

Nº 139

Revista Técnica Tributaria

2022

OCTUBRE

DICIEMBRE

EL DERECHO TRIBUTARIO
ANTE LA TRANSFORMACIÓN
DIGITAL: ¿INNOVACIÓN
TRIBUTARIA O GRAVAMEN
EQUITATIVO DEL CAPITAL?

LA DECLARACIÓN
SOBRE DETERMINADOS
«MECANISMOS»
TRANSFRONTERIZOS DE
PLANIFICACIÓN FISCAL

CUESTIONES CONFLICTIVAS
EN LA DEDUCIBILIDAD DE LAS
CUOTAS SOPORTADAS EN EL
IMPUESTO SOBRE EL VALOR
AÑADIDO

ARTIFICIAL INTELLIGENCE:
A «DANGEROUS» TOOL IN
THE HANDS OF THE ITALIAN
TAX ADMINISTRATION FOR
FIGHTING THE ABUSIVE
EXPLOITATION OF TAX RELIEF

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)*

Esaú Alarcón García

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Abat Oliba CEU
Abogado
(España)*

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Fernando Palau Morell

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

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

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

**Redacción y
Administración:**

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

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

**Maquetación e
Impresión:**

LA LEY Soluciones Legales,
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

El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?

María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

El derecho tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital?

Salvador Montesinos Oltra 23

La declaración sobre determinados «mecanismos» transfronterizos de planificación fiscal

José Antonio Cortés Torres 61

Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Antonio Longás Lafuente 147

Artificial intelligence: a «dangerous» tool in the hands of the Italian tax administration for fighting the abusive exploitation of tax relief

María Grazia Ortoleva 175

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo

Manuel Lucas Durán 199

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Comentario a la Resolución 5502/2020, de 22 de septiembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 227

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Comentario a la Resolución 5085/2021, de 21 de junio de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 233

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Comentario a la Resolución 1617/2022, de 18 de octubre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 237

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Comentario a la Resolución 8719/2021, de 24 de octubre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 245

Tribunal Económico-Administrativo Central.

Comentario a la Resolución 9398/2021, de 20 de septiembre de 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF 251

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Cuarta) de 22 de septiembre de 2022

Jose Manuel Calderón Carrero 257

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Séptima) de 29 de septiembre de 2022

Jose Manuel Calderón Carrero 265

Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Cuarta) de 15 de septiembre de 2022

Jose Manuel Calderón Carrero 271

Comentario al Auto del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Sexta) de 1 de septiembre de 2022

Jose Manuel Calderón Carrero 281

Transferencia

Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el derecho tributario sancionador

Antonio Martínez Lafuente 291

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF 347

Novedades editoriales

Selección Gabinete de Estudios de AEDAF 350

Editorial



EL SECRETO PROFESIONAL EN EL MARCO TRIBUTARIO EUROPEO: ¿ARMONIZACIÓN NEGATIVA DE LAS NORMAS DE TRANSPOSICIÓN DE LA DAC6?

María Amparo Grau Ruiz

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

Aquello que no se pudo lograr durante el procedimiento legislativo de tramitación de la norma comunitaria (el consenso sobre el alcance del secreto profesional de los asesores fiscales para interpretarlo de manera uniforme en la Unión Europea), ha propiciado la polémica una vez llegado el momento de aplicar las normas inter-

nas de transposición de la conocida DAC6¹.

Así, en Bélgica y Francia se plantearon cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Constitucional² y el Consejo de Estado respectivamente. En el asunto

1 Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Los márgenes en la transposición han sido doctrinalmente debatidos en España. Por ejemplo: Merino Jara, I. (2019) "Secreto profesional en el marco de la DAC 6", Forum Fiscal, No. 257, pp. 1-4. Calvo Vérguez, J. (2020) "La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas", Forum Fiscal, No. 260, pp. 13 y ss. Morón Pérez, C. (2021) "La obligación de declarar los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en España y sus límites para los profesionales jurídicos", Civitas Revista española de Derecho Financiero, No. 191, pp. 107 y ss.

2 La RIA 9-2021 ya alertaba de la cuestión prejudicial presentada al TJUE por el TC belga sobre la normativa de transposición de la DAC 6, al amparo de su posible contradicción con la propia Directiva, la Carta de Derechos Fundamentales y la Carta Europea de Derechos Humanos.

C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies* y otros³, en enero de 2022 tuvo lugar la vista oral, el 15 de septiembre se pudieron conocer las Conclusiones del Abogado General Rantos⁴ y el 8 de diciembre, la Sentencia de la Gran Sala. Esperada con impaciencia por sus posibles repercusiones en

muchos Estados miembros, merece atención; pero antes cabe hacer un breve repaso de la situación específica del tema apuntado en el Derecho comparado y en nuestro país.

Antes de adentrarse en los detalles, es preciso hacer varias conside-

3 ECLI:EU:C:2022:963. Resuelve la petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 17 de diciembre de 2020. El 15 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional belga dictó su Sentencia 103/2022 sobre el fondo de cuatro recursos interpuestos contra la transposición federal belga de la DAC6. Algunas de las disposiciones de la ley federal fueron anuladas. Para decidir sobre otras, el Tribunal Constitucional belga decidió esperar a la respuesta del TJUE en el asunto C-694/20 y plantear cinco nuevas cuestiones prejudiciales. CC, 15 de septiembre de 2022, n° 103/2022. La cuarta nueva cuestión prejudicial se refiere al secreto profesional de otros intermediarios que no sean abogados. Estas cinco cuestiones prejudiciales pueden resumirse así: (1) ¿Es aplicable la DAC 6 al margen del impuesto de sociedades?; (2) ¿Son compatibles las definiciones múltiples de la DAC 6 tanto con los requisitos del derecho de defensa y el principio jurídico general de previsibilidad de los efectos de las normas (artículo 49 de la Carta) como con los requisitos de protección de la vida privada frente a la actuación arbitraria o ineficaz del Estado (artículo 7 de la Carta)?; (3) ¿Existe una definición clara del inicio del plazo de notificación de 30 días en virtud de la protección otorgada por los artículos 7 y 49 de la Carta?; (4) Ampliación de la cuestión prejudicial en el asunto C-694/20 a todos los intermediarios con secreto profesional sancionado por una ley penal, pero limitado a la protección exclusiva del artículo 7 de la Carta.; (5) En cuanto a la protección que el artículo 7 de la Carta confiere a la vida privada, ¿las obligaciones de declaración que impone el DAC 6 están justificadas por su necesidad para el buen funcionamiento del mercado interior, y ello especialmente en presencia de montajes declarables que pueden ser auténticos en todos los aspectos, que no están motivados por una ventaja fiscal o ninguna otra ventaja fiscal que la organizada por una ley fiscal nacional? Taquet, J.; Verhaeghe, P. (2022) «DAC6 Directive and Attorneys» Professional Secrecy: Analysis of the Opinion of AG Rantos in Case C-694/201. A Critical Analysis under European, French and Belgian Law» Part I-Part II, el 3 y 4 de noviembre de 2022. <http://kluwertaxblog.com/2022/11/03/dac6-directive-and-attorneys-professional-secrecy-analysis-of-the-opinion-of-ag-rantos-in-case-c-694-201/> y <http://kluwertaxblog.com/2022/11/04/dac6-directive-and-attorneys-professional-secrecy-analysis-of-the-opinion-of-ag-rantos-in-case-c-694-20/>

4 Su intento de buscar una solución de compromiso recibió fuertes críticas en noviembre de 2022. Por ejemplo: «La DAC 6 se adoptó sobre la base del artículo 115 del TFUE. Según el artículo 2, apartado 5, del TFUE, aparte de las medidas que tengan un efecto directo sobre el establecimiento o el funcionamiento del mercado interior, una directiva de este tipo no puede ir más allá de la mera coordinación administrativa a la que se refiere el artículo 6, letra g), del TFUE.

Está claro que imponer la misma restricción a todos los titulares de privilegios profesionales en todos los Estados miembros iría mucho más allá de la mera coordinación administrativa. Por lo tanto, habría sido útil que el Abogado General hubiera examinado si se trata de una medida que afecta directamente al mercado interior. El objetivo general de la Directiva de promover el mercado interior «a través de todas las medidas adoptadas» no justifica esta medida concreta». [...] «El apartado 3 del artículo 6 del TUE se refiere a la protección de los derechos fundamentales, resultantes de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. El apartado 4 del artículo 52 de la Carta también requiere una lectura combinada. Por lo tanto, es necesaria una interpretación combinada. Sin embargo, la opinión del Abogado General no se pronuncia sobre este punto.» [...] «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce desde hace tiempo que las normas profesionales que los abogados se imponen a sí mismos, su «deontología», está inseparablemente ligada a su secreto profesional. Este conjunto de normas deontológicas nacionales también ha desarrollado un núcleo común europeo a través de las normas dictadas por el CCBE. Así pues, la tradición jurídica nacional a la que se refiere la directiva incluye tanto una «deontología» nacional como supranacional. El dictamen del fiscal general no las tiene en cuenta». Jacques Taquet (Chair of the Tax Committee of the Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE) Former President of the Bar Association of Hauts-de-Seine) y Paul Verhaeghe (Director and general mandatee of the factual association Belgian Association of Tax Lawyers (BATL) and member of the Dutch speaking bar association of Brussels (NOAB).

raciones de partida. La DAC6 es una norma de Derecho derivado que impone obligaciones de carácter formal para mejorar el control administrativo, de forma indiscriminada resulta aplicable a situaciones lícitas y permite restringir algunos derechos fundamentales reconocidos en la Carta europea y en el Convenio Europeo. Esta última cuestión espinosa se deja, hasta cierto punto, en manos de los Estados miembros. Corresponde a cada Estado de la Unión, en la transposición, definir los sujetos amparados por el secreto profesional, así como su extensión, lo que puede supo-

ner riesgos de *intermediary shopping* y distorsiones⁵. Se ha criticado la quiebra de la uniforme aplicación e interpretación del derecho de la Unión Europea⁶. Cuando se alude al paralelismo con la normativa el blanqueo de capitales⁷, conviene recordar que en este caso no hay actividad delictiva alguna. Y cuando se esgrime el argumento del interés general de la lucha contra el fraude como justificación para mermar las libertades comunitarias surgidas de los Tratados, tampoco parece que esto sea equiparable.⁸

5 «e) El enfoque coordinado es incapaz *per se* de eliminar todas las asimetrías en el cumplimiento de la obligación de revelación en cada Estado miembro, pues las mismas son consecuencia del reconocimiento de la singularidad de cada ordenamiento tributario en relación con la protección del secreto profesional, entre otros; pero al menos podría corregir las asimetrías innecesarias que pueden generar el *intermediary shopping*. [...] «tratamiento asimétrico que fomente la competencia entre intermediarios en función de su Estado de residencia o establecimiento (*intermediary shopping*), o generar distorsiones a la libre competencia y a la libre prestación de los servicios de asesoría, tanto interna como entre Estados miembros, en función de la capacitación profesional o formación del intermediario, o de la regulación profesional que cada Estado disponga». García Prats, F.A.: La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6), *AEDAF Paper*, No. 14, mayo 2019, pp.17 y 51. Puede generar distorsiones entre los profesionales de la asesoría fiscal en nuestro país, al no existir una normativa nacional que regule la profesión de asesor fiscal. De ahí la conveniencia de pensar en la regulación sectorial de esta profesión, de manera similar a lo acontecido con la de auditor.

6 Se produce por varios motivos: porque la Directiva recoge diferentes acepciones de la condición de la dispensa en función de su versión lingüística; porque el secreto profesional se regula de forma distinta en cada Estado y con un diferente alcance, fundamento y contenido; porque en cada Estado miembro el secreto profesional ampara a intermediarios fiscales distintos; porque cada Estado tiene la facultad para dispensar o no, y es posible que no todos ejerzan dicha facultad, que la ejerzan de forma dispar o con alcance distinto. *Ibidem*, p. 51.

7 Ley 10/2010, arts. 21.ñ) y 22. A efectos de este último artículo, el respeto del secreto es fundamental «en los casos en que se trata de determinar la posición jurídica a favor de su cliente o desempeñar su misión de defender al cliente en procesos judiciales o en relación con ellos».

8 La mera sujeción a comunicación de mecanismos que potencialmente pudieran constituir una planificación fiscal agresiva [concepto que ni siquiera es equiparable a una planificación fiscal ilícita] no significa necesariamente que una planificación fiscal agresiva haya tenido lugar". Informe del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de esta Directiva (FISC 34, ECOFIN 60, de 29 de enero de 2018). "Asumiendo que la lucha contra la erosión fiscal constituye una razón de interés general que justifique tal inferencia, ¿es de verdad necesaria cuando la obligación puede imponerse también sobre los intermediarios principales y sobre el propio obligado tributario?; ¿es de verdad adecuada cuando los intermediarios secundarios suelen tener un conocimiento parcial de la operación?; ¿es de verdad proporcionada cuando no se trata aquí, como sí se trata en materia de prevención de blanqueo, de luchar contra el crimen organizado, ni siquiera de algo necesariamente

1. El caso francés⁹

En Francia, la Orden de 21 de octubre de 2019 sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito fiscal en relación con los regímenes transfronterizos declarables, insertó los artículos 1649 AD a 1649 AH en el Código General de Impuestos. El Ministro de Economía, Finanzas y Recuperación desarrolló estas disposiciones en el *Bulletin officiel des finances publiques*¹⁰

Aplicando la opción mencionada en el derecho interno, el 4º de la I del artículo 1649 AE del Código General de Impuestos prevé que cuando el intermediario esté sujeto a una obligación de secreto profesional, cuyo incumplimiento está previsto y castigado por el artículo 226-13 del Código Penal, le corresponde obtener el acuerdo de su cliente antes de hacer la declaración mencionada en el artículo 1649 AD del mismo Código. A falta de este acuerdo, estas mismas disposiciones prevén, en palabras del apartado 5 del artículo 8 bis ter, que el intermediario «notificará a cualquier otro intermediario la obligación de informar que le incumbe» o, a falta de otro intermediario, al contribuyente afectado por el régimen transfronterizo. Finalmente, el 4º de I del artículo

1649 AE especifica que estas notificaciones «se harán por cualquier medio que permita darles una fecha determinada»¹¹.

El Consejo Nacional de Colegios de Abogados, la Conferencia de Presidentes de Colegios de Abogados y el Colegio de Abogados de París solicitaron al Consejo de Estado: «2º) plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea una cuestión prejudicial sobre la compatibilidad del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva n.º 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, con el principio de protección del secreto profesional de los abogados garantizado por los artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, junto con las estipulaciones de los artículos 8 y 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales»¹².

A la hora de abordar si el artículo 8 bis ter, par. 5, de la Directiva 2011/16 se ajusta al Derecho originario de la Unión Europea, los demandantes recuerdan el apartado 32 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de junio de 2007 en el asunto C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone et al* contra el Consejo de

ilícito? En Alemania debieron contestar a las tres preguntas de forma negativa puesto que los intermediarios secundarios quedaron excluidos de las obligaciones de comunicación en la ley que incorporó la DAC-6 a su ordenamiento. Y todos, no solo los abogados, que era, por otro lado, lo que proponía el informe final de la acción 12 de BEPS [...] Quizá esa exclusión se deba a que se entendió que el principio de proporcionalidad debía utilizarse aquí no ya solo para enjuiciar los límites de una injerencia administrativa en un derecho fundamental, sino para valorar si la acción de la Unión se ajusta a lo previsto en el artículo 5.4 del TUE". Marín Benítez, G. (2022) "Brevisimos instantes eternos... a solas con la DAC-6", Fiscal Blog, 09/12/2022. Disponible en <https://fiscalblog.es/?p=8107>.

9 ECLI:FR:CECHR:2021:448486.20210625. Esta sentencia anula los párrafos tres a siete del apartado 180 de los comentarios publicados en el BOFiP-Impôts con la referencia BOI-CF-CPF-30-40-10-20. Los demandantes básicamente argumentaron la redundancia por la legislación aplicable o excesos reglamentarios.

10 BOFiP - Impôts, con la referencia BOI-CF-CPF-30-40.

11 Apartado 4. Consejo de Estado, 8ª - 3ª cámaras conjuntas, 25/06/2021, No. 448486.

12 Mediante una petición y un escrito de respuesta, registrados el 7 de enero y el 11 de junio de 2021 en la Secretaría de la División de lo Contencioso del Consejo de Estado.

Ministros. Critican que «el artículo 8 bis ter parece, por el contrario, impedir que un Estado miembro permita a un abogado que actúe en el marco de dicha misión [jurisdiccional] no notificar a otro intermediario sus obligaciones de información, en la medida en que dicha obligación pueda dar lugar a la revelación a las autoridades públicas, por parte de los intermediarios a los que el abogado en cuestión haya notificado sus obligaciones de información, de datos de los que hayan tenido conocimiento en el marco de su participación en la preparación de un procedimiento judicial» (apartado 15). Traen a colación la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 6 de diciembre de 2012 en el caso *Michaud contra Francia* (n.º 12323/11) y añaden que «esta disposición parece poder interpretarse en el sentido de que obliga a los abogados que actúan en el marco de una evaluación de la situación jurídica de su cliente a revelar a terceros intermediarios información relativa a la identidad de su cliente y al contenido de sus propios servicios, lo que parece constituir una injerencia en los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada de los abogados y de sus clientes, garantizados por el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y el artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (apartado 17). «A la luz, en particular, de los considerandos segundo y tercero de la Directiva 2018/822, esa injerencia parece perseguir, no un objetivo de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, sino un simple objetivo de vigilancia de «los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos». A este respecto, ni el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

han considerado, según el conocimiento del Consejo de Estado, esta finalidad como un objetivo de interés general que justifique la violación de un derecho fundamental» [el subrayado es nuestro]. Si pese a ello, se considerase justificada por tal motivo, debería analizarse la proporcionalidad. Citan nuevamente la Sentencia *Michaud contra Francia*, porque el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales «ofrece una mayor protección a los intercambios entre los abogados y sus clientes», lo que «se justifica por el hecho de que a los abogados se les confía una tarea fundamental en una sociedad democrática: la defensa de los intereses de los litigantes» [el subrayado es nuestro].

En Francia, el secreto profesional de los abogados se define en el artículo 66-5 de la Ley de 31 de diciembre de 1971, que abarca tanto las actividades de asesoramiento como las de litigación. Además, el artículo preliminar del Código de Procedimiento Penal, recientemente modificado, establece que: «El respeto del secreto profesional de la defensa y del asesoramiento previsto en el artículo 66-5 de la ley n.º 71-1130 de 31 de diciembre de 1971, por la que se reforman determinadas profesiones judiciales y jurídicas, está garantizado durante el proceso penal en las condiciones previstas en el presente código. La divulgación de información amparada por el secreto profesional se castiga con un año de prisión y una multa de 15.000 euros (art. 226 13 del Código Penal). El artículo 226-14 enumera una serie de casos en los que no se castigará el incumplimiento del secreto profesional. Por último, todas las disposiciones legislativas francesas relativas a las excepciones al secreto profesional abogado-cliente están suje-

tas al llamado control de convencionalidad, es decir, al cumplimiento de los tratados internacionales firmados por Francia que, según la Constitución, prevalecen sobre la ley, como el derecho de la Unión Europea.

Destacan Taquet y Verhaeghe que los abogados franceses se oponen a la obstinada voluntad de los poderes públicos de convertirlos en agentes públicos obligados a cumplir las obligaciones de información en nombre y en interés del Estado que podrían crear un conflicto de intereses entre ellos y sus clientes¹³. Dado que los regímenes transfronterizos contemplados en la DAC 6 no son –por su propia naturaleza– delitos, el contribuyente puede cumplir perfectamente por sí mismo la obligación de declarar, de modo que se alcancen los objetivos de la Directiva.

2. Los debates en España durante la transposición

En España se debatieron durante el proceso de transposición de la DAC6 muchas cuestiones: la situación de los abogados de empresa, la extensión del secreto a otros profesionales de la asesoría fiscal, los problemas de res-

ponsabilidad frente a clientes por revelación de datos confidenciales, etcétera.

