es, si en caso de producirse una reducción es debido al impuesto o a la prohibición de entrega gratuita de bolsas. El paso del tiempo nos permitirá constatar cuál ha sido su influencia concreta en este efecto y si es necesario su mantenimiento.

Por otro lado, debemos referirnos a los impuestos catalán y balear sobre las estancias turísticas. Aunque técnicamente no pueden considerarse un impuesto

extrafiscal puro, sí que creemos que puede coadyuvar a reorientar la conducta de los turistas hacia conductas más respetuosas con el entorno, así como a obtener los recursos necesarios para cubrir los gastos públicos asociados a esta industria, convirtiéndose en lo que se ha calificado como tributo restaurativo¹. Se trataría así de un tributo que puede coadyuvar a la consecución de un turismo circular, que ha sido definido como aquel que permite «no solo la protección del patrimonio cultural y natural a través de la disminución de extracción de recursos y de la reducción de externalidades negativas, sino también la regeneración del capital natural del territorio, lo que permite contar con destinos turísticos líderes en calidad e innovación».

Partiendo de este análisis, proponemos una *reforma fiscal circular*² que transforme el sistema tributario y modifique las actuales pautas de producción y consumo, fomentando un uso más eficiente de los recursos. Esta reforma fiscal circular, además de respetar los principios constitucionales en materia tributaria, estaría inspirada en una serie de principios en los que se basa la economía circular: el principio «quien contamina paga», el de prevención de la generación de residuos, la reducción del consumo y de insumos. Además, añadiríamos el de «quien protege, recibe» que permita avanzar hacia un modelo en el que, quienes actúan alineados con los principios basilares de la economía circular, sean reconocidos y recompensados, reforzando así su conducta socialmente responsable³.

La fiscalidad orientada hacia la economía circular ha de partir de la necesaria implementación de medidas en toda la cadena valor, y especialmente en las fases iniciales, es decir, en la fase de extracción, diseño y fabricación de productos, priorizando así las actuaciones en origen. Todo ello sin perjuicio de que se puedan llevar a cabo actuaciones en la fase de consumo o posconsumo si se considera adecuado.

En la fase de extracción, diseño y producción cabría plantearse cuatro medidas: un impuesto sobre la extracción de materias primas, la recuperación de la deducción por inversiones medioambientales en el IS, el establecimiento de un impuesto sobre fabricación de productos no reciclables, no reutilizables o con incidencia negativa sobre el medio ambiente y la salud de las personas, y de un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables.

El impuesto sobre la extracción de materias primas incidiría en la fase inicial del ciclo de vida de los productos, siendo su finalidad fundamental la de fomentar la reutilización y reciclaje de materiales y desincentivar la extracción de nuevos recursos naturales, a través del incremento del precio de su obtención. No se trata de una figura novedosa, pues en países de nuestro entorno como Dinamarca o Suecia ya se grava la extracción de materias primas destinadas a la construcción. Este podría ser el punto de partida, sin perjuicio de que a

1 PATÓN GARCÍA, G. (2020). Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental. En G.M. LUCHENA MOZO (Dir.) y M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ (Dir.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1º ed., pp.183-212). Atelier.

2 GASTELUMENDI, I. et al (2020). *Informe sobre economía circular aplicada al turismo*.

3 LUCHENA MOZO, G.M. (2020). «El principio "quien contamina paga" frente a "quien protege percibe" y su relevancia fiscal en la transición ecológica». *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6.

medida que se desarrolle el mercado secundario de otras materias primas, pueda ampliarse a otros recursos vírgenes. Se ofrece así un incentivo a la sustitución de materias primas vírgenes por recicladas, facilitando a su vez la gestión de los residuos en la fase final del ciclo de producción, en la medida en que se generarán menos desperdicios. Por tanto, estamos ante un tributo complementario con otras medidas y, especialmente, con el impuesto sobre el depósito e incineración de residuos, al que nos referiremos más adelante.

En segundo lugar, proponemos recuperar y reformar la deducción por inversiones medioambientales en el IS de acuerdo con los postulados de la economía circular, corrigiendo los problemas de gestión observados que se planteaban en la antigua deducción e introduciendo un incentivo expreso para quienes decidan apostar por la implantación de modelos circulares en sus organizaciones. En este sentido, consideramos que deberían ser tres las principales actividades susceptibles de fomento: el uso de energía más limpia, el uso eficiente de los recursos (incluido el tratamiento y reutilización del agua) y la implementación de modelos de negocio basados en la economía del uso o de la funcionalidad, haciendo especial hincapié en el sector de la robótica de servicios e industrial.

En tercer lugar, el profesor VAQUERA GARCÍA ha propuesto la creación de un nuevo impuesto sobre la fabricación de productos no reciclables, no reutilizables o con incidencia negativa sobre el medio ambiente y la salud de las personas con el objetivo de que los bienes que se introducen en el mercado sean susceptibles de permanecer en circulación el mayor tiempo posible⁴. De nuevo, una de las cuestiones más controvertidas sería delimitar el aspecto material del tributo. De esta forma, proponemos que a la hora de determinar los productos susceptibles de gravamen cabría atender a dos circunstancias: la peligrosidad medioambiental y la posibilidad de que la base imponible sea medida en magnitudes ecológicas. No obstante, nos parece necesario tener en cuenta un tercer requisito: el estado de la técnica, puesto que para que el impuesto desencadene un efecto sustitución, es indispensable que existan alternativas disponibles y accesibles en el mercado; en caso contrario, el tributo no conseguirá el pretendido objetivo y servirá únicamente como instrumento de recaudación.

En este sentido, creemos que el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables previsto en el Proyecto de ley de residuos y suelos contaminados es un importante avance en la circularización del sector este sector, reduciendo la generación de residuos plásticos. Creemos que la estructura de esta figura responde a la de un figuro extrafiscal, sin perjuicio de que quepan hacer algunas modificaciones que acentuaran su carácter ambiental: por ejemplo, el establecimiento de tipos de gravamen diferenciados en función del mayor o menor impacto medioambiental del plástico.

En la fase de consumo, creemos que es necesario revisar la fiscalidad del transporte aéreo, que en la actualidad es incompatible con un modelo circular e hipocarbónico. Por un lado, la Directiva del IVA permite que el transporte de pasajero por vía aérea es un servicio exento, habiéndose acogido a esta posibilidad todos los Estados miembros. Por otro lado, la normativa comunitaria exime

4 VAQUERA GARCÍA, A. (2021). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular* (1ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

del pago de impuestos energéticos a los combustibles empleados por las aeronaves en el transporte internacional. Mientras no se reforme, el margen de actuación de España es muy escaso, pues se limita a la posibilidad de modificar la exención existente en la actualidad en favor de los carburantes de la navegación aérea, sometiendo a gravamen el que se emplee en el transporte aéreo nacional, esto es, con destino y origen en España. Todo ello sin perjuicio de explorar la posibilidad de un gravamen específico sobre la aviación comercial (por ejemplo, a través de un impuesto sobre los billetes de avión).

En la fase de posconsumo, proponemos el empleo de incentivos fiscales para fomentar los servicios de reparación, como complemento al establecimiento de un impuesto estatal sobre el depósito e incineración de residuos. En la actualidad, los servicios de reparación están sometidos a un tipo de gravamen del 21 por ciento. Sin embargo, la Directiva del IVA permite someter a un tipo de gravamen reducido los servicios de reparación de bicicletas, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca. Incluso con la Propuesta de reforma de Directiva que está sobre la mesa, los Estados miembros tendrían libertad para aplicar el tipo reducido a todos los servicios de reparación, lo que sin duda favorecería el alargamiento de la vida útil de los productos. Esto, unido a una deducción en cuota del IRPF por un porcentaje del importe de los gastos de mano de obra permitiría incentivar una economía circular, así como fomentar la creación de empleo local y luchar contra la economía sumergida, en la medida en que sería necesario que estos servicios se facturaran.