El secreto profesional es un deber del abogado y derecho de su cliente, basado en el derecho fundamental a la defensa¹⁴. Ahora bien, la dispensa prevista en la DAC6 no es absoluta. Por un lado, distinguiendo la actuación del intermediario abogado, el Dictamen del Consejo General del Poder Judicial de 26 de septiembre de 2019 señaló que resultaría apropiado que el anteproyecto introdujera una regla conforme a la cual los profesionales de la abogacía cuando desempeñasen algunas de las funciones establecidas en el artículo 542.1 LOPJ quedaran exonerados de la obligación de declarar¹⁵. Por otro lado, en el Dictamen Consejo Estado 5 de marzo de 2020¹⁶ se establecía que el secreto alcanza a cualquiera de las modalidades de actuación profesional de los abogados, sean consultivas o contenciosas, pero sin involucrarse en la ejecución de los hechos que son precisamente objeto de asesoramiento o defensa. Señalaba el Consejo de Estado literalmente:

«Para la regulación de este supuesto, el Consejo General del Poder Judicial ha sugerido que se

13 «It is the law that requires the attorney to transmit information to third parties to whom the attorney is not bound by any duty to advise. The attorney thus becomes a «public agent» rendering a service to the state, providing unpaid services. This «dark transfiguration» of the attorney must be emphasised. [...] Traditionally, an attorney is recognised as having total freedom of thought and action (without being allowed to commit an offence as a perpetrator or accomplice, in which case the attorney can be prosecuted and the professional legal privilege is no longer enforceable). That being said, and outside the context of an offence, can the attorney be forced to organise his/her thoughts «in the interest of the State»? In a liberal state, the rules and the division of roles are more demanding. The legislator and the government set the standard; the administration applies it as well as the attorney whose analysis may differ from that of the administration, all under the control of the judiciary». Taquet, J.; Verhaeghe, P. (2022) "DAC6 Directive..." en el antes citado Kluwer Tax Blog.

14 Art. 24.2 Constitución española, art. 542.3 LOPJ, arts. 32, 34 e) y 42 Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española; art. 5 Código Deontológico de la Abogacía Española.

15 Los abogados y procuradores deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos, en virtud de los arts. 542 y 543 LOPJ.

16 Disponible en el enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2019-1072>

utilice una 'previsión similar' a la contenida en el artículo 22 de la Ley 10/2010 para los abogados en materia de prevención de blanqueo de capitales, que, aun no estando expresamente contemplada en la Directiva (UE) 2018/822, que es objeto del presente anteproyecto, ha sido utilizada como modelo para su transposición en otros países europeos.

Se trata ciertamente de un consejo útil y atendible, siempre y cuando se realicen los correspondientes ajustes en razón de la materia regulada, particularmente los dos siguientes:

a) En primer lugar, se debe eximir de la obligación de declarar no solo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el artículo 22 de la Ley 10/2010, sino a cualesquiera intermediarios, "con independencia de la actividad económica desarrollada", como ya dice el propio anteproyecto. En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y no al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que —según reconoce la Dirección General de Tributos— aconsejan extender aquella a todos los intermediarios.

b) En segundo término, se debe distinguir entre el asesoramiento neutral prestado "con respecto" al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin propiciar o facilitar la implantación del mismo, y el asesoramiento neutral prestado con posterioridad, cuando el mecanismo ya se ha ejecutado, en orden a determinar la posición jurídica del cliente o desempeñar su misión de defenderlo en procesos judiciales o en relación con ellos».

Dado que el artículo 1.b.21) de la Directiva DAC6 establece una definición de los llamados «intermediarios», entre cuyas características destaca el estar inscritos en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro, la AEDAF presentó una consulta¹⁷ el 24 de junio de 2020, que, hasta la fecha, no ha sido respondida. En la misma se preguntaba expresamente sobre el alcance del secreto profesional, tema sobre el que ya había trasladado las inquietudes de los asociados reiteradamente en 2019 durante el trámite de consulta

17 «Novena. Sobre el alcance del secreto profesional

Conforme al Proyecto de Ley de Implementación de DAC-6, los intermediarios estarán dispensados de la obligación de comunicar el mecanismo si solo han asesorado con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación de este.

pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 2018/822¹⁸. La AEDAF recomendaba entonces: «Que se utilice un mecanismo ágil y efectivo para concretar la dispensa y que sea reconocido a nivel de la UE. El mecanismo no debería articularse de forma funcional, sino de manera subjetiva, pues el primer mecanismo introduciría una gestión y control complejos, y debería tratar de reducir los riesgos generados por una redacción confusa de la Directiva. [...] Debería posibilitarse la comunicación del intermediario al contribuyente interesado en la que se indique no solo la existencia de dispensa y traslación de la obligación sino también la existencia de dispensa sin traslación de la obligación, o la ausencia de dispensa que no comporte traslación de la obligación. Lógicamente ello debería comportar la necesaria aclaración del alcance de la dispensa y una necesaria revisión del cómputo del plazo de

presentación exigible a los contribuyentes interesados. Asimismo, la norma de transposición española debería ajustar la terminología utilizada en la Directiva con el régimen jurídico tributario de los diferentes obligados tributarios en el ordenamiento interno, para evitar una confusión en su correcta comprensión.

Alternativamente, debería estudiarse la posibilidad de crear un Registro de intermediarios fiscales a nivel de la Unión Europea o a nivel español, en el que se hiciera constar si les afecta la dispensa articulada por parte del Estado de ubicación»¹⁹.

Desde hace tiempo, en la Confederación Fiscal Europea, se resalta que «el interés, tanto de los contribuyentes como de las autoridades fiscales, exige que los profesionales que prestan dichos servicios remunerados estén altamente cualificados, actúen con total independencia, plena res-

La redacción sigue, por lo tanto, la interpretación del Consejo de Estado en el Dictamen sobre el Proyecto de Ley de Implementación DAC-6, que distinguía entre intermediarios primarios o principales (los que diseñan, comercializan o ejecutan un «mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información»), que no pueden invocar el deber de secreto profesional porque desarrollan actividades que no son propias de la abogacía, de los intermediarios secundarios, que están cubiertos por el secreto profesional cuando presta un asesoramiento «neutral» o «no participativo» para determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que derivan del mismo.

Por lo tanto, ¿Qué debe entenderse por asesoramiento «neutral» o «no participativo»? En su caso, ¿debería entenderse asesoramiento neutral la revisión de estructuras de carácter internacional, cuando la estructura ya viene dada por el cliente u otros asesores? ¿Debe entenderse como asesoramiento «neutral» o no «participativo» la revisión de una estructura ya dada por el cliente, pero en la que el asesor ayuda en la implementación jurídica de la misma (¿constitución de sociedades, negociaciones, etc.?)».

«Vigesimotercera. Competencia territorial y normativa aplicable

[...] Si un intermediario considera que se encuentra dispensado por secreto profesional y el cliente reside en alguno de los territorios históricos mencionados [forales] ¿debería hacer el cliente el análisis de la obligación de comunicación bajo la normativa de ese territorio?»

18 Observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en el trámite de consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de enero 2019, apartados 8, 9 y 10, pp.7-9. Observaciones adicionales de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en el trámite de consulta pública previa sobre la transposición al Derecho español de la Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de abril de 2019, apartado 5, p. 3.

19 García Prats, F.A.: La transposición en España..., op. cit., pp. 47 y 50.

ponsabilidad y respeto del secreto profesional, y velen por los intereses legítimos de sus clientes [el subrayado es nuestro]», existiendo también un código ético de la profesión de asesor fiscal en el ámbito europeo²⁰ y nacional²¹.

La Ley General Tributaria contempla la cuestión en el artículo 93.5 y dos disposiciones adicionales (23^a y 24^a), que se recogen a continuación:

«Art. 93 Obligaciones de información.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los 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. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria».

«Disposición adicional vigésima tercera. Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

20 «La prestación de los servicios de Asesoramiento Tributario puede incluir la preparación y remisión de declaraciones fiscales y documentos complementarios, el consejo en materia de planificación fiscal, la representación y defensa de los contribuyentes ante la Administración y los Tribunales, y la consulta fiscal en el sentido más amplio de la palabra». *La cualificación Profesional y Ética de los Asesores Fiscales en Europa*. Documento aprobado por la Asamblea General de la Confederación Fiscal Europea el 13 de septiembre de 1991 en Zúrich y revisado de acuerdo a la decisión del Consejo celebrado el 25 de abril de 2005 en Bruselas. Asimismo, de conformidad con el Código Ético: «El Asesor Fiscal debe comportarse en todo momento de acuerdo con los principios que rigen la profesión y la Asociación a la que pertenece. En especial, serán de aplicación los siguientes principios: [...] 5. Confidencialidad

La obligación de respetar la confidencialidad de la información se extiende a toda aquella que el Asesor haya recibido de su cliente o que conozca durante y después del encargo profesional.

Las mismas reglas de confidencialidad se aplicarán a sus empleados. Este deber de confidencialidad impide la utilización sin autorización de secretos personales o profesionales. [...]»

Ámbitos de aplicación

Los principios referidos anteriormente se establecen para todos los miembros de las organizaciones adheridas a la CFE. El respeto de estos principios no excluye la obligación de obedecer la normativa general o profesional. A la hora de desarrollar su actividad en un país extranjero, el Asesor deberá tener en cuenta las normas vigentes en ese país.

21 La obligación de confidencialidad se reconoce tanto en los Estatutos de la AEDAF (art 13.2.3) como en el Código Ético de Buena Práctica Profesional de la AEDAF aprobado el 1 de enero de 2009: El Asesor observará en todo caso la confidencialidad respecto de aquella información de sus clientes a la que tenga acceso, arbitrando las medidas necesarias para que sea observada también por todos sus empleados y colaboradores. Este deber de confidencialidad se aplicará sin límite de tiempo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información».

D«disposición adicional vigésima cuarta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a los demás intermediarios y obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos, sobre quienes recaerá la obligación de presentar la declaración, en los términos establecidos reglamentariamente. [...]

3. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta

disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.

La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concorra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley».

El 8 de abril de 2021 entró en vigor el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el RGAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; y el 14 de abril de 2021, la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueban los modelos oficiales de declaración y la Resolución de 8 de abril de 2021 por la que se aprueban los modelos de comunicación entre particulares²².

Se presentaron dos recursos ante el Tribunal Supremo contra el Real Decreto 243/2021. El recurso n.º 153/2021 fue interpuesto por la AEDAF

22 Cuando el intermediario quede amparado por el deber de secreto profesional, en los términos previstos por la Ley 10/2010, el plazo para comunicar dicha circunstancia al resto de intermediarios

y el recurso n.º 170/2021 por el Consejo General de la Abogacía Española. También contra las citadas órdenes ministeriales hay algún otro ante la Audiencia Nacional.

3. La Sentencia de 8 de diciembre de 2022

En el citado caso *Orde van Vlaamse Balies* y otros el Tribunal de Justicia (Gran Sala) ha declarado: «El artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información esta-

blecida en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a cualquier otro intermediario que no sea su cliente [el subrayado es nuestro].

En el apartado 28 se lee: «La protección específica que el artículo 7 de la Carta y el artículo 8, apartado 1, del CEDH conceden al secreto profesional de los abogados, que se traduce ante todo en obligaciones a cargo de estos, se justifica por el hecho de que se les encomienda un cometido fundamental en una sociedad democrática, a saber, la defensa de los justiciables (TEDH, sentencia de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 y 119). Esta misión fundamental implica, por una parte, la exigencia, cuya importancia se reconoce en todos los Estados miembros, de que todo justiciable debe poder dirigirse con entera libertad a su abogado, profesión a la que es propia la función de asesorar jurídica-

y al obligado tributario interesado a través del modelo de comunicación aprobado por la Resolución de 8 de abril de 2021, es de cinco días desde el nacimiento de la obligación de información. También es de cinco días el plazo que tiene el intermediario para comunicar a otros intermediarios que ha presentado la declaración (o el obligado tributario para hacer lo propio con otros interesados). No precisándose a estos efectos que el plazo es de días naturales, debería entenderse, ex artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que son días hábiles. Estas comunicaciones deben realizarse a través de los modelos de comunicación aprobados al efecto. Antonio Barba (Coordinador) et al, *Culmina la transposición de la DAC-6 con la publicación de la normativa reglamentaria y los modelos oficiales de declaración*, Grupo de Expertos en Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia - AEDAF, Madrid, abril 2021.

mente, con independencia, a todos aquellos que lo soliciten y, por otra parte, la exigencia, correlativa, de lealtad del abogado hacia su cliente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S Europe/Comisión, 155/79, EU:C:1982:157, apartado 18)».

La obligación que establece el artículo 8 bis ter, apartado 5, de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 bis ter a los demás intermediarios que no son clientes, implica necesariamente que esos otros intermediarios adquirirán conocimiento de la identidad del abogado intermediario que lleva a cabo la notificación, de su apreciación de que el mecanismo en cuestión está sujeto a comunicación de información y de que ha sido consultado a este respecto —como se explica en el apartado 29—.

En la medida en que esos otros intermediarios no tienen necesariamente conocimiento de su identidad ni de que ha sido consultado, esta obligación de notificación, «supone una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes, garantizado por el artículo 7 de la Carta» —como se reconoce en el apartado 30—. A la que se suma «indirectamente, otra injerencia en ese mismo derecho, que resulta de la divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios» —añade el apartado 31—.

El apartado 34 recuerda: «que los derechos consagrados en el artículo 7 de la Carta no constituyen prerrogativas absolutas, sino que deben considerarse según su función en la sociedad. En efecto, como se desprende del artículo 52, apartado 1, de la Carta, esta admite limitaciones del ejercicio de estos derechos, siempre que esas limitaciones sean establecidas por la ley, respeten el contenido esencial de esos derechos y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2020, Privacy International, C-623/17, EU:C:2020:790, apartados 63 y 64) [el subrayado es nuestro].

En su análisis el Tribunal estima que la injerencia directa e indirecta en el derecho analizado se debe a las obligaciones derivadas de la Directiva, por lo que se respeta el principio de legalidad; y que, en la medida en que la obligación de notificación sólo implica de manera limitada el levantamiento de la confidencialidad de las comunicaciones, no vulnera su contenido esencial. Prosigue con las comprobaciones relativas al principio de proporcionalidad²³. El Tribunal entiende que la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión

23 Según indica en el apartado 42: «procede comprobar, antes de nada, si la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada responde a un objetivo de interés general reconocido por la Unión. En caso de que así sea, procede verificar, a

fiscales son objetivos de interés general reconocidos por la Unión, a los efectos del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que pueden autorizar una limitación del ejercicio de los derechos garantizados por el artículo 7 de ésta. Aunque los Gobiernos francés y letón sostienen que la notificación permite, en particular, sensibilizar a los demás intermediarios, el Tribunal concluye en el apartado 46 que «aun suponiendo que la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 modificada, permita efectivamente contribuir a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales, es preciso señalar que, no obstante, no puede considerarse estrictamente necesaria para alcanzar dichos objetivos ni, en particular, para garantizar que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes» [el subrayado es nuestro].

Una cuestión importante a resaltar es que «en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia, la Comisión sostuvo, en esencia, que esta divulgación de la identidad del abogado intermediario y de su consulta es necesaria para permitir a la Administración tributaria comprobar si este invoca de

manera justificada el secreto profesional» –apartado 54–. Alegación que no acepta el Tribunal, porque «el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación, establecidas en el artículo 8 bis ter de esta Directiva, no es controlar que los abogados intermediarios actúen dentro de esos límites, sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales...» –apartado 56–. Concluye, pues, en el apartado 58: «la posibilidad de que los abogados intermediarios puedan invocar erróneamente el secreto profesional para eludir su obligación de comunicación de información no permite considerar estrictamente necesaria la obligación de notificación establecida en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de dicha Directiva, ni la comunicación a la Administración tributaria de la identidad y la consulta del abogado intermediario notificante que se deriva de ello».

Peor suerte corre el otro argumento esgrimido: la injerencia en el derecho a un proceso justo garantizado en el artículo 47 de la Carta. El Tribunal señala que las exigencias derivadas del derecho a un proceso justo implican, por definición, que exista una relación con algún procedimiento judicial y juzga que en el caso de autos no se ha acreditado que exista tal rela-

continuación, en primer lugar, si es adecuada para lograr ese objetivo, en segundo lugar, si la injerencia en el derecho fundamental al respecto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes que puede resultar de esa obligación de notificación se limita a lo estrictamente necesario, en el sentido de que el objetivo perseguido no podría alcanzarse razonablemente de manera igualmente eficaz por otros medios menos atentatorios contra ese derecho, y, en tercer lugar, en la medida en que así sea, si tal injerencia no es desproporcionada en relación con ese objetivo, lo que implica, en particular, una ponderación de la importancia de este último y la gravedad de dicha injerencia (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2022, Luxembourg Business Registers y Sovim, C-37/20 y C-601/20, EU:C:2022:912, apartado 66).

ción –apartados 60 y 62–. Dice al respecto: «En efecto, del artículo 8 bis ter, apartados 1 y 5, de la Directiva 2011/16 modificada y, en particular, de los plazos previstos en estas disposiciones se desprende que la obligación de notificación nace en una fase temprana, a más tardar cuando el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información acaba de ser finalizado y está listo para ser aplicado, y por lo tanto, fuera del marco de un procedimiento judicial o de su preparación» –apartado 63–. Aquí acoge la opinión del Abogado General²⁴.

Esta solución es discutible en tanto en cuanto cabe suponer que un abogado que haya hecho una declaración relativa a un cliente se encontrará automáticamente excluido de cualquier litigio futuro por falta de independencia. Así lo denuncian Taquet y Verhaeghe: su libertad de empresa y de ejercer su profesión está en juego como consecuencia de la obligación declarativa impuesta al abogado. Pre-

cisamente porque el abogado ya no podrá asistir a su cliente se afecta al «juicio justo» y a la «igualdad de armas». El hecho de que el cliente tuviera que separarse de su abogado, que dejaría de ser independiente para la fase de litigio, mientras que el servicio de recaudación podría conservar al mismo abogado, constituiría una violación de tales principios.

Baste concluir que nos encontramos con conceptos en plena evolución. Ahora mismo, está pendiente la resolución de otras cuestiones prejudiciales, tal como hemos apuntado. Quizás los sucesivos pronunciamientos del Tribunal de Justicia a partir de la Sentencia del día de la Inmaculada en el asunto C-694/20, puedan contribuir a una mínima armonización negativa, sin olvidar que la protección de los derechos fundamentales puede reforzarse teniendo en cuenta las tradiciones constitucionales comunes²⁵.

24 «Tal como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, en esta fase temprana, el abogado intermediario no actúa como defensor de su cliente en un litigio y la mera circunstancia de que el asesoramiento del abogado o el mecanismo transfronterizo sobre el que se le consulta puedan dar lugar a un litigio en una fase posterior no significa que la intervención del abogado se haya producido en el marco o a efectos del derecho de defensa de su cliente» (Apartado 64).

25 Si un estudio comparativo concluye que existen varias tradiciones en ese ámbito, se preferirán las tradiciones que mejor logren los objetivos de la Unión Europea, pero adaptadas para no crear demasiadas tensiones en los Estados miembros con otra tradición. K. Lenaerts, «The constitutional traditions common to the Member States: the comparative law method», in *EUnited in Diversity: Between Common Constitutional Traditions and National Identities* – International Conference Riga, Latvia, 2-3 September 2021 – CONFERENCE PROCEEDINGS. https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2022-06/eunited_in_diversity_-_riga_september_2021_-_conference_proceedings.pdf [último acceso: 13 de diciembre de 2022].

Estudios

AUTORES

Salvador Montesinos Oltra

José Antonio Cortés Torres

Antonio Longás Lafuente

Maria Grazia Ortoleva



EL DERECHO TRIBUTARIO ANTE LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL: ¿INNOVACIÓN TRIBUTARIA O GRAVAMEN EQUITATIVO DEL CAPITAL? *

Salvador Montesinos Oltra

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)*

Title

Tax law in front of digital transformation: tax innovation or equitable taxation of capital?

Resumen

Partiendo de la distinción entre la economía digital y la digitalización de la economía como un fenómeno de mayor alcance, el presente artículo trata de dilucidar cuáles son los verdaderos retos que plantean ambas al poder tributario de los Estados, concluyéndose que la respuesta no puede venir solamente de la mano de la reforma de las normas de fiscalidad internacional ni de la creación de tributos ordenados al gravamen de las nuevas manifestaciones de capacidad económica que, según se afirma, han traído consigo, sino de un reforzamiento de la fiscalidad sobre el capital, si no de sus rentas.