En cuanto al impuesto estatal sobre el depósito e incineración de residuos es un instrumento necesario para homogeneizar la actual disparidad de hechos imposables gravados por los impuestos autonómicos. Se trata de una de las figuras tributarias que introducirá la futura Ley de residuos y suelos contaminados y que, a pesar de algunos puntos que podrían ser mejorados, como la variedad de tipos de gravamen que puede dificultar la gestión del impuesto, merece una valoración positiva.

Finalmente, existen un grupo de medidas transversales que afectan a diversas etapas del ciclo de vida del producto. Por un lado, cabría plantearse la introducción de un impuesto sobre las emisiones contaminantes a nivel estatal, fundamentalmente por dos motivos: la insuficiencia del RCDE UE para alcanzar los objetivos en materia de reducción de emisiones asumidos y la disparidad de tributos autonómicos. Con este tributo se gravaría las emisiones de gases de efecto invernadero, excluidos los gravados por el impuesto sobre gases fluorados. Para incidir en la circularidad de esta figura, proponemos la introducción de un beneficio fiscal en favor de aquellos sujetos pasivos que acrediten haber captado, almacenado o reutilizado gases contaminantes. Estas técnicas están aún en una fase incipiente, se espera que se desarrollen mucho más en un futuro cercano, como ya hacen países como Estados Unidos o Noruega. Por supuesto, sería necesario establecer mecanismos de exención y no sujeción para hacerlo compatible con el RCDE UE.

En el ámbito de la tributación local, el profesor HERRERA MOLINA ha propuesto la transformación del impuesto sobre actividades económicas, actualmente vaciado de contenido, en un impuesto sobre la actividad contaminante, de forma que su cuantificación podría realizarse en función de diferentes fac-

tores relacionados con la economía circular, como la contaminación atmosférica, la producción de residuos sólidos, los vertidos al agua, el ruido o el deterioro de las áreas verdes, pudiendo establecerse supuestos de no sujeción parciales en coordinación con otras figuras tributarias⁵. En segundo lugar, es necesario transformar el IVTM de manera que se refuerce su carácter extrafiscal, para lo que cabría revisar las exenciones y beneficios fiscales existentes, así como sustituir el cuadro de tarifas, de manera que la cuantificación se realizara en función del uso del vehículo o de las emisiones de los vehículos y no por la potencia fiscal. Finalmente, para fomentar un turismo circular, cabría recuperar la propuesta de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local de introducir de un impuesto sobre estancias turísticas de carácter potestativo en el ámbito local.

Finalmente, creemos necesario suprimir los beneficios fiscales perjudiciales para la transición hacia una economía circular, en la línea apuntada por el artículo 11 de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética. En este sentido, además de la ya de sobra conocida equiparación entre el diésel y la gasolina, se propone revisar las exenciones previstas en el impuesto especial sobre el carbón, así como los regímenes especiales de fomento de la minería y de la investigación y explotación de hidrocarburos en el IS. No creemos que tenga sentido seguir beneficiando fiscalmente actividades que están llamadas a desaparecer en los próximos años, sin perjuicio de que esta reforma se realice de forma progresiva y diseñando políticas de mitigación y compensación en favor de los sectores más afectados.

En nuestra opinión, España tiene ante sí una magnífica oportunidad para llevar a cabo esta reforma. Por un lado, porque, tal y como ha quedado patente, desde las instituciones europeas la apuesta por la economía circular es clara, y ello genera un importante acervo normativo que ha de inspirar las líneas de actuación de nuestro país en esta materia. Pero también porque tras la crisis económica y social derivada de la crisis sanitaria iniciada en el año 2020, se han puesto de manifiesto las debilidades del sistema productivo español y su excesiva dependencia de sectores económicos muy vulnerables en situaciones de crisis, siendo necesario replantear los patrones de producción, consumo y crecimiento económico.

Referencias

GASTELUMENDI, I. et al (2020). *Informe sobre economía circular aplicada al turismo*.

LUCHENA MOZO, G.M. (2020). «El principio "quien contamina paga" frente a "quien protege percibe" y su relevancia fiscal en la transición ecológica». *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 6.

5 HERRERA MOLINA, P. (2020). «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas: Situación actual y propuestas de reforma». *Nueva fiscalidad*. N.º 3, pp. 21-51.

HERRERA MOLINA, P. (2020). «Bonificaciones y otros elementos ambientales en el Impuesto sobre Actividades Económicas: Situación actual y propuestas de reforma». *Nueva fiscalidad*. N.º 3, pp. 21-51.

PATÓN GARCÍA, G. (2020). Fiscalidad y economía circular: instrumentos tributarios para la sostenibilidad ambiental. En G.M. LUCHENA MOZO (Dir.) y M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ (Dir.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1º ed., pp.183-212). Atelier.

VAQUERA GARCÍA, A. (2021). *De la tributación ambiental a las medidas financieras incentivadoras de la economía circular* (1ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

Finaliza la pesadilla de las inversiones anticipadas RIC con la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2021

RIA 21, 31 DE MAYO DE 2021

En esta nota, Salvador Miranda Calderín, miembro de la AEDAF, comenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2021 que ha venido a poner punto y final a las regularizaciones de las materializaciones de la RIC iniciadas por la Inspección de Tributos desde el año 2014 por un mero defecto formal, consistente en no informar a la Agencia Estatal de las inversiones anticipadas afectas al incentivo fiscal de la REF.

Modificaciones introducidas en la Ley del IVA como consecuencia de la entrada en vigor a partir del 1 de julio de 2021 de la normativa comunitaria relativa a la tributación de las operaciones de comercio electrónico

RIA 22, DE 7 DE JUNIO DE 2021

Fernando Matesanz, miembro del Grupo de expertos en Impuestos Indirectos comenta en esta nota las novedades introducidas por el Real Decreto-ley 7/2021, que supone la transposición a nuestra normativa interna de una serie de Directivas Comunitarias, y con la que se concluye la regulación del tratamiento del IVA del comercio electrónico y se establecen las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, generalmente contratados por internet u otros medios electrónicos por consumidores finales de la Unión, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero.

Las tasas de utilización del dominio público para la prestación del servicio de suministro de energía eléctrica: un repaso a sus problemas a través de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales

RIA 24, DE 21 DE JUNIO

En este documento, Isabel García-Oviés Sarandeses, miembro del Grupo de Haciendas Locales y Catastro, refleja la incidencia de los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo en la compatibilidad y cuantificación de la tasa por prestación del servicio de suministro de energía eléctrica y la tasa por la utilización del dominio a través de las instalaciones de transporte.

La cuestión de inconstitucionalidad sobre el Real Decreto-Ley 3/2016

RIA 25, DE 28 DE JUNIO

La Audiencia Nacional, mediante Auto de fecha 23 de marzo de 2021, ha planteado cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 3 Primero del RD-L 3/2016, por las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades. Ante la posibilidad de que dicha norma se declare inconstitucional y, teniendo en cuenta los efectos que dicho pronunciamiento pudiera tener, el Gabinete de Estudios, en colaboración con el Grupo de Expertos en Derechos y Garantías de los Contribuyentes y de Práctica Tributaria, ha elaborado esta nota a modo de «alerta» sobre las posibles acciones a adoptar para interrumpir la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos y sus posibles efectos.

¿Inaplicación del coeficiente de gastos y beneficios para calcular el valor catastral de edificaciones en régimen de autopromoción?