Palabras clave

Economía digital, digitalización, economía de datos, impuesto sobre los robots, impuestos sobre la renta, impuestos sobre la riqueza

Abstract

Starting from the distinction between the digital economy and the digitization of the economy as a broader phenomenon, this article tries to elucidate what are the real challenges that they pose to the tax power of the States, concluding that the answer cannot come only from hand in hand with the reform of international tax regulations or the creation of taxes ordered

* Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «Sostenibilidad en nuevos modelos de empresa y de negocio -DIGISOST-» (RTI2018-096295-B-C21) financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional de la Unión Europea.

to levy the new manifestations of ability to pay that, it is stated, have brought with them but a reinforcement of taxation on capital, if not of their income.

Keywords

Digital economy, digitalization, data economy, robot tax, income taxes, wealth taxes

Fecha de recepción: 12-05-2022/Fecha de aceptación: 14-06-2022 /Fecha de revisión: 15-06-2022

Cómo referenciar: Montesinos Oltra, S. (2022). El derecho tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital? *Revista Técnica Tributaria* (139), 23-59.

SUMARIO

1. Introducción: economía digital y digitalización de la economía
2. El Derecho tributario ante los desafíos de la transformación digital: ¿problemas nuevos o viejos problemas agudizados?
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Abordar los problemas que presenta la fiscalidad internacional, aunque no sea una cuestión menor, es sólo una parte de la solución
 - 2.3. El gravamen de las nuevas o excepcionales manifestaciones de capacidad económica derivadas de la digitalización de la economía
3. El justo gravamen del capital como parte irrenunciable de la solución al gravamen de las equívocamente denominadas «nuevas manifestaciones de capacidad económica»
 - 3.1. Las dificultades que plantea el gravamen de las rentas del capital como problema de fondo
 - 3.2. Interposición de sociedades, diferimiento y principio de realización en el gravamen de las ganancias de capital: las sociedades como «oasis fiscales»
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción: economía digital y digitalización de la economía

Desde que la conferencia ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en el ya lejano año de 1998 alertara acerca del impacto sobre la fiscalidad del fenómeno entonces bautizado como «comercio electrónico», la intensificación del empleo con fines económicos de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC's), unida a la creciente globalización de la economía con la que se retroalimenta, no ha cesado de generar nuevos y más acuciantes problemas de calificación, valoración y localización de sujetos, de operaciones y de rentas, y, con ello, nuevas posibilidades de evasión y, sobre todo, de planificación fiscal agresiva rayana en la elusión que han sido merecedores de una notable atención por parte de las autoridades tributarias y aún más, si cabe, por parte de la doctrina jurídico-tributaria¹.

Lo cierto es que difícilmente podía sustraerse la política fiscal de los estados al torbellino de cambios que desató tal fenómeno, que, tras la progresiva incorporación de nuevos avances tecnológicos, singularmente del denominado *big data* y de la inteligencia artificial en tiempos más recientes, habría alcanzado ya, según se afirma comúnmente, la categoría de «cuarta revolución industrial»², dando paso, con ello, a un nuevo estadio del capitalismo global identificado como «economía digital» o, de forma seguramente más ajustada a la realidad presente, como digitalización o transformación digital de la economía³.

Dado que se trata de un fenómeno que evoluciona de forma vertiginosa, resulta difícil augurar cuál puede llegar a ser el balance de sus efectos de todo orden, comenzando por los económicos, que son, obviamente, el principal factor condicionante de la capacidad financiera de los estados y de la evolución posible de sus sistemas tributarios para mantenerla. Puede decirse, en cualquier caso, que, en el estado de cosas actual, la transformación digital es un fenómeno que puede inducir efectos contradictorios, planteando tanto oportunidades como amenazas que van poniendo de manifiesto los documentos oficiales y la literatura científica⁴. Buena muestra de ello es el reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* en el que, aun reconociendo el carácter transversal del fenómeno, se dedica todo un capítulo al análisis y formulación de propuestas rela-

1 Los impactos de todo orden que ha producido el fenómeno en cuestión y, sobre todo, los que se espera que produzca en el futuro, también en el ámbito de la fiscalidad o, más en general, de la actividad financiera de los Estados, son, desde luego, indiscutibles, trascendiendo, como señala GARCÍA NOVOA (2019: 26-27), a los que derivan de los meros problemas jurídico-técnicos y de control tributario que ya suscitó en su momento la irrupción del comercio electrónico como primera e incipiente manifestación de tal proceso de transformación digital de la economía.

2 Vid.. CALVO GONZÁLEZ et alii (2020:11) y VALDERRAMA (2019:18).

3 O, como la denomina PONCELA GARCÍA (2019:66), «segunda revolución de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC)».

4 Pueden consultarse al efecto los siguientes trabajos: CALVO GONZÁLEZ et alii (2020); BARRIO JUÁREZ (2020); VALDERRAMA (2019); CURBELO (2017); PONCELA GARCÍA (2019); MARTÍNEZ YAÑEZ, N.M. (2021).

cionadas con la fiscalidad de la economía digitalizada y las actividades emergentes (CPE, 2022:473-612)⁵.

Por lo que se refiere a los aspectos positivos de la digitalización, el común denominador de la multitud de informes y documentos evacuados desde organismos e instituciones, públicos y privados, incluidos los del ámbito académico, que se han dedicado en los últimos tiempos a analizar las oportunidades y los retos que plantea es que ponen de manifiesto las ganancias de eficiencia que trae consigo. Mayor eficiencia puede suponer mayor productividad y, tal vez, menores costes energéticos y medioambientales, pero también una potencial reducción del empleo necesario para producir bienes y servicios —a excepción, lógicamente, del relacionado con el desarrollo y aplicación de la propia tecnología que lo posibilita—, un desplazamiento de la clase media trabajadora hacia los extremos de la escala salarial y, con toda seguridad, una reducción de la masa salarial, que es la principal fuente de ingresos públicos⁶. También, por ello, menores precios de los bienes y servicios producidos y, con ello, un abaratamiento de aquellos consumos sobre los que incide de forma más significativa, afectando igualmente al otro pilar de los sistemas tributarios contemporáneos.

Bien puede decirse por ello, como también se afirma comúnmente, que podríamos encontrar ante un proceso *schumpeteriano* de «destrucción creativa» de todavía inciertos resultados⁷, que presenta muchos claroscuros desde los puntos de vista social, económico y ambiental, y que está poniendo en jaque en muchos casos, bajo la égida de la innovación y del emprendimiento como suerte de panacea para resolver los problemas experimentados en los últimos tiempos por el crecimiento económico y el empleo, la arquitectura de algunos sectores del ordenamiento jurídico como el laboral y el tributario, cuyos fines y principios rectores están siendo lenta pero inexorablemente arrumbados al son de la transformación digital y de la globalización.

En cualquier caso, la irreversibilidad del proceso de transformación digital de la economía resulta innegable, como lo es su impacto en la actividad financiera y tributaria de los Estados, aunque no sólo por agudizar los problemas de

5 Elaborado por el Comité de Personas Expertas (CPE) designado mediante Resolución de 12 de abril de 2021, de la Secretaría de Estado de Hacienda, por la que se crea el Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, cuya composición fue ampliada mediante Resolución de 4 de mayo de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda. El documento se encuentra disponible en https://www.ief.es/Investigacion/Com_LibroBlanco.vbhtml

6 No aportaremos aquí datos, análisis o valoraciones sobre cuál puede llegar a ser el impacto de la robotización sobre el empleo y sus efectos en términos socioeconómicos, pues entendemos que, sean los que sean, no deberían comportar cambios significativos en la estructura del sistema tributario, tal y como luego argumentaremos. En cualquier caso, como señala RAVENTÓS (2021:116-118), las posiciones a este respecto se reparten entre tres corrientes: protecnológica acrítica, protecnológica crítica y ecléctica.

7 Como señalan CURBELO (2017:144) y CALVO GONZÁLEZ et alii (2021: 11).

fiscalidad internacional, sino, sobre todo, por su incidencia sobre la distribución de la renta y de la riqueza tanto a nivel internacional como interno⁸.

Desde el punto de vista tributario conviene diferenciar, en tal sentido, entre la economía digital en sentido estricto, que es la que ha suscitado o agudizado problemas desde el punto de vista de la fiscalidad internacional, y la digitalización de la economía como un epifenómeno del que aquélla es precursora y que plantea dilemas con un alcance más general; o, si se prefiere, entre la actividad de las empresas cuyo modelo de negocio y servicios ofrecidos se basan en las nuevas tecnologías y resultan inconcebibles sin ellas (plataformas de comercio electrónico, de búsqueda generalista, de acceso a contenidos por *streaming*, colaborativas o de *gig economy*, redes sociales, cadena de bloques, etc.) y la transformación digital de las empresas de la economía convencional, en las que la penetración de tales tecnologías será mayor o menor, o se producirá antes o después, en función de sus características, siendo evidente, en este sentido, que el sector servicios es el único susceptible de cambios verdaderamente disruptivos similares a los asociados a la aparición de aquel tipo de empresas⁹.

Pues bien, partiendo de tal distinción entre economía digital y digitalización de la economía, en el presente artículo trataremos de dilucidar cuáles son los verdaderos retos que plantean estos fenómenos a la política tributaria de los Estados (apartado 2) y si la respuesta puede venir solamente de la mano de los cambios en la fiscalidad internacional y de la creación de nuevos tributos ordenados al gravamen de las nuevas manifestaciones de capacidad económica que, según se afirma, han traído consigo, o si se requiere, en cambio, un reforzamiento de la equidad en el tratamiento del capital y sus rentas sin necesidad de innovadoras reformas tributarias (apartado 3), finalizando con un apartado de conclusiones.

8 El informe del Consejo Económico y Social de España *La digitalización de la economía* (CESE, 2017:27) señala las diversas preocupaciones que suscita ésta en los siguientes términos, incluyendo su incidencia sobre la política tributaria: «[a]demás de impulsar la innovación tecnológica y sus efectos positivos, las estrategias de digitalización nacionales deben contemplar políticas que reduzcan y compensen los efectos negativos de la misma, así como las tendencias a la concentración del poder de mercado y al aumento de la desigualdad» y que, en tal sentido, «cobra especial relevancia el refuerzo de: la política de defensa de la competencia, para evitar la consolidación de estructuras de mercado oligopólicas o cuasi monopolísticas; la política de empleo, para paliar las consecuencias negativas del cambio sobre la cantidad y la calidad del empleo en los sectores de actividad donde se puedan dar, así como las transformaciones en las características del mismo; la política educativa, para reforzar las aptitudes necesarias en el nuevo contexto digital; o la política tributaria, para evitar la *traslación de beneficios hacia territorios de baja o nula tributación*» (la cursiva es nuestra).

9 Una diferencia a nuestro juicio trascendental y que, como luego se señalará, suscita una problemática fiscal bien distinta según hablemos de uno u otro fenómeno, es que para las empresas de la economía digital la obtención de datos y su creciente tratamiento mediante inteligencia artificial se ha convertido en un objetivo prioritario de su actividad, mientras que para las empresas de la economía convencional sólo constituyen una herramienta que puede potenciar, sin duda, su eficiencia, pero que difícilmente pueden convertirse en su fin último.

2. El Derecho tributario ante los desafíos de la transformación digital: ¿problemas nuevos o viejos problemas agudizados?

2.1. Introducción

Como decimos, el análisis de la incidencia del uso de las nuevas tecnologías en el ámbito tributario se ha centrado principal, aunque no exclusivamente, en su impacto sobre las normas de fiscalidad internacional, habiéndose revelado notables carencias para someter a gravamen la capacidad económica de los principales actores de la economía digital de una forma efectiva y más justa desde la perspectiva del reparto de la soberanía fiscal entre estados. En suma, problemas a los que se trata de dar respuesta en los últimos tiempos, dentro del marco inclusivo de la OCDE/G20 propiciado por el denominado Plan BEPS, con iniciativas multilaterales que han tomado un nuevo impulso a raíz de las emergencias generadas por la pandemia COVID-19¹⁰ y que han quedado ampliamente plasmadas, como decíamos, en el reciente *Libro blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022), en el que se pone de manifiesto la dificultad que entraña embridar el fenómeno desde dicha perspectiva.

Siguen siendo, en realidad, los mismos problemas surgidos en la última década del siglo pasado merced a la eclosión de las TICs aunque agudizados a medida que estas tecnologías, en combinación con otras de más reciente aparición que han potenciado su uso, han dado paso a nuevos modelos de negocio totalmente digitalizados como los motores de búsqueda, las redes sociales y las aplicaciones móviles que han hecho de la llamada «economía de datos» el principal objeto de su actividad, o las plataformas electrónicas, impropriadamente denominadas «colaborativas» en la mayoría de los casos, cuyo modelo de negocio consiste en la intermediación automatizada de operaciones de venta de bienes y, sobre todo, de servicios. En suma, modelos de negocio que, de acuerdo con nuestras anteriores digresiones, cabe incluir dentro de la «economía digital» en sentido estricto¹¹.

Sin embargo, el fenómeno de transformación inducido por las empresas de la economía digital y su progresiva penetración en el resto de la actividad eco-

10 Para una revisión de las iniciativas de estos organismos a las que se ha imprimido mayor celeridad o que han sido propuestas como respuesta a las necesidades financieras provocadas por la pandemia, remitimos a GARCÍA NOVOA (2020:59 y ss.).

11 Para una síntesis sobre el estado de la cuestión, las iniciativas de la OCDE y los proyectos normativos de la UE para atajar los problemas que plantea la economía digital y, en general, la fiscalidad directa de las empresas multinacionales, puede verse la comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo *La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI*, de 18 de mayo de 2021, COM(2021) 251 final. Recientemente se ha aprobado la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (DOUE de 22-12-2022, L328). Esta Directiva tiene por objeto la aplicación de las Normas modelo contra la erosión de la base imponible (Pilar Dos) aprobadas el 14 de diciembre de 2021 por el Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés). Según su artículo 56, las normas de transposición deben entrar en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2023, debiendo aplicarse, a excepción de algunas disposiciones de la Directiva, a los ejercicios fiscales a partir de esta fecha. Por su parte, el artículo 57 de la Directiva prevé las actuaciones a adoptar por la Comisión en relación con la aplicación del denominado Pilar Uno.

nómica plantean ahora retos en materia tributaria que van más allá de los problemas de fiscalidad internacional intensificados por aquéllas. No se trata sólo, aunque también, del impacto recaudatorio que suponen la falta de adecuación a esta realidad de las normas tributarias y la exacerbación de los esquemas de planificación fiscal internacional utilizados por las empresas de la economía digital que han puesto definitivamente en jaque los paradigmas tradicionales del reparto de la soberanía fiscal entre Estados¹². Se trata ahora, además, de que la digitalización de la economía, como fenómeno de alcance más general, podría agravar significativamente los problemas que viene arrastrando en las últimas décadas el justo reparto de la contribución desde la perspectiva puramente interna debido a la acusada tendencia de los sistemas tributarios a hacer recaer crecientemente su peso sobre el trabajo y sobre el consumo¹³, bases tributarias estas que podrían experimentar una reducción sin precedentes en un futuro más o menos próximo debido a una radical disminución de la participación en la renta agregada de dicho factor productivo y al correlativo incremento de la desigualdad en la distribución de la renta y de la riqueza, lo que, además de socavar su sostenibilidad, limitaría aún más su capacidad redistributiva¹⁴.

2.2. Abordar los problemas que presenta la fiscalidad internacional, aunque no sea una cuestión menor, es sólo una parte de la solución

No negaremos aquí, desde luego, que la corrección de las disfunciones que presenta la fiscalidad internacional constituye una precondition de la posibilidad misma de diseñar sistemas tributarios nacionales suficientes y más justos,

12 Como señala de forma muy esclarecedora SOLER ROCH (2019:12/16), a los problemas de impunidad fiscal y de erosión de bases imponibles negativas que ya se presentan por la obsolescencia de los estándares tradicionales de la Fiscalidad Internacional, el desafío de la economía digital ha sumado «un tercer escenario que supone un salto cualitativo» que, «unido a la presencia de otros factores ya presentes en el escenario BEPS como la globalización y un capitalismo intangibles, así como a la insuficiencia del marco jurídico tradicional y probablemente, incluso el de los Planes de Acción de la OCDE y de la Unión Europea, dan como resultado un escenario de *inmunidad fiscal*» (la cursiva es nuestra).

13 Así se refleja, a título de ejemplo, en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo «La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI», de 18 de mayo de 2021 –COM(2021) 251 final–, en los siguientes términos: «Los sistemas fiscales tendrán que modernizarse para reflejar mejor los avances económicos y sociales actuales y futuros. Los presupuestos de los Estados miembros dependen en gran medida de los impuestos sobre el trabajo, incluidas las cotizaciones de seguridad social, que representan más de un 50 % del total de ingresos fiscales en la Europa de los Veintisiete. El IVA supone más de un 15 % de los ingresos fiscales totales, mientras que los derivados de otras bases imponibles, como los impuestos medioambientales (≈ 6 %), los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria (≈ 5 %) o los impuestos sobre las sociedades (≈ 7 %) contribuyen relativamente poco. Si bien la composición general de la estructura tributaria en la UE ha permanecido relativamente estable durante las dos últimas décadas, es probable que las megatendencias como el cambio climático y la transformación digital del mercado laboral afecten a la estructura tributaria de los Estados miembros. El envejecimiento de la población y el incremento del trabajo no convencional podrían reducir la capacidad de la fiscalidad del trabajo para generar los mismos ingresos que en la actualidad».

14 Como pone de relieve la doctrina que ha prestado atención a esta temática; *vid.* entre otros, SOLER ROCH (2019:14/16), CÁMARA BARROSO (2020:404). Sobre los problemas de desigualdad que genera la distribución funcional de la renta y la disminución de la participación de los salarios en la misma en las dos últimas décadas *vid.* HUERTA y SALAS (2021).

sin que pueda ignorarse tampoco que las acciones emprendidas para atajarlos por parte de organismos internacionales como la OCDE o la UE avanzan de una forma lenta, errática y, en suma, harto conservadora, aunque se hayan acelerado en los últimos tiempos merced a las emergencias provocadas por la pandemia COVID-19, cuestiones estas que ha estudiado de forma prolífica doctrina más autorizada y cuyo análisis, por ello, obviaremos aquí en buena medida¹⁵.

Ahora bien, sin ánimo de minimizar la importancia que tiene el sometimiento a un gravamen efectivo a las rentas obtenidas por las grandes empresas de la economía digital, ámbito en el que se han exacerbado los problemas que ya venía suponiendo el gravamen de las multinacionales en general, lo que nos interesa señalar es, por esto mismo, que la dificultad que comporta tal objetivo no es sino consecuencia de una agudización de fenómenos preexistentes y cuya subsistencia obedece, en buena medida, a la de esos sumideros de soberanía fiscal que son los paraísos fiscales, eufemísticamente denominados ahora jurisdicciones no cooperativas¹⁶, así como a la enconada resistencia de algunos Estados, incluso miembros de la Unión Europea, a abandonar sus estrategias de competencia fiscal más o menos perniciosa, elementos que siempre han estado presentes en los esquemas de planificación tendentes a evadir o eludir la tributación de las rentas del capital, financiero o productivo, y que también sirven como catalizador de las conductas tendentes a minimizar el gravamen de las rentas derivadas de los activos intangibles en los que se basa principalmente la economía digital.

Desde el punto de vista de los estados fuente, ahora denominados «jurisdicciones de mercado» en el marco de la economía digital, cabe tener en cuenta, por otra parte, que, en la medida en que pueda considerarse que las empresas de este sector han creado servicios nuevos o complementarios de otros existentes con anterioridad, y no simplemente sustitutivos de los mismos, no estarían provocando con sus estrategias de planificación fiscal una merma real de ingresos tributarios, sino más bien de forma virtual, es decir, en comparación con los que se recaudarían si tributaran conforme a los paradigmas de reparto de soberanía fiscal últimamente propuestos para someter sus beneficios a gravamen en dichas jurisdicciones.

Por otra parte, si nos atenemos a los datos sobre recaudación efectiva del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) y a los relativos al potencial recaudatorio del denominado Pilar I de la OCDE/G-20 llamado a sus-

15 Resultaría arduo enumerar la infinidad de trabajos publicadas sobre la problemática sujeción a gravamen de las rentas generadas en el ámbito de la economía digital desde la perspectiva de la fiscalidad internacional que puso de manifiesto la acción 1 del plan BEPS de la OCDE y que, por lo demás, no es sino resultante de una agudización de problemas que, como decimos, ya se venían acusando con anterioridad en relación con las empresas multinacionales en general. A título de ejemplo, pueden verse, entre los trabajos más recientes, en los que se encontrarán amplias referencias bibliográficas al respecto, VVAA, *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra) y VVAA, *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia.

16 De acuerdo con la modificación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

tituirlo, puede decirse, sin ánimo de restarles importancia, que tampoco se trata de una fuente de ingresos tan significativa como para otorgar al problema que tratan de corregir la categoría de principal problema de justicia tributaria del sistema. Así, según el *Libro Blanco para la Reforma Tributaria* (CPE 2022:524), en los tres primeros trimestres de 2021 el citado impuesto arrojó unos ingresos de 166 millones de euros, menos de una quinta parte de lo esperado (968 millones anuales), mientras la estimación de ingresos del Pilar 1 proporcionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria oscilaría entre 264 millones y 148 millones anuales. Si comparamos estas cifras con la del Impuesto sobre el Patrimonio que dejó de recaudarse sólo en 2019 por aplicación de bonificaciones autonómicas (1.021 millones de €)¹⁷, resulta difícil determinar si nos encontramos, al menos en estos momentos, ante un grave problema para las arcas públicas. Apreciación esta que no nos impide reconocer que el potencial crecimiento de la economía digital puede agravar el problema y que, obviamente, la inexistencia de una «imposición de nivelación», –terminología que también utiliza el citado *Libro Blanco* para referirse a las medidas ya adoptadas o propuestas para atajarlo–, también plantea serios inconvenientes desde el punto de vista de la neutralidad y, por ende, de la libre competencia¹⁸.

Más aún, si tuviéramos que atender a las justificaciones normalmente aducidas por las grandes multinacionales de la economía digital para tratar de legitimarse frente las acusaciones de planificación fiscal agresiva o de elusión, podría decirse incluso que con su actividad no sólo procuran ganancias de eficiencia y de competitividad derivadas de la eliminación de barreras de acceso, de asimetrías informativas y de costes de transacción entre oferentes y demandantes de todo tipo de bienes y servicios, sino que generan nuevos mercados en las jurisdicciones en las que operan que ya suponen para éstas una fuente de ingresos públicos¹⁹.

Pues bien, con independencia de si los datos avalan tales argumentos y de su notoria inconsistencia para legitimar la estrategia fiscal de las empresas digitales desde el punto de vista de la justa contribución, lo que queremos decir es, en suma, que la problemática que plantea la transformación digital como fenómeno de alcance más general excede de la suscitada por dicho tipo de empresas desde la óptica estricta de la fiscalidad internacional, pues lo más significativo es su potencial incidencia sobre la distribución de la renta primaria a consecuencia de la creciente importancia relativa del capital tecnológico (y finan-

17 Estadística de los declarantes del Impuesto sobre el Patrimonio, Agencia Estatal de Administración Tributaria, https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_Impuesto_sobre_el_Patrimonio.shtml

18 En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:499) llega a afirmarse, incluso, que desde la óptica de los principios tradicionales de la fiscalidad internacional no habría ningún problema «si los beneficios derivados de las actividades económicas tributasen en el país de residencia de la empresa perceptora», pero que, aun así, lo que no se evitaría es que, «si la localización de la residencia es manipulable en búsqueda de una tributación reducida o nula o si el régimen fiscal se configura para favorecer asimétricamente las exportaciones, la libre competencia se vería comprometida y los países podrían optar por proteger sus mercados y su base tributaria frente a la deslocalización».

19 Como es el caso de las sedicentes plataformas «colaborativas» que intermedian en la prestación de servicios bajo un supuesto esquema de relaciones entre pares o *peer-to-peer*, fenómeno al que también dedica atención el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:526-535) en relación con la imposición de los usuarios prestadores de los servicios intermediados por las plataformas.

ciero) que representa el fenómeno y que es susceptible de extenderse al resto de la economía como efecto de la progresiva digitalización de todos los sectores productivos y, significativamente, del sector servicios.

2.3. El gravamen de las nuevas o excepcionales manifestaciones de capacidad económica derivadas de la digitalización de la economía

Que los retos que plantea la transformación digital de la economía no radican sólo en la dificultad de someter a gravamen las rentas de las empresas de la economía digital desde la óptica de la fiscalidad internacional lo pone de manifiesto el más reciente debate en torno a cómo debería afrontarse el principal desafío que plantea la robotización o automatización de los procesos de producción de bienes y servicios, pertenezcan o no a la economía digital en sentido estricto. El problema no es otro, a nuestro juicio, que la potencial asimetría del impacto sobre capital y trabajo que pueden suponer las ganancias de eficiencia y productividad asociadas a la transformación digital y, muy en particular, a la incorporación de la inteligencia artificial alimentada mediante la extracción y procesamiento de datos²⁰.

Ahora bien, puesto que, como decíamos, el balance en tales términos todavía es incierto, el debate sobre el rumbo que deberían tomar los sistemas tributarios se mueve entre la necesidad de incentivar los avances tecnológicos que facilitan la automatización a fin de no desaprovechar las ganancias de todo tipo que puede traer consigo, por un lado, y la de paliar sus posibles efectos negativos sobre el trabajo, sobre la distribución de la renta y de la riqueza y sobre la suficiencia de los ingresos públicos, por otro²¹.

La discusión se enmarca en un debate abierto en los últimos años en torno a la necesidad de someter a gravamen manifestaciones de capacidad económica supuestamente nuevas o excepcionales sobre el que han dado cuenta algunos autores como GARCÍA NOVOA (2018 y 2020) y que, ciertamente, tiene como principal elemento precursor el avance exponencial de la digitalización y, singularmente, la potenciación de la economía de datos y la automatización de procesos merced a la robotización y a la inteligencia artificial.

La cuestión clave es, no obstante, si enfrentar esta denominada cuarta revolución industrial exige diseñar nuevos gravámenes, ignorando, de algún modo, que el problema de fondo sigue siendo de alcance más general (desigual contri-

20 Para una explicación sintética del significado y la relevancia de la inteligencia artificial nutrida por *big data* véase DELÉPINE (2021).

21 Que esto forma parte de las principales preocupaciones de las instituciones de la UE puede constatare en las siguientes comunicaciones de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: «Brújula Digital 2030: el enfoque de Europa para el Decenio digital», de 9 de marzo de 2021 –COM(2021) 118 final–, «Actualización del nuevo modelo de industria de 2020: Creación de un mercado único más sólido para la recuperación de Europa», de 5 de mayo de 2021 –COM(2021) 350 final– y «Mejores condiciones de trabajo para una Europa social más fuerte: aprovechar todas las ventajas de la digitalización para el futuro del trabajo», de 9 de diciembre de 2021 –COM(2021)761 final–. De forma consonante, también se hace eco de este dilema el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022: 58).

bución al gasto público de trabajo y capital a la que ya venían conduciendo la globalización económica y la liberalización de los mercados de capitales), o, en cambio, si la solución requiere reforzar o, en su caso, recuperar esquemas de reparto de la contribución que suelen presentarse como obsoletos arguyendo como una realidad insoslayable la merma de soberanía fiscal de los Estados incluso con mayor énfasis que las razones de eficiencia aducidas por los economistas de la oferta y por la ideología neoliberal a la que han dado presunto sustento en el ámbito fiscal teorías como la conocidísima «curva de Laffer» o la del efecto arrastre o de goteo (*trickle-down*)²².

2.3.1. El gravamen de las rentas derivadas de la explotación de datos «gratuitamente» cedidos a las empresas de la economía digital

Así, se ha planteado la necesidad de arbitrar modos específicos de aprehensión y valoración a efectos fiscales de la riqueza representada por el denominado «petróleo de la 4ª revolución industrial», es decir, los datos masivos (*big data*) en los que se basa el modelo de negocio de algunas de las empresas digitales representativas de la también bautizada ya como «economía de los datos»²³.

Se trata de una cuestión en la que se entrelazan aspectos que, a nuestro juicio, conviene diferenciar, pues una cosa es que la economía de datos, como la economía digital en general, suscite problemas en cuanto a la sujeción a gravamen de las rentas obtenidas por las multinacionales del sector en las jurisdicciones de mercado, es decir, un problema que tiene que ver con la justa distribución de la soberanía fiscal entre Estados, y otra distinta que dichas rentas, cuando tienen su origen en la explotación de datos, sean expresivas de una capacidad económica en algún sentido excepcional.

Cabe pensar, no obstante, que se trata de dos cuestiones inescindibles, es decir, que la primera se plantea precisamente porque dichas empresas extraen valor generado en las jurisdicciones de mercado a partir de los datos cedidos sin contraprestación dineraria por sus usuarios, lo que conferiría al beneficio así obtenido algún rasgo cualitativamente diferencial desde el punto de vista de la capacidad económica.

Ahora bien, conviene tener en cuenta, en primer lugar, que la cuestión no se ha abordado de modo específico en relación con las empresas (multinacionales)

²² Vid.. al respecto HOPE y LIMBERG (2021).

²³ Vid.. a este respecto SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020: 382-387), quien diferencia entre dos tipos de obtención de beneficios asociados a la economía de datos, una modalidad activa, propia de empresas especializadas en la explotación de datos propios o proporcionados por terceros que demandan servicios de tratamiento de los mismos, y una modalidad pasiva propia de las empresas de economía digital y que extraen los datos de forma gratuita aprovechando los efectos de red de las plataformas, que es el caso al que nos estamos refiriendo y que, a juicio de dicho autor, plantea problemas de valoración «porque no se pueden cuantificar el propio activo que da lugar a esas rentas potenciales (los datos) y cuánto valen en relación con la finalidad para la que se emplean». Por su parte, señala ADSUARA (2017;139) que existen básicamente dos modelos de negocio en la economía de los datos: «1) los que utilizan los datos de clientes de servicios de pago para prestarles mejor dichos servicios y 2) los que captan los datos de clientes de servicios gratuitos (como moneda de pago) para luego cedérselos a terceros».

del sector digital que basan su modelo de negocio exclusiva o preponderantemente en la extracción y explotación comercial de datos tras su procesamiento mediante algoritmos de inteligencia artificial, normalmente con fines publicitarios²⁴, sino en relación con todas las empresas de la economía digital cuyo modelo de negocio se basa de un modo u otro en la interacción de los usuarios de sus plataformas, incluidas, por tanto, aquellas que tienen en el comercio electrónico o en la intermediación en general su actividad principal.

El dilema acerca de si las empresas de la economía digital manifiestan o no una capacidad económica diferencial no puede circunscribirse, por tanto, a las representativas de la economía de datos, sino que abarca, en general, a todos aquellos modelos de negocio basados en plataformas digitales que permiten extraer valor de las jurisdicciones de mercado sin tener necesariamente presencia física en las mismas, debiéndose tener en cuenta, además, que la cuestión relativa a la sujeción a gravamen en la fuente de las rentas obtenidas a través de plataformas ya se suscitó cuando, como decíamos al principio, emergió el «comercio electrónico» como fenómeno precursor de la economía digital en el que la explotación masiva de datos mediante inteligencia artificial no había cobrado la relevancia que ha alcanzado con posterioridad, pero que ya ponía de manifiesto la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente como nexo legitimador del gravamen de las rentas empresariales en la fuente de acuerdo con los convenios para evitar la doble imposición basados en el modelo de la OCDE²⁵.

Pues bien, aunque la aparición de nuevos modelos de negocio basados en plataformas electrónicas ha supuesto que se ponga el acento en la obtención de valor originado por la interacción de sus usuarios entre ellos y con la plataforma, el enfoque continúa siendo el mismo, hasta tal punto que las medidas últimamente propuestas dentro del marco inclusivo de la OCDE/G20, es decir, la solución basada en dos pilares²⁶, trascienden incluso el ámbito de la economía digital para abarcar, en general, la problemática relativa a la tributación de los grandes grupos multinacionales, tanto en el Estado de la fuente como en el de residencia, aunque no pertenezcan al sector digital.

Con todo, no puede ignorarse que la economía de los datos plantea una cuestión de carácter (pre)distributivo que podría presentar rasgos propios frente a otros modelos de negocio digitales y que podría tener también, por ello, implicaciones distintas desde el punto de vista de la justa contribución que trascenderían dicho enfoque. Nos referimos a la cuestión relativa a cómo se articula económicamente la relación entre las empresas que captan y explotan comercialmente datos personales y los usuarios de sus servicios digitales que se los

24 Sobre la rentabilización indirecta con fines de marketing y publicidad por las empresas digitales, véase el análisis realizado en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:514-522).

25 Como señala el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:479), la mayoría de problemas suscitados por la economía digital no son nuevos, aunque se han multiplicado los riesgos y las dificultades de control debidos a la posibilidad de operar sin presencia física.

26 OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): *Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>, consultado el 31 de enero de 2022).

ceden de forma gratuita o, mejor dicho, como condición para el acceso a tales servicios sin pago de una contraprestación dineraria, razón por la que tales servicios no pueden considerarse, en puridad, gratuitos.

Dejando aquí al margen la cuestión de la «soberanía de los datos»²⁷, que trasciende las cuestiones relativas a la justa contribución, el problema es, tal y como señala PLANA ARNALDO (2021:3), que «el desarrollo de la llamada economía de los datos se ha producido sin derecho de propiedad, los datos son una especie de *res communis omnium* generada por nuestra actuación en la red, que son utilizados por las grandes corporaciones como activos (*commodities*) de los que obtienen grandes beneficios económicos». La clave estaría, en suma, en determinar, con independencia de si la economía de los datos presenta algún rasgo diferencial o no en términos cualitativos, si la en principio injusta distribución de las rentas obtenidas mediante su explotación permite hablar de unos beneficios en algún sentido extraordinarios, pues la cuestión de cómo se distribuye la renta en el mercado no atañe al Derecho tributario, al que, si acaso, le corresponde una función redistributiva.

Así planteada la cuestión, y a fin de tratar de determinar cuáles podrían ser esas hipotéticas implicaciones desde el punto de vista de la capacidad económica del particular modo de extraer valor que se aprecia en la economía de los datos, resulta de interés, a nuestro juicio, abordar su análisis a partir de la calificación que merece a efectos del IVA la seudogratis prestación de servicios digitales a cambio de su cesión.

Al respecto, entiende BELDA REIG (2020) que la cesión de datos no remunerada con dinero constituye una contraprestación en especie por los servicios a los que da acceso y, por tanto, que éstos deberían gravarse en el IVA como operaciones realizadas a título oneroso, criterio que, sin embargo, ha sido desechado por la DGT en la consulta V0748-20 (planteada, según el citado autor, por él mismo), en la que dicho centro directivo acoge los argumentos vertidos en el documento de trabajo número 958, de 30 de octubre de 2018, del Comité IVA²⁸.

En este dictamen no se niega, cierto es, que se trate de prestaciones de servicios por las que se obtiene la cesión de un activo con un valor económico (los datos) ni, en sentido contrario, que los destinatarios de tales servicios consiguen una utilidad que llega a calificarse, incluso, como una «renta»²⁹. No obstante, se concluye que no se trata de servicios prestados a título oneroso a efectos del IVA, basándose para ello en que no es suficiente que los datos recibidos a cambio de la prestación del servicio digital tengan un valor económico y en que no existe una conexión directa entre aquéllos y ésta, al prestarse de la misma forma

27 Vid.. a este respecto AAVV (2017:155 y ss.), donde se basa su definición «en el concepto de que la información creada o almacenada de forma digital está sujeta a las leyes y regulaciones del país en que dicha información se encuentra localizada».

28 Taxud.c.1(2018)6248826.

29 Así, según dicho documento de trabajo (pág. 3/13), «[p]ersonal data constitutes intangible property. When the owners of the data grant permission to the IT service provider to use it in exchange for the provision of IT services they are exploiting their own data, similarly to the case of an administrative concession. In exchange, they obtain an advantage, an income: the right to use different IT services without needing to pay a monetary consideration».

con independencia del montante y de la calidad de los datos cedidos por los usuarios³⁰. Podría decirse, en suma, que se trata de servicios de la sociedad de la información que no son, sin embargo, servicios (prestados por vía electrónica) a efectos del IVA³¹.

Con todo, el dictamen del Comité IVA no renuncia a apuntar cómo debería determinarse la base imponible si, en contra de su criterio, los servicios analizados debieran considerarse sujetos al IVA. Recuerda, en tal sentido, que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, *«la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos»*, que *«[s]i no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello»*, y, por último, que, cuando se trata de la entrega de un bien, dicho valor *«sólo puede ser el precio de compra que el proveedor haya pagado por la adquisición del artículo que suministra sin gasto adicional como contraprestación de los referidos servicios»*³². De acuerdo con dicha jurisprudencia, entiende el Comité IVA, finalmente, que la base imponible debería ser el valor atribuido a los datos recibidos por el prestador del servicio digital, lo que se correspondería con el importe que el prestador está dispuesto a gastar con tal finalidad, es decir, el coste de la prestación, concluyendo que necesitaría determinar este coste en relación con el servicio prestado a cada usuario³³.

Ni que decir tiene que la determinación del coste de prestación a partir de tales parámetros sería una tarea extraordinariamente dificultosa si no imposi-

30 Aunque la resolución de la DGT únicamente se refiere en este punto a la sentencia del TJUE de 3 de marzo de 1994, Tolsma (asunto C-16/93, EU:C:1994:80), recaída en relación con las propinas obtenidas por un músico ambulante, supuesto que BELDA REIG entiende no paragonable, lo cierto es que el documento de trabajo del Comité IVA avala su criterio con otras sentencias del TJUE (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comission vs. Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, sentencia de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, asunto C-11/15, EU:C:2016:470) y sentencia de 10 de noviembre de 2016, asunto Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855).

31 Los servicios de la sociedad de la información se definen en el anexo de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, como todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario, añadiéndose, por lo que aquí nos interesa, que el concepto comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

32 STJCE de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, EU:C:1994:225, parágrafo 19.

33 Es decir, la misma conclusión a la que conduce la regla de valoración prevista en el artículo 79.Uno LIVA. Según este precepto, aunque en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes, lo que no ocurre en estos casos, se añade que, salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con el importe que resulte de aplicar, en el caso de las prestaciones de servicios, la regla prevista en el apartado cuarto del mismo artículo para los autoconsumos de servicios, es decir, el coste de prestación al que se refiere el citado documento de trabajo del Comité IVA. Por otra parte, si desde un punto de vista macroeconómico se ha planteado la necesidad de cuantificar el valor aportado por la economía de los datos al PIB, desde la perspectiva micro también se suscita la necesidad de contabilizar el valor de los datos como un nuevo factor de producción como lo son el capital tecnológico o el trabajo; *vid.*, en este sentido, AAVV (2017:175-176), en el que se da cuenta de un estudio realizado al respecto en la London School of Economics.

ble, sin que el Comité IVA sugiera criterio alguno que permita hacerlo respecto de cada usuario, tarea que deberían abordar, además de las grandes multinacionales tecnológicas cuyo modelo de negocio se basa preponderantemente en la explotación de datos, cualesquiera otras que también los recolecten a cambio de algún servicio digital prestado sin contraprestación dineraria, aunque no sea ésta su actividad principal³⁴.

Ahora bien, que sea difícil o imposible determinar de forma individualizada dicho coste de prestación no quiere decir que no exista y, por tanto, que no incida sobre la capacidad económica de dichas empresas o que no implique, en sentido contrario, una utilidad para los usuarios de las plataformas que podría llegar a constituir una renta sujeta a gravamen.

En tal sentido, algo sobre lo que no se pronuncia BELDA REIG y que resulta ajeno a la competencia del Comité IVA es que, si hubiera que concluir que la cesión de datos es una contraprestación en especie satisfecha por la obtención de servicios digitales sujetos al IVA, resultaría también muy difícil negar su condición de fuente generadora de una renta cuantificable para los usuarios de las plataformas³⁵. Así, el disfrute de servicios digitales de tal modo no tendría la mera consideración de acto de consumo, sino que también debería entenderse producida al mismo tiempo una utilidad, como lo es, supuesto que satisface una necesidad o, al menos, un deseo, el acceso a un servicio digital sin contraprestación dineraria, es decir, una renta en especie derivada de un derecho inmaterial o de un servicio personal que, como señala el Comité IVA, tiene un indiscutible valor económico³⁶. Es evidente, sin embargo, que cualquier pretensión de la Administración tributaria en tal sentido resulta inviable mientras no puedan superarse las dificultades de valoración que, en cambio, no se darían si las empresas digitales tuvieran la obligación legal o contractual de remunerar de forma dineraria la cesión de datos, lo que, aun así, daría lugar, como la denomina GARCÍA NOVOA (2018: 225) en relación con muchos de los usuarios de las plataformas pseudocolaborativas, a una capacidad económica de baja intensidad³⁷.

En sentido contrario, cabe preguntarse cómo afectaría a los beneficios de dichas empresas la existencia de una hipotética obligación legal o contractual

34 Sobre las dificultades que plantea la valoración de los datos, véase SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020).