RIA 28, DE 19 DE JULIO DE 2021

Manuel Lucas Durán, miembro del Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro, comenta en esta nota la STS de 25 de febrero de 2021 (rec. cas. 117/2019), la cual ha determinado que para el cálculo del valor catastral de un inmueble, construido sobre un terreno cedido por un ente público y con prohibición de transmitirlo en un plazo de 10 años, no debe aplicarse el coeficiente conocido como de «gastos y beneficios» que aumenta el valor catastral en el 40 por 100 del inmueble, al concluir que en tal caso no se ha producido una actividad empresarial de promoción inmobiliaria.

Comentarios a las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

RIA 29, DE 26 DE JULIO DE 2021

El pasado 10 de julio se publicó la Ley 11/2021, de medidas y prevención y lucha contra el fraude fiscal, la cual introduce importantes modificaciones en distintas figuras impositivas, así como en la Ley General Tributaria. En esta nota, el Grupo de Expertos de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y Práctica Tributaria, analiza algunas de las novedades más destacadas que afectan a la Ley General Tributaria.

A man in a dark, textured suit jacket stands with his arms crossed. He is positioned in front of a bookshelf filled with books, which are blurred in the background. The lighting is dramatic, highlighting the texture of the suit and the man's arms.

Novedades editoriales

Cruz Padiá, I., Impuesto sobre Sociedades: configuración y alternativas de futuro, Aranzadi, Navarra, 2021

Impuesto sobre Sociedades: configuración y alternativas de futuro, publicado por la editorial Aranzadi en 2021, es una monografía escrita por el prof. Cruz Padiá, Catedrático E.U. de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Málaga, en la que se aborda un tema de radiante y candente actualidad académica y práctica, como es el principal impuesto que grava la renta obtenida por las personas jurídicas, abordando desde su configuración actual hasta distintas propuestas para el futuro.

La reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS) para adecuarlo a la realidad económica del siglo XXI ni ha sido ni va a ser una cuestión pacífica. Propuestas no faltan, pero sí concretarlas en negro sobre blanco. Desde hace años venimos asistiendo a diversos planes de acción e iniciativas que, de un modo u otro, pretenden hacer llegar al IS donde actualmente no lo hace: gravar fielmente la renta obtenida por modelos de negocio altamente digitalizados que no necesitan de una presencia física para obtener beneficios, y que rompen la tradicional estructura de imposición poniendo en jaque los principios jurídico-tributarios desde la vertiente del ingreso.

Ni siquiera el establecimiento permanente ya sirve como punto de conexión para gravar las rentas obtenidas por estas grandes multinacionales, en gran parte, por la terquedad de los poderes legislativos a la hora de seguir exigiendo ese requisito de fijeza geográfica: el archiconocido «lugar fijo de negocios», tal y como se recoge en el Modelo de Convenio de la OCDE y de forma similar en las legislaciones domésticas.

A lo dicho anteriormente se debe añadir la falta de consenso imperante en aquello que solemos llamar «fiscalidad internacional», es decir, la dificultad para llegar a acuerdos consensuados sobre la dirección que debe tomar el IS en nuestro presente y futuro. Actualmente los esfuerzos se centran en implementar un tipo mínimo del 15% (y entendemos que efectivo) que consiga atraer parte de esa recaudación perdida por las rígidas normas que rigen la cuantificación de la deuda tributaria. A nadie le podrá sorprender que, si el tipo de gravamen ordinario se sitúa en el 25%, se pretenda que las grandes multinacionales tributen 10 puntos porcentuales por debajo, lo que deja pistas sobre el rumbo que ha tomado la reforma societaria en los países del entorno de la OCDE.

Por último, si añadimos la proliferación de medidas de corte unilateral, precisamente originadas por la falta de recaudación del IS para sufragar las cada vez más acuciantes demandas de ingreso de los Estados, como son los conocidos impuestos sobre los ser-

vicios digitales (cada vez más extendidos en Europa y en el resto del mundo), el panorama, ciertamente, no se antoja nada sencillo.