35 Téngase en cuenta la amplitud con la que se definen los rendimientos íntegros en la ley del IRPF, pudiendo afirmarse, por ello, que resulta indiferente el tipo de acto o negocio jurídico que origine la renta, la naturaleza de la contraprestación obtenida, o, incluso, que la renta derive de la obtención de una contraprestación o de una simple «utilidad», término económico este, pero de honda raigambre en nuestro sistema tributario, que pone de manifiesto la voluntad del legislador de adoptar un concepto amplio de renta, aunque evoque a magnitudes que, como señala RAMOS PRIETO (2008: 114), son difíciles de «concretar o medir con moldes jurídicos».

36 Resulta sintomático, en este sentido, que BELDA REIG (2020), pese a defender con ahínco que se trata de servicios sujetos al IVA, no aborde en ningún momento esta cuestión.

37 Como señalan POSNER y WEYL (2018: 252-253), aun si dividiéramos toda la capitalización bursátil de Facebook y Google entre sus miles de millones de usuarios por todo el mundo, esto no supondría, ni mucho menos, un enriquecimiento de las masas.

de remunerar dinerariamente la cesión de datos por sus usuarios³⁸, pues, dependiendo de la respuesta a esta cuestión, también podría variar la conclusión en torno a si los modelos de negocio basados en datos dan lugar o no a una manifestación singular o excepcional de capacidad económica y, caso de responder en sentido afirmativo, sobre cuál es, en realidad, el origen de tal singularidad.

Cabe suponer, en tal sentido, que el beneficio territorialmente imputable a las empresas de la economía de datos en un escenario en el que el mismo quedara efectivamente sujeto a gravamen de acuerdo con el Pilar 1 de la OCDE/G20 se vería reducido en comparación con el que obtienen en la actualidad, al tener que computar a tal efecto unos costes en los que no incurren ahora y que minorarían los beneficios residuales a cuyo gravamen se circunscribe dicha solución.

Ahora bien, también podrían darse otros escenarios. Así, dada la posición dominante en el mercado que, por las características de su modelo de negocio, han adquirido las multinacionales tecnológicas a las que van dirigidas medidas como el IDSD español o, aunque no exclusivamente, el citado Pilar 1, no resulta descabellado augurar que contrarrestarían cualquier compensación económica que tuvieran que satisfacer a los usuarios de sus servicios digitales mediante algún tipo de contraprestación por el acceso, lo que daría lugar, al menos tendencialmente, a un resultado de suma cero o neutro. Si así fuera, quizás se reforzaría la idea de que las empresas digitales manifiestan una capacidad económica excepcional que difícilmente puede darse en otros modelos de negocio, pero tal vez no tanto por basarse en la explotación de datos como por el poder agregador de las plataformas electrónicas derivado de los efectos de red y de economía de escala, ventajas éstas que cabe atisbar también en otros modelos de negocio basados en el uso tales plataformas como, en particular, las impropiamente denominadas «plataformas colaborativas».

38 Se ha llegado a hablar, en tal sentido, de la necesidad de convertir el modelo actual, en el que los datos se conciben como un capital que favorece exclusivamente a las empresas digitales que éstas se apropian sin remuneración, en un modelo basado en los datos como trabajo remunerado, conectándose la cuestión, por tanto, con la necesidad de equilibrar la participación en la renta agregada del trabajo y del capital en un contexto de creciente sustitución de aquél por éste debido al uso de la inteligencia artificial alimentada por datos (ARRIAGA IBARRA et alii, 2018: 39-40; POSNER y WEYL, 2019: 229-232). Lógicamente, esto no interesa a las empresas digitales, pero tampoco, posiblemente, a los usuarios de sus servicios que no se dedican profesionalmente, por ejemplo, a la creación de contenidos y a su divulgación a través de las mismas con ánimo de lucro, a los que pasaría a exigirse con toda probabilidad un pago por los servicios digitales que están acostumbrados a utilizar sin coste alguno. Tampoco parece interesar, por último, a los Estados, que, de momento, sólo buscan alguna forma de gravamen de los ingresos generados por su actividad centrada en los ingresos o en los beneficios de las empresas digitales, no en el de una posible remuneración asociada a la cesión de datos a las mismas por parte de sus residentes, lo que no es incompatible, a nuestro juicio, con su interés por mantener los datos así extraídos bajo su «soberanía digital». Para una descripción del proceso y de los factores que han conducido a la generalización del modelo de obtención y explotación de datos seguido generalmente por las empresas digitales en la actualidad *vid.* POSNER y WEYL (2019: 218-222). SÁNCHEZ-ARCHIDONA (2020: 395-398) plantea este cambio de modelo, a nuestro juicio erróneamente, como una posible solución al problema de la valoración de los datos a efectos tributarios que plantea y no, en cambio, como un condicionante de las implicaciones tributarias de los modelos de negocio basados en la economía de datos. Este problema no es, como plantea dicho autor, o no sólo, de valoración de los datos extraídos de la interacción de los usuarios con una interfaz o a partir de cualquier tipo de dispositivo conectado a la red (internet de las cosas o IoT), algo que se nos antoja ciertamente complicado, además, si no se monetiza su cesión a las empresas que los explotan económicamente.

En suma, lo que resulta singular en la economía digital, incluida la economía de datos, parecen ser los efectos de red propios de mercados de dos o más caras (*two-sided o multi-sided markets*)³⁹, razón por la que representan una singular forma de explotar, en beneficio propio y con medios de producción comparativamente escasos, y minimizando el riesgo empresarial, no sólo datos personales, sino también otro tipo de recursos personales y materiales radicados en cualquier lugar del mundo, lo que explica el extraordinario incremento del valor de capitalización que alcanzan en tiempo récord aquellas de estas empresas que acaban imponiéndose en el mercado de forma cuasi monopólica.

Siendo así, puede decirse, efectivamente, que los modelos de negocio de la economía digital, por sus características, y con independencia de si se basan en mayor o menor medida en la explotación de datos, son potencialmente generadores de beneficios en algún sentido extraordinarios o, incluso, que presuponen una injusta distribución de la renta primaria que genera su actividad, lo que propicia, a su vez, una anormal concentración de riqueza en unas pocas manos que explica la particular atención que también merece el fenómeno desde el punto de vista tributario.

Ahora bien, se trata de singularidades que, desde la óptica puramente estatal o interna de la justicia tributaria, no parece que deban ser abordadas mediante la creación de ningún nuevo gravamen. La adopción de medidas tributarias específicamente aplicables a las empresas de la economía digital, como el IDSD español, podría inducir a pensar lo contrario, pero lo cierto es que difícilmente puede considerarse que su finalidad es someter a gravamen una teórica capacidad económica excepcional cuando el problema es que, dado el estado actual de cosas de la fiscalidad internacional, ni siquiera resulta posible un gravamen efectivo de sus beneficios, tengan o no un carácter extraordinario, ni en las jurisdicciones de mercado ni a nivel global, aunque desde esta segunda perspectiva bastaría con que se lo propusieran con mayor convicción las jurisdicciones de residencia de sus matrices, principalmente los Estados Unidos, y, a mitad de camino, algunos países europeos que han convertido la competencia fiscal en una indiscutible herramienta de atracción del capital internacional, incluido el tecnológico.

En tal sentido, el IDSD es un remedo de gravamen en la fuente de una capacidad económica que se ha creado no porque ésta sea excepcional, sino porque puede considerarse equiparable a la que manifiestan otro tipo de empresas cuya forma de operar, para alcanzar un volumen de negocio igualmente significativo en las jurisdicciones de mercado, exige, normalmente, la presencia física mediante una sociedad operativa o, al menos, un establecimiento permanente. En suma, desde el punto de vista puramente interno del justo gravamen de la capacidad económica, que precede en un sentido lógico a la justicia en el reparto de la soberanía fiscal entre Estados, lo que se persigue es un equitativo gravamen de los no residentes y de ahí que a este tipo de impuestos se los catalogue como impuestos de «nivelación». El problema es que, para alcanzarlo sin problemas desde la óptica de la fiscalidad internacional, desde la que no se prejuzga qué manifestaciones de capacidad económica deben gravarse y cómo, se

39 Sobre la economía de plataforma y su catalogación dentro de este tipo de mercados *vid.* TIROLE (2016:401 y ss.) y CODAGNONE y MARTENS (2016: 7-8).

requiere también un cambio de paradigma que permita superar la obsolescencia del vigente. He aquí, precisamente, la dificultad de encaje del IDSD en el marco actual de la fiscalidad internacional, tal y como ha puesto de manifiesto, siguiendo en este punto a la doctrina, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:524).

Por otro lado, que el foco se pusiera en su momento sobre el comercio electrónico y posteriormente sobre las empresas de la economía digital en general resulta lógico si se tiene en cuenta que, por sus peculiaridades, es en este sector donde se han exacerbado los problemas derivados de la obsolescencia del concepto tradicional de establecimiento permanente, que no se vinculan exclusivamente, por esto mismo, a dicho sector económico, sino, en general, a las empresas multinacionales, tal y como demuestra la acción 7 del Plan BEPS y, en particular, que las medidas cuya adopción se encuentra en curso respecto de su tributación hayan trascendido, finalmente, aquel ámbito. Con la próxima implantación de estas medidas se adivina un panorama en el que las grandes multinacionales, pertenezcan o no a la economía digital, podrán ser sometidas a gravamen por sus beneficios de base estrictamente territorial en las jurisdicciones de mercado en las que operen, mientras que el resto de las multinacionales seguirán tributando en la fuente si cuentan con establecimiento permanente en el sentido tradicional y por la renta mundial imputable a éste. Sin perjuicio de que, a más largo plazo, acabe superándose este esquema tradicional de tributación para extender, en general, el nexo basado en criterios puramente cuantitativos, como los que se tienen en cuenta a efectos del IDSD y del Pilar 1 OCDE/G20.

2.3.2. Las propuestas de creación de un impuesto sobre los robots (i.e., sobre la automatización basada en inteligencia artificial)

En el caso de las empresas de la economía digital que basan su negocio en la explotación de datos, tan importantes son éstos para la generación de valor como su tratamiento mediante sistemas de inteligencia artificial. De manera que, sin perjuicio de las implicaciones fiscales que traería aparejado el cambio a un modelo de negocio en el que la cesión de los datos fuera (o tuviera que ser) dinerariamente remunerada, incluso como una prestación de servicios personales⁴⁰, de momento es un modelo en el que el capital predomina absolutamente sobre el empleo de trabajo, algo en lo que tampoco se diferencia del resto de empresas de la economía digital.

Sin embargo, tal y como se viene advirtiendo en los últimos tiempos, la intensificación del empleo de capital tecnológico y la pérdida de importancia relativa del factor trabajo en la producción de bienes y servicios tampoco es ya un fenómeno exclusivo de las empresas de la economía digital ni, en un sentido aún más restringido, de las que basan su modelo de negocio en la economía de datos. En este sentido, aunque la automatización, impulsada ahora por el empleo de inteligencia artificial, no sea consustancial a otros sectores de la economía, se ha

40 Tal y como ocurre ya en el caso de los usuarios que entrenan sistemas de inteligencia artificial con datos a cambio de una retribución.

convertido en una herramienta esencial para mejorar o innovar los bienes o servicios que ofrecen en el mercado y, sobre todo, para optimizar sus procesos de producción⁴¹.

No se trata ya, por tanto, de que los nuevos modelos de negocio surgidos con la economía digital exijan por naturaleza un empleo directo de trabajo comparativamente más reducido, sino de que la transformación digital, como fenómeno de alcance más general, también es susceptible de menguar su importancia como factor productivo y de provocar desigualdades salariales inéditas⁴², lo que, además de afectar a la distribución de la renta primaria, también podría traer consigo una significativa reducción de los ingresos públicos obtenidos mayoritariamente del trabajo.

Resulta lógico, por ello, que el debate se haya suscitado también, incluso con mayor intensidad, en relación con la financiación de los sistemas públicos de protección social, pues la sustitución irreversible de trabajo por capital que podría provocar la automatización no sólo incidiría, obviamente, sobre las bases tributarias, sino también, y quizás en mayor medida, sobre las cotizaciones sociales, planteándose en este ámbito soluciones consistentes en aportaciones específicas a la Seguridad Social por parte de las empresas que sustituyan puestos de trabajo por robots o por sistemas basados en inteligencia artificial⁴³.

El problema es que estas propuestas no sólo no se muestran menos controvertidas que las de carácter estrictamente impositivo a las que luego nos referiremos (puesto que su implantación también requeriría, para empezar, de una difícil delimitación de las formas de automatización sujetas a tales aportaciones⁴⁴), sino que, de hecho, parecen abocar a la conclusión de que deberían configurarse como auténticas prestaciones tributarias.

Así, para mantener la lógica de las cotizaciones sociales, tales aportaciones deberían basarse en la determinación de las unidades de trabajo o, mejor dicho, de los salarios en cada caso desplazados, tomándose tales magnitudes como bases de cotización sustitutivas o complementarias, pues, si no se sujetaran a un régimen similar al aplicable a los salarios de los trabajadores, incluidas, en

41 Así, como señala el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:59), «[e]l aumento de la productividad asociado al cambio tecnológico es el principal determinante del crecimiento económico en el largo plazo. Si bien este crecimiento es condición necesaria para una ampliación sostenida de las bases gravables en el sistema tributario, el proceso asociado a la automatización y la robotización podría generar cambios en la composición de las bases que afectarían al nivel y a la distribución de las cargas. La magnitud y sentido de estos efectos estará determinado, en buena medida, por el hecho de que este proceso de automatización sea sustitutivo o complementario del factor trabajo. La evidencia empírica disponible para España sugiere que hasta la fecha el proceso de automatización estaría siendo complementario del trabajo en el sector industrial, generando de ese modo ganancias de productividad a través de un proceso de reasignación entre sectores».

42 Véase a este respecto HIDALGO PÉREZ (2020), quien concluye que «la caída de la participación en la renta de los trabajadores no necesariamente se traduce en una transferencia de dicha pérdida a favor del factor capital, entendido como propietarios del robot o la máquina».

43 Sobre robotización y automatización y sus implicaciones desde el punto de vista jurídico laboral y de la Seguridad Social *vid.* GOERLICH PESET (2018), ISPIZUA DORNA (2018), SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019) o MARTÍNEZ YÁÑEZ (2021).

44 Para un tratamiento más exhaustivo de los problemas que suscitaría algún tipo de aportación empresarial asociada a la sustitución de puestos de trabajo por robots, *vid.* GOERLICH PESET (2018:125-126) e ISPIZUA DORNA (2018:20 y ss.).

su caso, las bases máximas de cotización, sino que se basaran, por ejemplo, en los ingresos o el valor añadido obtenidos mediante la automatización de procesos, su naturaleza dejaría de ser la propia de las cotizaciones sociales para convertirse, en suma, en una prestación de carácter tributario.

Si el problema de disminución de ingresos públicos asociado a la transformación digital no se debiera solamente a la reducción de la masa salarial, sino también, o incluso principalmente, a una polarización de los salarios⁴⁵, cabría pensar, alternativamente, en otro tipo de medidas no ligadas directamente al efecto de sustitución de fuerza laboral por capital tecnológico pero arbitradas con la misma finalidad de paliar sus efectos sobre los ingresos de la Seguridad Social, como elevar las bases máximas de cotización (lógicamente sin incrementar de forma paralela las pensiones máximas), lo que, además, imprimiría un cierto efecto de progresividad o, si se prefiere, de mitigación de la regresividad, al sistema de financiación de las pensiones públicas.

Ahora bien, por esta vía nos encaminaríamos a un modelo de cotización replicante de la tributación de las rentas del trabajo en el IRPF y a su lógica absorción por este impuesto⁴⁶, lo que, dicho sea de paso, sería coherente con la creciente necesidad de financiar las prestaciones sociales con cargo a los presupuestos generales del Estado y en un futuro quizás no muy lejano con su sustitución por algún tipo de renta básica universal totalmente desvinculada de las contribuciones individuales al sistema⁴⁷.

No puede extrañar, por ello, que las propuestas de contribución al sistema financiero público vinculadas a la automatización se formulen también, de forma directa o alternativa, bajo los parámetros propios de las prestaciones tributarias de carácter impositivo.

Sin embargo, la solución al problema de la automatización, si es que éste es distinto o, al menos, más agudo que en revoluciones industriales anteriores⁴⁸, no pasa, a nuestro juicio, por innovadoras propuestas impositivas como la creación de un impuesto sobre los robots bajo alguna de las modalidades ya pro-

45 Como señala GOERLICH PESET (2018:121), la existencia de una fuerte polarización del empleo, si no el elevado nivel de desempleo estructural que anuncia el «tecnoescepticismo», parece, en todo caso, inexorable.

46 Como ya propuso el *Informe Mirrlees*; vid.. MIRRLEES *et al.* (2013: 521-522).

47 Sobre una Renta Básica Universal como medida financiera para contrarrestar el impacto sobre el empleo de la creciente automatización de la economía puede consultarse GOERLICH PESET (2018:121 y ss.), ISPIZUA DORNA (2018:24 y ss.), SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:33 y ss.).

48 En principio, la automatización que es susceptible de acelerar el desarrollo y aplicación de la inteligencia artificial sólo se diferencia de la facilitada por la mecanización o la robotización ya presentes en anteriores procesos de transformación tecnológica en que es susceptible de afectar, sobre todo, al sector servicios, que es el que fue absorbiendo en anteriores décadas la mano de obra expulsada del sector industrial compensando así la destrucción de empleo debida al progreso tecnológico. El problema radicaría, por ello, en que el fenómeno de sustitución de trabajo por capital tecnológico podría no venir acompañado ahora de una creación significativa de empleo en otro sector de la economía, sin perjuicio del que pueda generarse en el propio sector servicios debido, principalmente, al desarrollo y la aplicación de las tecnologías que posibilitan la oleada de automatización que trae consigo la inteligencia artificial, lo que proyectaría sobre el futuro, en suma, incertidumbres que no pueden despejarse atendiendo a experiencias pasadas.

puestas hasta la fecha⁴⁹, lo que, además de suscitar innumerables problemas técnicos y, subsiguientemente, de equidad horizontal, resulta incluso extravagante, al menos en el caso de las que auguran la posibilidad de apreciar una capacidad económica propia en los robots previamente dotados por el ordenamiento de un nuevo tipo de personalidad jurídica, la ya bautizada como «personalidad electrónica».

Ciertamente, si el legislador admite taumatúrgicamente la personalidad jurídica de las sociedades unipersonales (oxímoron donde los haya) o de un patrimonio afecto a un fin por designio de una persona, física o jurídica, como en el caso de las fundaciones, no cabe duda de que también podría, llegado el caso, reconocerla a un robot, previa exacta delimitación, obviamente, de lo que deba entenderse por tal, tarea que no resulta sencilla, aunque ya se vayan apuntando criterios en tal dirección⁵⁰.

Ahora bien, en realidad, la cuestión no es si el legislador puede hacerlo, sino si puede llegar a tener sentido o utilidad a medida que los robots vayan perfeccionando sus capacidades cognitivas o intelectivas parahumanas, incluso aumentadas, merced a los avances en inteligencia artificial combinados con los que se produzcan en otros ámbitos del conocimiento como la neurociencia. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que no, al menos mientras no sea posible desvincular jurídicamente al robot de cualquier otro sujeto de una forma total y absoluta, es decir, sin necesidad de que tenga que integrarse su teórica voluntad mediante algún tipo de representación, lo que parece remitirnos a un futuro todavía muy lejano⁵¹.

Resulta totalmente irrelevante, en particular, que el ordenamiento tributario contemple subjetividades singulares como la de los entes sin personalidad jurídica (art. 34.5 LGT), expediente al que también se ha apelado ya para aventurar la posibilidad de reconocerla a los robots aunque el ordenamiento jurídico no los dote previamente de la mencionada «personalidad electrónica». Ello es así, en primer lugar, porque no tiene sentido equiparar a los robots a tal tipo de entidades, pues, sea cual sea la definición que se adopte, un robot no es, por sí

49 La posible creación de algún tipo de impuesto sobre los robots, incluso atribuyéndoles personalidad a efectos tributarios, ya fue apuntada en el informe elaborado por Mady Delvaux por encargo de la Comisión de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo, *Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics* (2015/2103(INL)) y ha sido ya ampliamente estudiada por nuestra doctrina a partir, normalmente, del trabajo de OBERSON (2017); véanse, en tal sentido, GRAU RUIZ (2017: 37), FERNÁNDEZ AMOR (2018:79) y DÍAZ-CALVARRO (2021:65) y, en contra claramente de la creación de una imposición específica sobre los robots, GARCÍA NOVOA (2020: 69-71), cuya opinión secunda CÁMARA BARROSO (2020: 36).

50 Remitimos, en este sentido, a GRAU RUIZ (2017:44-45), FERNÁNDEZ AMOR (2018:52-57) y SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:9-11)

51 Para ello deberían darse, a nuestro juicio, dos condiciones: que el ingenio creado pudiera llegar a realizar auténticas manifestaciones de voluntad y que éstas, como actos propios, no pudieran imputarse a ningún otro sujeto, fuera éste el creador o propietario o el cesionario de algún derecho de uso sobre el mismo. La primera condición sólo podría cumplirse, a nuestro juicio, si el robot no basara únicamente sus acciones u omisiones (que no tienen por qué considerarse «decisiones» por el hecho de que puedan tener consecuencias jurídicas) en meros cálculos algorítmicos basados en datos, sino en algo identificable como «libre albedrío»; la segunda, si pudiera atribuirse capacidad jurídica al robot sin necesidad de integración alguna de su teórica voluntad por medio de representación legal, algo que, de momento, sólo alcanzan los humanos con la mayoría de edad y sin perjuicio de su eventual incapacidad posterior. En otro caso, crear un nuevo sujeto de derechos y obligaciones no parece añadir nada a la posibilidad de crear una sociedad a la que se aporte algún derecho sobre el robot.

mismo, una unidad económica o un patrimonio separado perteneciente a una colectividad de sujetos carente de personalidad jurídica (como en el caso de las comunidades de bienes o los fondos de inversión), o cuya titularidad se encuentra indeterminada (como en el caso de las herencias yacentes)⁵²; y, en segundo lugar, pero no menos importante, porque su reconocimiento como posibles titulares de obligaciones y derechos en el ámbito tributario no se concreta en ningún caso con el objetivo de gravar capacidades económicas singulares, sino por meras razones técnicas o de política fiscal que, en el caso de la imposición personal sobre la renta, suponen, más bien al contrario, la minoración o, al menos, el diferimiento del gravamen aplicable a la derivada de ciertos tipos de inversión colectiva de capital (fondos de pensiones, de inversión, de capital riesgo,...).

En suma, tratar de atisbar alguna aptitud subjetiva para la contribución en robots, dispositivos electrónicos o simples programas lógicos basados en sistemas de inteligencia artificial entrenada con datos, por mucho que esto permita emular e incluso aumentar capacidades cognitivas e intelectivas que la evolución ha reservado a los seres humanos, y por más que esto plantee dilemas éticos y jurídicos que no se suscitaban en anteriores procesos de mecanización o automatización, significativamente los relativos a la atribución de responsabilidad por daños⁵³, será una quimera mientras no exista una alteridad subjetiva no meramente formal entre el ingenio de que se trate y una persona física o jurídica propietaria o cesionaria de su uso.

Por lo demás, atribuir algún tipo de subjetividad tributaria a los robots, cual si de un nuevo tipo de sociedad unipersonal se tratara, para posibilitar el establecimiento de un gravamen específico sobre rentas teóricamente imputables a los mismos no dejaría de suponer una innecesaria y compleja réplica del impuesto sobre la renta que corresponde en la actualidad a su propietario o cesionario⁵⁴.

Lógicamente, un impuesto sobre los robots también podría configurarse técnicamente como un impuesto real sobre un tipo específico de propiedad, donde el sujeto pasivo ya no sería, en consecuencia, el robot mismo, sino su propietario

52 En contra de lo que sugiere FERNÁNDEZ AMOR (2018:91), entendemos que el hecho de que un robot pueda considerarse una unidad económica autónoma y, por tanto, una «rama de actividad», no es suficiente para entender que constituye una entidad a los efectos del artículo 35.4 LGT. A nuestro juicio se requiere, además, que recaiga sobre la misma algún tipo de cotitularidad. El inconveniente no es, como opina DÍAZ CALVARRO (2021:69), que en un robot no pueda apreciarse uno de los requisitos exigidos por el Tribunal Supremo para que nos encontremos ante una rama de actividad, el de que se trate de una «unidad autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios», puesto que tal capacidad no parece que deba entenderse en sentido subjetivo, sino puramente objetivo, es decir, en cuanto que el conjunto de medios materiales y personales que la integran es suficiente para que su titular, sea éste individual o colectivo, pueda llevar a cabo una actividad. En suma, salvo que concorra un supuesto de cotitularidad, carece de toda utilidad imputar obligaciones tributarias a la unidad económica en vez de a su titular único. Y por lo que se refiere a un robot, pueda considerarse o no unidad económica, cuando es parte de una herencia yacente o de una comunidad de bienes (como señala esta última autora), el ente sin personalidad jurídica no es el robot, sino la herencia yacente o la comunidad en cuyo patrimonio se incluye igual que puede formar parte del de una entidad con personalidad jurídica.

53 Vid. al respecto GRAU RUIZ (2017:38 y ss.) y SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:3 y ss.).

54 Véase el análisis de las propuestas formuladas en tal sentido por Oberson en GRAU RUIZ (2017: 51-52).

o el titular del derecho de uso⁵⁵. Cabe pensar, así, en un impuesto periódico sobre el valor de los activos calificados como tales o, si se prefiere, sobre su renta potencial, como en el caso de los bienes inmuebles o el de los vehículos de tracción mecánica.

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre con los impuestos locales que gravan este tipo de bienes, donde el alejamiento de la capacidad económica que entraña la imposición real sobre la propiedad puede compensarse con apelaciones al principio del beneficio o de provocación de costes, difícilmente cabe encomendarse a este criterio de contribución para legitimar el gravamen de otros bienes o derechos que no guardan relación alguna con los servicios públicos prestados en un ámbito territorial determinado o con el impacto sobre éste de determinados bienes o actividades, sin perjuicio de lo que luego se dirá en relación con la posible justificación extrafiscal de algún tipo de imposición sobre los robots.

La cuestión queda reducida, en definitiva, a si cabe apreciar una capacidad económica cualitativamente distinta en el único sujeto que, al menos de momento, puede revelarla, es decir, el titular de los medios tecnológicos en los que se basa la automatización, y que, además, no sea ya adecuadamente aprehendida por los impuestos existentes. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que no, pues, aunque la automatización procure rentas excepcionales en comparación con las que se obtendrían en su ausencia, la variación lo será en un sentido puramente cuantitativo, lo que, en su caso, ya determinará una mayor contribución de acuerdo con el impuesto sobre la renta correspondiente al titular del ingenio, del cesionario del derecho a explotarlo con fines económicos o de ambos. Cuestión distinta es que en el estado actual de cosas el sistema tributario no permita aprehender dichos incrementos de riqueza con parámetros auténticamente progresivos, que es, a nuestro juicio, el único y verdadero problema de fondo desde el punto de vista de la justicia tributaria, como luego señalaremos.

No sorprende, en cualquier caso, que la justificación de las propuestas de creación de algún tipo de imposición sobre los robots o, más específicamente, sobre la utilización de sistemas de inteligencia artificial más o menos avanzada que constituye la auténtica novedad respecto a fenómenos de automatización anteriores, acabe formulándose desde un planteamiento que es ambiguamente extrafiscal, es decir, bajo su consideración como un gravamen tendente a internalizar los costes sociales que podría comportar la destrucción de empleo debido a su sustitución por capital tecnológico.

Decimos que el planteamiento es equívocamente extrafiscal porque, ni se formula abiertamente como tal, ni parece que pueda justificarse desde tal perspectiva. En puridad, lo que se trataría de paliar con algún tipo de impuesto sobre los robots o sobre la automatización basada en inteligencia artificial no sería la pérdida de empleo y la negativa incidencia del fenómeno sobre la distribución de la renta primaria que se encuentra en la base de las posibles variaciones en

⁵⁵ Remitimos a FERNÁNDEZ AMOR (2018:70-78) para un análisis exhaustivo de todas las posibilidades técnicas que cabe concebir en relación con el establecimiento de una hipotética tributación sobre los robots.

la capacidad económica relativa de los titulares de los factores productivos, sino su impacto indirecto sobre los ingresos públicos, lo que constituye, en definitiva, una razón puramente fiscal.

Ahora bien, aun cuando la finalidad proclamada de un impuesto sobre los robots fuera estrictamente fiscal, no podría ignorarse el carácter extrafiscal de la causa remota del problema, incluso si se considerasen sus efectos distributivos y, por tanto, sobre la capacidad económica relativa de los titulares de los medios de producción. Esto permite ubicar de algún modo el debate en el entorno discursivo de la extrafiscalidad y, consiguientemente, plantear la interrogante de si un impuesto sobre los robots podría justificarse desde esta perspectiva. Y la respuesta es, a nuestro juicio, que, aunque podría considerarse un impuesto extrafiscal en un sentido amplio, por cuanto podría condicionar las decisiones empresariales tendentes a reemplazar trabajo por capital tecnológico que se encuentran en el origen del problema —es decir, actuando, si se nos permite la expresión, como una especie de «impuesto ludita»—, carecería de justificación como tal.

Respecto de la primera cuestión, podría objetársenos, lógicamente, que todo impuesto es susceptible de influir sobre el comportamiento de los agentes económicos, sin que esto sea suficiente para entender que su creación responde a una deliberada finalidad extrafiscal más o menos acusada.

Sin embargo, entendemos que es posible diferenciar entre la incidencia de los impuestos como un efecto inevitable dentro de un sistema basado en la libertad económica de los individuos y la posible producción de efectos extrafiscales en el caso de un impuesto como el aquí planteado. Desde un punto de vista lógico, una cosa es la influencia sobre el comportamiento económico de un impuesto creado con una finalidad puramente fiscal (como, por ejemplo, el de sustitución de trabajo por ocio que puede darse, según afirman comúnmente los economistas, a consecuencia de la progresividad del IRPF) y otra bien distinta que el impuesto contrarreste un efecto de sustitución de unos medios de producción por otros que se produce en la realidad por causas ajenas a la fiscalidad. De tal manera que un impuesto sobre los robots podría tener un sesgo extrafiscal que no cabe apreciar, en cambio, en cualquier otro tributo establecido con un fin puramente fiscal, incluso si no fuera aquélla la finalidad declarada para justificar su creación.

Pues bien, suponiendo que estamos en lo cierto, y que la creación de un impuesto sobre los robots pudiera enmarcarse de algún modo en el ámbito de la extrafiscalidad, su justificación desde este punto de vista resultaría, sin embargo, harto problemática.

Conviene tener en cuenta, en primer lugar, que se trataría de un tributo extrafiscal, no de un tributo con algún elemento de extrafiscalidad⁵⁶, y, en segundo lugar, que, como tal, su creación sólo podría tener sentido para influir sobre la

56 Distinción realizada por la doctrina bajo distintas formulaciones que son, sin embargo, equivalentes. Así BORRERO MORO (1998: 52-57) distingue entre tributos extrafiscales y normas tributarias extrafiscales, SÁNCHEZ LÓPEZ (2013: 13) entre tributos genuina o exclusivamente extrafiscales y tributos con elementos de extrafiscalidad y GUTIÉRREZ BENGOCHEA (2014:153) entre tributos con un fin extrafiscal y tributos cuya regulación contiene normas que persiguen fines extrafiscales.

inversión de capital en la automatización de procesos productivos por sus posibles efectos sobre el nivel de empleo. Siendo así, podría encontrar amparo en el artículo 40.1 CE (política orientada al pleno empleo), si bien esto no bastaría para evitar serias contradicciones desde esta perspectiva.

Los tributos creados con una finalidad extrafiscal suponen una penalidad comparativa sobre quien muestra una conducta activa u omisiva que se reputa en algún sentido perjudicial para la comunidad desde el punto de vista de las valoraciones constitucionales⁵⁷, lo que no es el caso, desde luego, de la inversión en tecnología como conducta aisladamente considerada, pero tampoco de la destrucción de empleo ni, menos aún, de su no creación como posibles conductas, activa y omisiva, respectivamente, de los individuos, por mucho que su resultado sea negativo desde un punto de vista agregado. Así cabe concluirlo, por pura lógica, planteando algunas de las muchas dudas que suscitaría la implantación de un impuesto sobre los robots cuyo resultado, si no su finalidad, fuera mitigar los efectos de la sustitución intensiva e irreversible de trabajo por capital tecnológico, como, por ejemplo, la relativa a cuándo puede determinarse que se produce tal sustitución, es decir, ¿sólo en el caso de actividades ya existentes o también en el de nuevas actividades en las que la sustitución sólo puede considerarse virtual por cuanto no se destruye empleo propiamente, sino que, simplemente, no llega a crearse?⁵⁸

Se objetará, quizás, que las incongruencias que podrían generarse en tal sentido se superarían fácilmente si la regulación del impuesto contemplase alguna medida complementaria, de carácter también extrafiscal, pero en sentido contrario, como podría ser algún tipo de desgravación asociada a la simultánea creación de empleo o a su mantenimiento. Sin embargo, esta combinación tampoco vadearía algunos inconvenientes que se presentan desde el punto de vista ahora considerado, y no sólo porque resulta ilógico penalizar la inversión de capital aisladamente considerada, sino porque no puede identificarse ningún mandato constitucional que obligue a adoptar iniciativas empresariales económicamente irracionales, ni, por tanto, que impida a las empresas sustituir tra-

57 Como señala GUTIÉRREZ BENGOCHEA (2014: 166), «[d]entro del concepto de extrafiscalidad hay que distinguir entre tributos extrafiscales de carácter disuasorio o preventivos que gravan actividades lesivas, aunque no antijurídicas, para determinados bienes jurídicos, sobre todo, relacionados con la protección del medio ambiente de aquellos que contienen preceptos dirigidos a un fin extrafiscal normalmente instrumentados a través de beneficios fiscales». Es cierto, sin embargo, que cuando se trata de tributos con elementos de extrafiscalidad, éstos pueden tener tanto carácter incentivador como disuasorio si conllevan un mayor gravamen en atención a circunstancias que el legislador quiere remover, como sería el caso del nonato recargo sobre viviendas desocupadas en el IBI. Por otra parte, las medidas de incentivo fiscal son expresivas, qué duda cabe, de la llamada función promocional del Derecho. En este sentido, PÉREZ LLEDÓ (2000), págs. 678-679, considera que muchos tipos de desgravaciones y beneficios fiscales pueden catalogarse, dentro de la clasificación de las medidas promocionales que formula el autor, como incentivos puros o incentivos en sentido estricto, caracterizados como «medidas o técnicas promocionales que cumplen exclusivamente una función «motivadora», de guía e incentivo, suministrando «razones operativas para la acción» respecto de ciertas conductas».

58 A la que podría añadirse alguna más: si se trata de servicios que no son concebibles sin la tecnología empleada, como ocurre en el caso de las empresas digitales en sentido estricto, ¿puede hablarse efectivamente de sustitución o se trata más bien de creación de nuevos negocios sin creación significativa de empleos?, ¿no suponen sustitución de trabajo por tecnología cualesquiera artefactos que, aunque no se basen en inteligencia artificial, también implican automatización?, ¿habría de aplicarse este tipo de impuestos a cualesquiera máquinas o dispositivos preexistentes a la 4ª revolución industrial que también han supuesto una sustitución significativa de empleo por capital?

bajo por capital o que les imponga crear empleo⁵⁹. Nada tiene que ver esto con la función social de la propiedad que justifica la creación de impuestos para corregir conductas abstencionistas de los propietarios contrarias a la misma, resultando con toda probabilidad contradictorio, además, con la libertad de empresa.

En tal sentido, y puesto que resulta racional que los titulares de actividades económicas opten por aquella combinación de factores que, dado un determinado estadio del progreso tecnológico, resulte más productiva, lo que no carece de lógica es que el legislador introduzca incentivos tanto a favor de la inversión de capital como de la creación de empleo, sin prejuzgar, por tanto, cuál es la combinación de factores en cada caso más ventajosa para el emprendedor, sino teniendo en cuenta que tanto una como otra conducta pueden tener, aisladamente consideradas, efectos beneficiosos para la comunidad. Y así lo ha entendido el legislador hasta ahora al contemplar incentivos tanto en uno como en otro sentido dentro del Impuesto sobre Sociedades.

En cambio, gravar en mayor medida a empresas que sólo resultarían competitivas en el mercado maximizando las ventajas de la automatización podría resultar contraproducente en términos agregados si llegara a dificultar su creación o provocara la expulsión del mercado de empresas ya existentes, agudizando así un problema de concentración empresarial que, como hemos señalado, ya resulta ostensible en el caso de las empresas de la economía digital en sentido estricto.

No desvirtúa este razonamiento, sino más bien lo contrario, el hecho de que se haya propuesto, como una medida menos problemática que la creación de un impuesto sobre los robots, pero con la misma finalidad puramente fiscal de incrementar la recaudación, eliminar o minorar incentivos fiscales como los relativos a las actividades de I+D o a la inversión de capital en general, tales como la libertad de amortización o la amortización acelerada⁶⁰. El hecho de que estas medidas tengan una finalidad extrafiscal de incentivo no implica que su eliminación pueda considerarse especularmente equivalente desde tal punto de vista, pues no tendría como finalidad disuadir de la inversión en capital tecnológico o de hacerlo de forma más intensa, sino, simplemente, eliminar estímulos fiscales que pueden considerarse ya innecesarios porque las ganancias de productividad que supone la incorporación de avances tecnológicos son un aliado más que suficiente para invertir en ellos⁶¹.

59 Sin perjuicio, evidentemente, de la problemática que puede suponer desde el punto de vista jurídico-laboral el reemplazo de trabajadores por tecnología en procesos de reestructuración por causas técnicas; *vid.* al respecto SÁNCHEZ-URÁN y GRAU RUIZ (2019:22 y ss).

60 Como señala FERNÁNDEZ AMOR (2018:68), que la normativa del IS muestre en la actualidad un sesgo favorable a la automatización frente a la creación de empleo no supone que esté diseñado expresamente para ello ni que pueda entenderse que se trata de una finalidad extrafiscal perseguida por el legislador.

61 En suma, eliminar incentivos que de forma directa o indirecta favorecen la automatización, como se ha abordado la cuestión en Corea, no parece que pueda considerarse equivalente a crear un impuesto sobre los robots. Cuestión distinta es como señala GRAU RUIZ (2017:58), que los incentivos a la innovación deban diseñarse de forma eficiente y socialmente responsable en el ámbito de la robótica.

Resulta lógico por ello, como decimos, que las propuestas de impuestos sobre los robots o sobre la automatización no se justifiquen propiamente desde el punto de vista de la legítima utilización extrafiscal del tributo⁶², sino, simplemente, como una forma de contrarrestar su potencial impacto sobre los ingresos públicos, máxime si se tiene en cuenta la creciente necesidad de financiar medidas de gasto tales como el ingreso mínimo creado a raíz de la pandemia del COVID-19 o, en un futuro más o menos próximo, algún tipo de renta básica universal.

Por lo demás, la solución a los problemas de suficiencia financiera no puede plantearse de forma exclusiva, y ni siquiera principal, desde este punto de vista, sino que debe primar la perspectiva de la equidad, porque es en ésta, en realidad, donde reside la única posibilidad de incrementar los ingresos públicos. El planteamiento es, a nuestro juicio, mucho más sencillo. Si el problema es que las rentas del trabajo y, de forma inducida, el consumo, como bases tributarias preponderantes, pueden llegar a menguar hasta el punto de poner en peligro la suficiencia del sistema, lo lógico es volver a someter a las rentas del capital, bien directamente, bien a través del gravamen de su fuente productora, a niveles de imposición que procuren un tratamiento comparativamente más equitativo en relación con aquellas otras fuentes de ingresos públicos.

3. El justo gravamen del capital como parte irrenunciable de la solución al gravamen de las equívocamente denominadas «nuevas manifestaciones de capacidad económica»

3.1. Las dificultades que plantea el gravamen de las rentas del capital como problema de fondo

Si nuestro análisis precedente es acertado, puede decirse que la economía digital en sentido estricto ha agudizado los problemas o deficiencias de la fiscalidad internacional, mientras que la transformación digital, como fenómeno de alcance más general, es susceptible de incrementar la participación del capital en la renta agregada, y, por tanto, una mayor concentración de la riqueza, lo que, dada la tendencia de los sistemas tributarios a hacer recaer el peso de la contribución sobre las rentas del trabajo y sobre el consumo, podría suscitar problemas de suficiencia y de equidad mayores que los que ya se presentan en la actualidad.