Para valorar cuál es el estado de la cuestión y ofrecer las soluciones que ahora mismo son de vanguardia, el prof. Cruz Padial nos ofrece su última publicación: estructurada en nueve capítulos, articula un *corpus* omnicomprendivo para acercarse plenamente a la realidad económico-tributaria del IS. Se debe advertir, en palabras del propio autor, que él mismo nos ofrece las distintas posibilidades para tratar los problemas de fondo que aquejan al Impuesto que, en gran medida, radican en el desplazamiento de bases imponibles a territorios de nula o baja tributación.

Tras la introducción realizada, en el segundo capítulo se nos ofrece un breve repaso por la evolución legislativa del IS en España en relación con las distintas propuestas promovidas desde la Unión Europea. Después de este repaso, en realidad, a modo también de preludio, se adentra en las propuestas de reforma. Estas se agrupan en dos tipos: unas, que pretenden alterar cómo se grava la renta obtenida, como los métodos *Comprehensive Business Income Tax* o el *Allowance for Corporate Equity*; y otras, que lo que pretenden es modificar el modo de calcular la base imponible y el reparto de la recaudación obtenida, siendo su máximo representante en la Unión Europea la iniciativa de Base imponible común consolidada.

En el capítulo cuarto, analiza las iniciativas de reforma en el marco de la economía digital, fundamentalmente, la propuesta de imposición basada en la presencial digital (o económica) significativa, puesta de manifiesto en una *nonata* propuesta de directiva de 21 de marzo de 2018. Para cumplimentar lo dicho, también analiza, en el marco de la OCDE, distintas propuestas, en especial, la ya mencionada imposición o tributación mínima global, sobre la que –parece– se ha llegado a un acuerdo mediamente consensuado como así lo ratifican las partes intervinientes.

Prosiguiendo en el estudio, el capítulo quinto nos adentra en el mundo del unilateralismo fiscal, y el autor nos expone de manera brillante cómo distintos países, tanto de la Unión Europea como terceros, han regulado o intentado regular el fenómeno de los servicios digitales ante la falta de alternativas de reforma sólidas del IS. Conectado a este capítulo se encuentra el capítulo sexto, dedicado a la conocida reforma fiscal norteamericana, que tiene su punto de origen con la llegada de Donald Trump a *La Casa Blanca*. Se analizan distintas iniciativas que bien se han puesto en práctica o bien se pretenden implementar, y entre otras, merece destacarse la *Base erosion and Anti-Abuse Tax*.

En el capítulo séptimo, el autor se centra en una iniciativa por ahora expedita, ya propuesta por algunas voces autorizadas, tendente a articular un «Impuesto para la globalización» que, en defi-

nitiva, sea sensible a las realidades que hoy día muestra la economía digital y, en consecuencia, adapte las normas fiscales a esta forma ya consolidada de hacer negocios. Por último, en el capítulo octavo, analiza varias opciones que bien pretenden incorporarse en el ordenamiento tributario español, como es la imposición mínima interior, ya mencionada con anterioridad, o bien ya han sido incorporadas, como son las normas específicas sobre la tributación de salida y transparencia fiscal internacional, completando el estudio con una mención breve a la Ley 4/2020, que regula el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Por todo lo antedicho, no nos queda más que felicitar al autor y recomendar su lectura, por ofrecernos una obra novedosa y práctica, que sin duda se situará como referente en la doctrina científica y se convertirá en lectura de cabecera tanto para los no iniciados como los iniciados en la materia.

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 unar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62

+34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00

marinagarciahidalgo@hotmail.com

Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9º
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 79 59 74

mppinilla@granadosypinilla.com

Pº Independencia, 32 - 4º Izda

50004 Zaragoza

Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es

Teléfono: +34 984 39 01 99

C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.

33004 Oviedo

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 - bajo

07003 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

**Manuel Fernández González de
Torres**

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuefegt@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

Gonzalo Apoita Gordó

gapoita@grupoforetax.com

C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410

48008 Bilbao

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.