Se trata, obviamente, de dos cuestiones interconectadas, pues, al fin y al cabo, la dificultad que plantea el sometimiento a gravamen de las rentas de las multinacionales de la economía digital no es sino un epifenómeno de los problemas de sujeción a gravamen de las rentas del capital en general en un entorno

62 Aunque así parece sugerirlo, por ejemplo, FERNÁNDEZ AMOR (2018:89) para justificar los inconvenientes que podría suscitar un impuesto sobre los robots desde el punto de vista de la capacidad económica.

de libre circulación de este factor productivo y de competencia fiscal entre Estados para atraerlo, lo que, a su vez, se erige en pragmático argumento de cierre con el que justificar la desfiscalización de dichas rentas desde la óptica puramente interna.

Pues bien, aunque siempre es aconsejable cierto escepticismo a este respecto, los buenos augurios acerca de la virtualidad de las medidas que van adoptándose a raíz del Plan BEPS para poner coto a las posibilidades de evadir y eludir el gravamen de las rentas empresariales y, en suma, del capital en general, deberían servir cuando menos para restar importancia a dicha variable en cualquier respuesta razonable que se dé a los retos que plantea la transformación digital de la economía desde la óptica estrictamente interna del reparto de la contribución al gasto público⁶³.

En tal sentido, quizás no sea ya posible recuperar antiguos esquemas de gravamen donde rentas del capital y del trabajo recibían un tratamiento más equitativo, pero quizás resulta indispensable, precisamente por ello, el mantenimiento de la imposición sobre la riqueza⁶⁴ y, finalmente, sobre su adquisición a título gratuito, como propone, aunque sin relacionarlo (o no solamente) con los problemas que suscita la digitalización de la economía, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, en el que, por otra parte, se presta particular atención a la interposición de sociedades como uno de los principales obstáculos a un gravamen más justo de las rentas del capital y de éste como fuente productora de renta.

63 En un documento de la OCDE de preguntas frecuentes sobre la solución basada en dos pilares a los retos que presenta la digitalización de la economía, a la pregunta de si su implantación supondrá el fin del traslado de beneficios de las multinacionales vía paraísos fiscales se responde, en un tono quizás muy contundente y optimista, lo siguiente: «Yes. All countries are sovereign and can set the tax policy of their choice, but harmful tax competition and aggressive tax planning need to end. Tax havens have thrived over the years by offering secrecy (like bank secrecy) and shell companies (where the company doesn't need to have any employees or activity in the jurisdiction) and no or low tax on profits booked there. The work of the G20 and the OECD-hosted Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes has ended bank secrecy (including leading to the automatic exchange of bank information) and the OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project requires companies to have a minimum level of substance to put an end to shell companies along with important transparency rules so that tax administrations can apply their tax rules effectively. Pillar Two will now ensure that those companies pay a minimum effective tax rate of 15% on their profits booked there (subject to carve outs for real, substantial activities). The cumulative impact of these initiatives means that «tax havens» as people think of them would no longer exist. Those jurisdictions that offer international financial services may continue to find a market for their services, but on the basis that they add real economic value for their customers and support for commercial transactions that are not tax-driven» (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, consultado el 4 de febrero de 2022).

64 En tal sentido, una idea-fuerza del análisis y de las propuestas del reciente *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* es que conseguir mayores cotas de equidad en el gravamen de las rentas del capital depende en buena medida del éxito de las mejoras a escala internacional del control tributario de las bases sujetas al IRPF, siendo ésta una de las principales razones en las que se basa su recomendación de mantener el carácter dual de este impuesto (CPE, 2022:142), que, por lo demás, ya fue avalado por el TC, sin necesidad siquiera de apelar a tan pragmáticos argumentos, en su sentencia 19/2012, de 15 de febrero.

3.2. Interposición de sociedades, diferimiento y principio de realización en el gravamen de las ganancias de capital: las sociedades como «oasis fiscales»

Si debiera entenderse, de acuerdo con algunas teorías de la imposición óptima, que la renta consumida es el índice de capacidad económica más apropiado para diseñar un sistema tributario no sólo más eficiente, sino también más justo, y, de forma consecuente, se estableciera un impuesto kaldoriano sobre el gasto, mantener un impuesto como el IVA perdería todo o buena parte de su sentido.

No es esa, evidentemente, la opción que ha prevalecido en los sistemas tributarios contemporáneos, basados, principalmente, en un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, en el gravamen de la renta de sociedades como teórico impuesto a cuenta de aquél y en la imposición de carácter real sobre el consumo. Ahora bien, precisamente por esto, porque la renta destinada al consumo soporta un gravamen adicional al de la renta no consumida, no parece que exista razón alguna que justifique la acusada tendencia de las últimas décadas a la desfiscalización de las rentas del capital bajo su presunta condición de rentas del ahorro que soportan reales o sólo supuestas dobles o múltiples imposiciones, lo que acaba aproximando al sistema tributario a un modelo de imposición basado en el gravamen de la renta consumida, máxime si se tiene en cuenta que las plusvalías del capital no tributan mientras no son realizadas y que la interposición de sociedades, en muchos casos unipersonales, permite diferir, incluso indefinidamente, su integración en la base imponible del impuesto del que, teóricamente, representa un gravamen a cuenta, es decir, el que grava la renta de las personas físicas⁶⁵, que son las únicas que cuentan con genuina capacidad económica por mucho que el ordenamiento también la atribuya de forma translaticia a las personas jurídicas⁶⁶.

En tal sentido, la interposición de sociedades no es sólo un elemento clave de las estrategias de planificación fiscal internacional (véase la acción 3 del Plan BEPS de la OCDE), sino que también se utiliza, de forma si se quiere más

⁶⁵ Lo que limita la capacidad de este impuesto para constituirse en un impuesto progresivo, tal y como señala DE PABLOS ESCOBAR (2009:9), pues «[l]as ganancias de capital son gravadas de forma preferente y, además, únicamente en el caso en que se realicen».

⁶⁶ Ciertamente, el sistema capitalista no es imaginable sin sociedades de capital y parece inviable generalizar un sistema de transparencia fiscal que ni siquiera se ha mantenido con carácter obligatorio para algunos tipos de sociedades como las patrimoniales ni se ha propuesto para las unipersonales, en las que la artificiosidad del expediente societario se muestra con todo su esplendor. De tal manera que el Impuesto sobre Sociedades se ha convertido, finalmente, en una imposición mínima sobre las rentas del capital de las personas físicas en buena medida desconectada del IRPF, lo que agudiza el carácter artificialmente autónomo de la capacidad económica de las personas jurídicas. Por lo demás, la supresión en la actual LIRPF de la integración entre ambos impuestos no sólo supuso un abandono del esquema de gravamen progresivo propio del vigente con anterioridad, sino que tiene, además, un efecto comparativamente regresivo, pues la diferencia entre el gravamen acumulado por IS e IRPF con el sistema actual y el que se soportaría de mantenerse el anterior disminuye a medida que se incrementa la base imponible general, como ya ocurría con anterioridad respecto del gravamen de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y participaciones en entidades. Tal efecto constituye un acicate más para las estrategias tendentes a diferir la integración en la base imponible del IRPF de este tipo de rentas incluso, cabe suponer, en el caso de contribuyentes con un nivel medio de renta.

modesta, pero también más profusa, con variados fines de planificación fiscal puramente interna⁶⁷. De tal manera que las sociedades han acabado convirtiéndose en una especie de «oasis fiscal» que procura un tratamiento comparativamente más benigno para las rentas del capital, sea este productivo o meramente financiero, que es jurídicamente inalcanzable para las rentas del trabajo dependiente y que, como instrumento de planificación fiscal, presenta muchas limitaciones en relación con las rentas de actividades económicas preponderantemente basadas en el trabajo personal, como es el caso, sin duda, de las de carácter profesional, para cuyos titulares la posibilidad de diferir el gravamen progresivo de sus rentas de este tipo mediante el uso de sociedades ha devenido, siguiendo con el mismo símil, prácticamente un espejismo⁶⁸.

Pues bien, siendo razonable partir de la premisa de que la capacidad económica, entendida como aptitud subjetiva para la contribución, únicamente puede predicarse genuinamente de las personas físicas, y, por tanto, de que la justicia tributaria depende en buena medida del único impuesto que permite aprehenderla de una forma global, es decir, el IRPF, puede también concluirse que la quizás inevitable renuncia a un sistema generalizado de transparencia fiscal de las personas jurídicas ha abocado finalmente a unos resultados ciertamente disfuncionales desde el punto de vista de la equidad en su contribución al gasto público, lo que quizás sólo pueda corregirse, aunque sea a modo de alternativa *second best*, manteniendo el gravamen periódico de su patrimonio, al menos mientras sigan sin gravarse las plusvalías acumuladas en el momento de su transmisión *mortis causa* y sin perjuicio del gravamen sobre los adquirentes de bienes y derechos a título gratuito que se justifica por otras razones, comenzando por la indiscutible manifestación de capacidad económica que representa tal modo de adquirir riqueza «porque presenta como nota básica esencial la originalidad, es decir, se constata como hecho inédito, nuevo o adicional»⁶⁹.

No es ya, por tanto, que el IP y, finalmente, el ISD, como gravámenes complementarios del IRPF, sean necesarios para procurar un gravamen más progresivo de las rentas del capital, sino, de forma mucho más modesta, para impri-

67 Como se expresa de forma harto sintética en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, «[e]n particular, la existencia del IS no debiera, a través del abuso en el uso de la forma societaria en la que se desarrollan las actividades económicas, facilitar la elusión de la progresividad en la imposición sobre la renta personal, la tributación del consumo personal de los socios, o la tributación patrimonial que grava la posesión o la transmisión de activos» (CPE, 2022:371).

68 Las rentas empresariales gravadas en el IRPF representan poco más de un tercio de las bases imponibles del IS, pudiendo suponerse, además, que corresponden mayoritariamente a trabajadores autónomos y profesionales cuyas inversiones de capital son escasas en comparación con las realizadas por las sociedades. Si se añade a ello que las rentas puras del capital, es decir, los rendimientos de este tipo y las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, no alcanzan ni el 10% de la base imponible del IRPF, bien puede decirse, en definitiva, que es un impuesto que recae, en esencia, sobre el trabajo en un sentido amplio, es decir, no sólo el trabajo dependiente, sino también el trabajo autónomo y el desempeñado por personas físicas en la gestión y dirección de empresas societarias que dan también lugar a rendimientos del trabajo sujetas al impuesto. Puede decirse por ello, que el genuino gravamen sobre las rentas del capital es el Impuesto sobre Sociedades. A lo que puede añadirse que los problemas que plantea su gravamen desde el punto de vista de la equidad no derivan tanto de la dualización del IRPF, aunque también, como del hecho de que el sistema jurídico ofrece enormes posibilidades de diferir su integración en la base imponible del IRPF que grava la renta de las personas físicas que siempre se encuentran en el primer eslabón de cualquier cadena societaria e, incluso, de diferir significativamente el gravamen por el IS, en su caso, merced a la aplicación de alguno de los generosos regímenes especiales que contempla su normativa reguladora.

69 *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:633-634).

mirle un cierto carácter progresivo y lograr, con ello, cierta dosis de equidad horizontal en el de idénticas manifestaciones cuantitativas de capacidad económica, con independencia de la fuente generadora de la renta, es decir, ya provenga ésta del trabajo, del capital o de la combinación de ambos factores de producción, y ya se obtenga de forma directa o a través de sociedades que permiten, además, diferir de forma indefinida la integración de rentas en la base imponible del IRPF⁷⁰.

Por lo demás, tal y como puede concluirse a partir de la lectura del *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, que puedan concebirse alternativas más eficientes u óptimas que el IP para procurar un gravamen más equitativo de los poseedores de capital, ni priva de fundamento a este impuesto, ni es motivo suficiente para suprimirlo en tanto no sea sustituido por alguna de dichas alternativas, a las que cabría añadir, tal vez, la sugerente propuesta de un «impuesto autoevaluado de la propiedad común» por la que abogan POSNER y WELL en su libro *Mercados radicales* (2020:75 y ss.), un tipo de impuesto que, por cierto, evitaría los problemas de valoración que suelen esgrimirse como uno de los principales argumentos en contra del IP.

En cualquier caso, como también señala el citado *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* «la supresión del IP debería venir necesariamente acompañada de una imposición sólida sobre las rentas y ganancias del capital y manteniendo o estableciendo impuestos sobre determinados elementos patrimoniales»⁷¹. A lo que cabría añadir, tanto en uno como en otro caso, un impuesto sobre las transacciones financieras más ambicioso que el introducido en nuestro sistema tributario bajo tal denominación por la Ley 5/2020, de 15 de octubre⁷².

70 Acaba correspondiendo así al Impuesto sobre el Patrimonio, como señala DE PABLOS ESCOBAR (2009:9), un doble papel: «por una lado, gravar las ganancias de capital que no han sido realizadas y, por otro lado, aumentar los tipos impositivos de las rentas de capital» y, en definitiva, la función de cierre del sistema que se predica en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE, 2022:614) de la imposición patrimonial, que «encuentra una importante justificación como instrumento para gravar aquellas rentas del capital difíciles de observar, las rentas latentes o aquellas que han eludido la tributación sobre la renta personal» (CPE, 2022:630).

71 Ciertamente, los riesgos de deslocalización de las personas físicas y del capital siguen siendo una variable a tener en cuenta, tal y como pone de manifiesto el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* (CPE 2022:665-667 y 697-698), pero no constituyen un argumento con consistencia jurídica en contra de un reforzamiento de la imposición sobre el capital ni para justificar la desfiscalización de sus rentas desde el punto de vista de la justicia tributaria, sino, en todo caso, un argumento de *realpolitik*, ante el que cabe oponer cierta dosis de optimismo si, como también se señala en el mismo, «[e]l reciente progreso logrado en las normas internacionales de transparencia fiscal está aumentando enormemente la capacidad de los países para gravar el capital de manera eficaz» (CPE 2022:698).

72 Impuesto que, según el preámbulo de su ley reguladora, se implantó, aunque con un alcance muy limitado, «con la finalidad de contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario, habida cuenta que las operaciones que ahora se someten a tributación con carácter general no se encuentran sujetas efectivamente a impuesto alguno en el ámbito de la imposición indirecta».

4. Conclusiones

Aunque pueda parecer que el apartado anterior supone un inexplicable giro argumental en el discurso de este trabajo, lo que quiere transmitirse, sin ignorar que la creciente digitalización de la economía presenta muchos y muy diversos problemas que requieren concretas adaptaciones de las normas tributarias internacionales e internas, es, en definitiva, que estos árboles podrían impedirnos ver el bosque si acaban desviando nuestra atención del auténtico problema de fondo, que no es otro que su potencial contribución a la creciente desigualdad en la participación de capital y trabajo en la renta agregada.

Resulta imperativo, por ello, reequilibrar la contribución de uno y otro factor productivo al sostenimiento del gasto público sin perder de vista que los únicos titulares de genuina aptitud subjetiva para contribuir son las personas físicas, no las sociedades que permiten eludir el gravamen progresivo de la renta, ni, a pesar de lo que algunos ya auguran, a nuestro juicio precipitadamente, los robots dotados de inteligencia artificial.

Centrar la atención en los problemas que suscita la economía digital desde el punto de vista de la fiscalidad internacional y en las particularidades fiscales de los nuevos modelos de negocio que ha traído consigo, aun siendo necesario, no debería hacernos olvidar que no todo es (ni puede llegar a ser) economía digital y que ésta no genera, en realidad, nuevas manifestaciones de capacidad económica, sino, sobre todo, nuevas formas de obtenerla que son susceptibles, eso sí, de provocar inéditos fenómenos de concentración de la riqueza cuya aprehensión desde la óptica de la capacidad económica tampoco será posible en toda su dimensión con la efectiva implantación de la solución basada en dos pilares de la OCDE/G-20.

Si el principal problema que plantea la digitalización de la economía como fenómeno de mayor alcance que la economía digital en sentido estricto es que las rentas del trabajo seguirán perdiendo importancia frente a las rentas del capital en general y, por tanto, también del invertido en la tecnología que la posibilita, la solución a los riesgos de suficiencia y equidad fiscal aparejados al fenómeno no pasa solamente por erradicar o mitigar los problemas que plantea desde el punto de vista de la fiscalidad internacional que, no se olvide, sólo atiende al justo reparto de soberanía fiscal entre Estados, y no a la justa contribución entre sujetos según su capacidad económica, aunque la posibilidad de alcanzar ésta esté condicionada por aquélla.

Tampoco parece que la solución se encuentre en idear innovadoras formas de gravamen sobre la inteligencia artificial y los datos que la alimentan, algo que de momento más bien parece una quimera futurista, por mucho que convenga afrontar los problemas cuando aún son incipientes o, incluso antes, cuando sólo empieza a intuirse su futura aparición, sino en garantizar una contribución más acorde con los principios de justicia tributaria de quienes los explotan invirtiendo capital.

Teniendo en cuenta que los individuos con mayor capacidad económica canalizan sus intereses económicos a través de sociedades de capital, así como

el notable abandono de la concepción del impuesto sobre la renta de las sociedades como un gravamen a cuenta del impuesto progresivo sobre la renta de las personas físicas, y supuesto que resulta inviable un sistema generalizado de transparencia fiscal, el gravamen indirecto de las rentas del capital mediante la imposición sobre su fuente generadora, aun si se considera una forma imperfecta o subóptima de gravamen, parece ser de momento, la única alternativa para garantizar tal resultado.

En suma, la imposición patrimonial de carácter recurrente (y, finalmente, la imposición instantánea sobre la riqueza adquirida a título gratuito) resulta más necesaria, si cabe, en un escenario en el que la transformación digital es susceptible de agudizar la desigualdad en la distribución de la renta entre sus fuentes generadoras y, subsiguientemente, la tendencia a la concentración de la riqueza en manos de las personas físicas con mayor capacidad económica, en particular la representada por la participación en fondos propios de entidades.

5. Bibliografía

ADSUARA, B. (2017), «Sobre la titularidad y la residencia de los datos», en *Economía de los datos. Riqueza 4.0* (Emilio Ontiveros, dir.; Verónica López Sabater, coord.), Ariel-Fundación Telefónica, Madrid, 137-141.

AAVV (2017), *Economía de los Datos. Riqueza 4.0* (dir. Emilio Ontiveros, coord. Verónica López Sabater), Fundación Telefónica-Editorial Ariel, Madrid.

AAVV (2018), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia.

AAVV (2019), *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

AAVV (2020), *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia.

ARRIETA IBARRA, I., GOFF, L., JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, D. LANIER, J. y WEYL, E.G (2018), «Should We Treat Data as Labor? Moving Beyond 'Free'», *American Economic Association Papers & Proceedings* (108), 38-42 (<https://doi.org/10.1257/pandp.20181003>).

BARRIO JUÁREZ, F.A (2020), «Emprendimiento digital en la España periférica: retos, soluciones y casos de éxito en época de crisis globales», *Economía Industrial* (417), 23 y ss.

BELDA REIG, I. (2020), «Análisis jurídico de la respuesta a la Consulta Vinculante V0748-20 sobre un nuevo modelo tributario para los servicios digitales a través de la imposición indirecta», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2020 (BIB 2020\37097).

- BORRERO MORO, C. (1998), *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid.
- CALVO, J.L., SÁNCHEZ, C. y GARCÍA, R. (2020), «Emprendimiento digital y desarrollo local. ¿Es posible el emprendimiento digital en la España vaciada», *Economía Industrial* (417), 11-22
- CÁMARA BARROSO, M.C. (2020), «Los impuestos a los robots desde una perspectiva internacional», *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia, 403-418.
- CODAGNONE, C. y MARTENS, B. (2016): *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues*, JRC Technical Reports, Institute for Prospective Technological Studies (European Commission), Digital Economy Working Paper 2016/01.
- CESE –Consejo Económico y Social de España- (2017), *La digitalización de la economía*, informe 03/2017 (disponible en <http://www.ces.es/documents/10180/4509980/Inf0317.pdf/a73aa3a8-e669-6c54-72d7-2b74862a56f5>, consultado el 3-3-22).
- CPE, Comité de Personas Expertas (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid (https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/Libro-BlancoReformaTributaria_2022.pdf).
- CURBELO, J.L. (2017), «Competir en la transformación digital», *Economía Industrial* (404), 135-145.
- DÍAZ CALVARRO, J.M. (2021), «El robot como contribuyente. Reflexión sobre la personalidad jurídica digital», *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura* (37), 51-73.
- DELÉPINE, J. (2021), «Tres preguntas sobre la inteligencia artificial», *Alternativas Económicas* (96), 36-39.
- DE PABLOS ESCOBAR, P. (2009), «Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio», Documento de trabajo 6/2009, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2018), «Derecho tributario y cuarta revolución industrial: análisis jurídico sobre aspectos fiscales de la robótica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 1/2018, 47-96.
- FMI, 2021. *Fiscal Monitor: A Fair Shot*. Washington.
- GARCÍA NOVOA, C. (2018), «Impuestos atípicos en la era post BEPS», en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 209-243.
- GARCÍA NOVOA, C. (2019), «Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea», en *4ª revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (dir. Césas García Novoa), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 25-67.

GARCÍA NOVOA, C. (2020): «La fiscalidad de excepción. Un nuevo paradigma tributario en el escenario post COVID-19», en *4ª revolución industrial: retos de la sociedad y economía digital en la era pos-COVID-19* (dirs. César García Novoa y Luís Otero González), Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra): 19-93.

GOERLICH PESET, J.M. (2018), «Digitalización, robotización y protección social», *TEORDER* (23), 108-129.

GRAU RUIZ, A. (2017), «La adaptación de la fiscalidad ante los retos jurídicos, económicos, éticos y sociales planteados por la robótica», *Nueva Fiscalidad*, n.º 4/2017, 35-61.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2014), «Algunas notas sobre la extrafiscalidad y su desarrollo en el derecho tributario», *Revista técnica tributaria* (107), 147-170.

HIDALGO PÉREZ, M.A. (2020), «Robots e impuestos», *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía* (197), 203-218.

HOPE, D. y LIMBERG, J. (2021), «The economic consequences of major tax cuts for the rich», *Socio-Economic Review*, vol. 0, n.º 0, 1-21 (<https://doi.org/10.1093/ser/mwab061>).

HUERTA, E. Y SALAS FUMÁS, V. (2021): «Salarios y rentas del capital en la empresa española: enseñanzas sobre la desigualdad», *Papeles de Economía Española* (167), 2-20.

ISPIZUA DORNA, E. (2018), «Industria 4.0: ¿cómo afecta la digitalización al sistema de protección social?», *Lan Harremanak-Revista de Relaciones Laborales* (40), 12-30 (<https://doi.org/10.1387/lan-harremanak.20325>).

MARTÍNEZ YÁÑEZ, N.M. (2021), «Entre robots y pandemias: retos de la regulación del tiempo de trabajo en el siglo XXI», *Trabajo y Derecho*, n.º 78.

MIRRLIES, J. et al. (2013), *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

OBERSON, X. (2017), «Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the use of Robots», *World Tax Journal*, IBDF, mayo 2017, 247-261.

OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>

OCDE (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>).

PÉREZ LLEDÓ, J.A. (2000), «Sobre la función promocional del Derecho. Un análisis conceptual», *Doxa* (23), 665-687.

PLANA ARNALDO, M.C. (2021), «Economía de los datos y propiedad sobre los datos», *Revista de Educación y Derecho* (24) (disponible en <https://revistas.ub.edu/index.php/RED/article/view/36293>).

PONCELA GARCÍA, M. (2019), «Impacto de las tecnologías en transformación del comercio internacional», *Cuadernos de Información Económica* (268), 65-76.

POSNER, E.A. y WEYL, E.G. (2019), *Mercados radicales. Cómo subvertir el capitalismo y la democracia para una sociedad justa*, Antoni Bosch editor, Barcelona.

RAMOS PRIETO, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid.

RAVENTÓS, D., *La renta básica, ¿por qué y para qué?*, Catarata, Madrid.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2020), «El Derecho Tributario ante el reto de asignar valor fiscal a los servicios y transacciones económicas que derivan de la explotación de datos», en *Retos del Derecho Financiero y Tributario ante los desafíos de la economía digital y la inteligencia artificial* (dir. Amparo Navarro Faure, coord. Elisabeth Gil García), Tirant lo Blanch, Valencia, 378-401.

SÁNCHEZ LÓPEZ, E. (2013), «La introducción de elementos extrafiscales en las Ordenanzas Fiscales», *Tributos locales* (109), 11-33.

SÁNCHEZ-URÁN AZAÑA, Y. y GRAU RUIZ, M.A. (2019), «El impacto de la robótica, en especial la robótica inclusiva, en el trabajo: aspectos jurídico-laborales y fiscales», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* (50) (Aranzadi Instituciones, BIB2019\7000).

SOLER ROCH, M.T. (2019), «Los retos tributarios del siglo XXI», *Revista española de Derecho Financiero* (183).

TIROLE, J. (2017), *La economía del bien común*, Taurus, Madrid.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2018), «¿Es necesario crear nuevos impuestos sobre las recientes realidades de la era digital o puede adaptarse su tratamiento fiscal a los conceptos tributarios tradicionales? El caso particular de los 'influencers'», en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente* (Antonio Cubero Truyo, dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 255-283.

VALDERRAMA, B. (2019), «Transformación digital y organizaciones ágiles», *ARANDU-UTIC –Revista Científica Internacional–* Vol. VI, Número 1, 15-49.

YAÑEZ, N.M. (2021), «Entre robots y pandemias: retos de la regulación del tiempo de trabajo en el siglo XXI», *Trabajo y Derecho* (78) (consultado en Smartecca).

LA DECLARACIÓN SOBRE DETERMINADOS «MECANISMOS» TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

José Antonio Cortés Torres

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Title

The declaration on certain cross-border tax planning mechanisms

Resumen

A los Estados les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión. Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción, recientemente se ha entendido en el contexto de la Unión Europea que la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros. El uso de las nuevas tecnologías por la Administración Tributaria está contribuyendo a que ésta desarrolle un nuevo modelo cuyo objetivo es la mejora de la eficacia, la transparencia y la atención al ciudadano. En este ámbito, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha debido pronunciarse sobre las garantías y derechos del contribuyente, fundamentalmente sobre el derecho de acceso a la Administración electrónica, el derecho a la información y la asistencia a los obligados tributarios.

Palabras clave

Riesgo fiscal, elusión, información tributaria, planificación fiscal agresiva, mecanismo transfronterizo, seña, intermediario, obligado tributario interesado, empresa asociada, mecanismo comercializable, mecanismo a medida, jurisdicciones no cooperativas, sanciones tributarias, derechos y garantías.

Abstract

States find it increasingly difficult to protect their national tax bases from erosion. Considering that most of the potentially aggressive tax-planning arrangements span across more than one jurisdiction, it has recently been understood in the context of the European Union the disclosure of

information about those arrangements would bring additional positive results where that information was also exchanged amongst Member States. The use of ICTs and the implementation of technology at the Tax Agencies are developing a new administrative model that sets out to improve efficiency, transparency and citizen care. In this area the Court of Justice of the European Union (ECJ) has been requested to issue preliminary rulings on many problems related to guarantees and rights, fundamentally on taxpayers' right of access to the e-Government, right to information and assistance.

Keywords

Tax risk, avoidance, tax information, aggressive tax planning, cross-border arrangement, hallmark, intermediary, relevant taxpayer, associated enterprise, marketable arrangement, bespoke arrangement, non-cooperative jurisdictions, tax sanctions, rights and guarantees.

Fecha de recepción: 1-07-2021 / Fecha de aceptación: 24-09-2021 / Fecha de revisión: 12-12-2022

Cómo referenciar: Cortés Torres, J.A. (2022). La declaración sobre determinados «mecanismos» transfronterizos de planificación fiscal. *Revista Técnica Tributaria* (139), 61-145.

Este trabajo ha sido seleccionado para publicar en Revista Técnica Tributaria, RTT, por el jurado de la XXIII Edición del Premio AEDAF 2021.

SUMARIO

1. Introducción

- 1.1. La multiplicidad creciente de las posiciones subjetivas en la relación jurídica tributaria
- 1.2. La Acción 12 del Plan BEPS
- 1.3. La Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas modificaciones

2. Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo: La denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

- 2.1. Planteamiento
- 2.2. Obligaciones
- 2.3. Plazos

3. Transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, al Ordenamiento tributario español

- 3.1. Cuestiones previas
- 3.2. Aspecto subjetivo: sujetos obligados al suministro de información
- 3.3. Aspecto objetivo: mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración
- 3.4. Aspecto temporal: nacimiento de la obligación de declarar el mecanismo y plazo para presentar la declaración
- 3.5. Contenido de la obligación: modelos de declaración relativos a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal
- 3.6. Régimen sancionador

4. Protección de los sujetos obligados a suministrar información a las Administraciones tributarias

- 4.1. Derechos y garantías de los obligados tributarios interesados e inteligencia artificial
- 4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva
- 4.3. Pertinencia previsible
- 4.4. Secreto profesional de los abogados

5. Algunas cuestiones en torno a la implementación de la denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

- 5.1. Cuestiones previas
- 5.2. Políticas de cara a la implementación

6. Conclusiones

7. Bibliografía

1. Introducción

El objeto del presente trabajo es el análisis de la transposición de la Directiva (UE) 2018/822, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6)¹, diferenciando dos aspectos en la misma; el primero, su objeto (el deber informativo) y la correlación con el deber de intercambio interestatal; y, el segundo, la finalidad de su regulación.

Estructuraremos la exposición en tres apartados. En primer lugar, se delimitan las prácticas que integran la denominada planificación fiscal potencialmente agresiva a nivel internacional, donde se advertirá una clara relación con la planificación fiscal agresiva de la Acción 12 del plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)² y las anteriores iniciativas de la Unión Europea (UE).

En segundo lugar, hemos de analizar la extensión y consecuencias del deber informativo impuesto. Para ello se ha de tener presente que se trata de suministrar «datos ajenos» y, por ende, de prevenir la «evasión-elusión ajena».

Finalmente, en tercer lugar, teniendo en cuenta los eventuales límites que ha de respetar el deber jurídico impuesto (tanto por el presupuesto de su aplicación como por las consecuencias que conlleva), han de plantearse algunas consideraciones críticas (impacto, obligación, transgresión, presupuestos, cumplimiento, etc.).

1.1. La multiplicidad creciente de las posiciones subjetivas en la relación jurídica tributaria

Una de las líneas de evolución reciente que se aprecia en la relación jurídica tributaria es el ensanchamiento continuo (casi ilimitado) del ámbito subjetivo de la misma; es decir, el régimen jurídico, cada vez más amplio, de los obligados tributarios.

Al amparo, una vez más, del fin de la lucha contra el fraude fiscal, el listado de obligados tributarios sigue creciendo constantemente: nuevos contribuyentes respecto de los últimos impuestos creados³, nuevos obligados a suministrar distintas informaciones, nuevos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria. Estos nuevos sujetos no solo son obligados tributarios, sino también sujetos infractores. La regulación jurídica que se ha endurecido en distintos

1 Vid. DO L 139/1, de 5.6.2021.

2 Adoptado en septiembre de 2013.

3 E.g. los prestadores de servicios digitales (a los efectos del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales).

ámbitos⁴ y hay aspectos de la relación que adolecen de falta de seguridad jurídica (relaciones tanto entre obligados entre sí como de estos con la Administración tributaria)⁵.

Respecto a la amplitud de la categoría de obligados a suministrar información o presentar declaraciones informativas a la Administración tributaria, desde hace tiempo la misma no solo ha avanzado en los intercambios de información interadministrativa, sino que, además, ha optado por imponer obligaciones de información a distintos sujetos en diferentes áreas y materias.

Cada vez más, estas obligaciones surgen con un componente internacional. Así, aparecen formuladas para transparentar⁶ operaciones internacionales desconocidas por las autoridades fiscales, o para facilitar el conocimiento de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (en adelante, mecanismos) sospechosos desde el punto de vista fiscal. También en el ámbito de la cooperación entre administraciones de cara a comprobar o facilitar la recaudación.

Estas nuevas obligaciones de información en muchas ocasiones recaen sobre terceros de toda índole ajenos al ámbito material de una obligación tributaria con importantes costes, cargas de gestión documental y obligaciones accesorias de conservación de datos⁷. Todo ello arroja un resultado, ciertamente, desproporcionado. Estas obligaciones se articulan en algunos casos al margen de los derechos de los contribuyentes afectados, siendo necesario

4 E.g. los responsables solidarios.

5 «Ideas a partir de las que es posible afirmar que la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, a que en último término se dirigen las actuaciones de intercambio de información tributaria, deba pasar por una adecuada regulación, estructural y coordinada, en las diversas Directivas reguladoras de dicho mecanismo, así como de la misma normativa tributaria, tanto doméstica como comunitaria. En efecto, siendo conscientes de la complejidad de la propuesta esgrimida, y partiendo de la premisa de que los comportamientos de evasión y planificación fiscal tienen su origen en las inconcreciones o descoordinaciones de los ordenamientos, no parece que la solución deba venir de la mano de la multiplicación de los deberes de información a los distintos obligados y, mucho menos, de la aportación de datos que inducen a la «sospecha» y a la «presunción de culpabilidad», tal como sucede a partir de la aplicación de la DAC 6, conducentes, por otra parte, a restricciones, no siempre justificadas, de importantes derechos del contribuyente, como la privacidad, el derecho de defensa o el secreto profesional» [Sánchez López. M.^aE. (2021). La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria. *Revista Quincena Fiscal* (1-2)].

6 «Las medidas relacionadas con la transparencia se refieren a la equidad fiscal, tratan de evitar la erosión de las bases imponibles y entre sus objetivos pueden indicarse los siguientes: suscriben un compromiso de efectuar un intercambio automático de información a través de acuerdos multilaterales entre autoridades o mediante acuerdos bilaterales; la pertinencia al *Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información*, como medio para recibir una calificación satisfactoria a finales de 2018, o suficiente, si se llega a 2019; se comprometen a firmar o ratificar el *convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal* de la OCDE o a la implantación de una red de mecanismos de intercambio que abarque a todos los Estados miembros de la Unión» [Crespo Garrido, M.^a. J. (2021). *Fiscalidad post BEPS: localización del establecimiento permanente de las corporaciones economía digital e intercambio de información*. (1.^a ed.) Thomson Reuters-Aranzadi, p. 123].

7 En este sentido, se ha señalado que «la finalidad de la obligación introducida no es sólo allegar más información sino el evitar la planificación potencialmente agresiva. No sólo se desea informar, para prevenir, sino también para disuadir de realizar determinadas prácticas. De ahí que uno de los principales objetivos en tal regulación es evitar que los intermediarios conciban y/o comercialicen tales operaciones potencialmente peligrosas. Se establece así, de manera expresa, una obligación positiva de informar con una finalidad implícita que implica una conducta negativa de abstenerse de realizar» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios, *Quincena Fiscal* (12)].

encontrar un justo equilibrio entre la protección de los derechos de los mismos y la necesidad de contar con instrumentos que permitan a las Administraciones tributarias combatir los fenómenos de planificación fiscal agresiva⁸.

Conviene recordar que el establecimiento de estos deberes siempre lleva aparejado un régimen sancionador lo suficientemente disuasorio como para asegurar su cumplimiento. Afortunadamente, y aunque sea de un modo un tanto tímido hasta la fecha, la jurisprudencia europea está protegiendo los derechos de audiencia y tutela judicial efectiva del contribuyente afectado por estos intercambios automáticos de información.

Los intermediarios fiscales y obligados tributarios interesados (en adelante, OTIs), son sujetos *a priori* ajenos al contenido de una obligación tributaria propia. Es decir, se trata de sujetos obligados a informar que no revelan ni directa ni indirectamente capacidad económica alguna. Tienen conocimiento de una operación y, de modo voluntario, desean informar, o bien tienen la obligación de hacerlo. Realizan esta conducta al margen de su condición personal de contribuyentes, sustitutos, responsables, sucesores, etc., y, en muchos casos, al margen de su verdadera residencia fiscal.

En este aspecto, la indeterminación e inseguridad jurídica respecto del ámbito objetivo de la declaración (información, mecanismos, «señas distintivas», sujetos obligados, devengo, etc.) es un tema objeto de debate tanto por la comunidad científica como en la práctica profesional⁹. En este sentido, se ha puesto como un claro ejemplo de mala técnica legislativa que el Modelo 234 tenga que presentarse en el plazo de treinta días naturales desde el devengo de la obligación; el Modelo 235 en el mes natural siguiente (no días naturales); y, por último, el Modelo 236 –tendrá que presentarse– en el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización de los mecanismos previamente declarados.

La mayor o menor capacidad de las autoridades fiscales de cara a perseguir la planificación agresiva¹⁰ en el contexto internacional no puede solucionarse imponiendo obligaciones de información previas y autónomas referidas a un colectivo indeterminado de sujetos acerca de operaciones complejas e indeter-

8 Vid. Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara (Dir.), *Fiscalidad Internacional y Comunitaria, Monográfico 2019 de Nueva Fiscalidad*. Dykinson, p. 36.

9 Entre otros, vid. García Prats, F.A. (2019): La transposición de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6). *AEDAF* (14), p. 14; Martínez Muñoz, Y. (2019). *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*. (1ª ed.) Tirant lo Blanch, p. 116; Quintas Bermudez, J. (2018). Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica. *Quincena Fiscal* (22), pp. 1-2; Sánchez López, M.ª.E. (2020). Entre la obligación de declaración obligatoria impuesta a los intermediarios y el *compliance*. La protección de los derechos de los obligados tributarios, en G.M. Luchena Mozo y M.ª.E. Sánchez López. (dirs.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional*. (1ª ed.) Atelier, p. 28; y Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *Contabilidad y Tributación. CEF* (419), pp. 28 y 29.

10 «Somos del parecer que es posible clasificar la planificación fiscal atendiendo a tres criterios básicos: a) según su licitud, la planificación puede ser lícita o ilícita, b) según las medidas aplicables, la planificación es correctiva, represiva o premial, c) según la conducta del obligado en relación a la interpretación de la Administración, la planificación es dócil o rebelde [Sánchez Huete, M.A. (2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales*. (1ª ed.) Marcial Pons, pp. 62 y ss.]».

minadas en la mayoría de los casos¹¹. La lucha contra el fraude fiscal no debe hacerse únicamente a costa de abusar —en cierto modo— del «colaborador social» en la gestión de los tributos en un entorno económico y empresarial globalizado y, a su vez, basarse en la sospecha de fraude fiscal en la operativa internacional¹².

Se emplea un concepto demasiado amplio tanto de intermediario fiscal como de obligado tributario interesado. En este sentido, calificar de intermediario fiscal, obligado a informar, al que conoce o «razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a ejecutar un mecanismo transfronterizo» implica el uso de un concepto indeterminado. Lo decisivo para que estos intermediarios queden obligados a la declaración de información debería ser su experiencia, conocimiento y, a tenor de la información de la que dispongan, el acceso a la operación o mecanismo.

En la práctica, parece probable que los intermediarios intentarán *evadirse* del cumplimiento de la obligación de comunicar información sobre mecanismos, bien considerando que carecen de la información, experiencia o de los conocimientos necesarios de cara a dilucidar que se está prestando ayuda o asesoramiento en relación con un mecanismo sujeto a declaración, bien acogiendo a la prerrogativa del secreto profesional. Por lo tanto, esta obligación va a quedar, en la mayoría de los casos, a cargo de los obligados tributarios afectados.

Esta obligación de comunicar información genera, pues, un entramado de relaciones entre todos los sujetos que aumenta la inseguridad jurídica. En este sentido, tanto la determinación de quien está obligado a suministrar información en primer lugar, como el modo de comunicarlo fehacientemente a otros afectados (intermediarios y obligados tributarios) por la referida obligación, se encuentran regulados en la normativa en sentido no demasiado acertado.

Resulta cada vez más frecuente la concurrencia de varios sujetos —en cualquiera de las categorías de obligados tributarios— contra los que poder dirigir la Administración sus pretensiones de colaboración o pago en el entorno de una relación jurídico-tributaria. Además, a menudo el régimen jurídico suele permitir a la autoridad fiscal actuar contra ellos sucesivamente y en cadena. En consecuencia, es necesario establecer un orden y un límite a estas actuaciones, ya que, con frecuencia, por los encadenamientos, surgen problemas de relaciones intersubjetivas conexas.

Así pues, la existencia de múltiples obligados tributarios y complejas relaciones intersubjetivas entre todos ellos provoca un clima de incertidumbre y a veces de desconfianza en el tráfico y las relaciones privadas profesionales entre los colectivos implicados y sus clientes. Los nuevos Códigos de Buenas Prácticas

11 Entre otros, *vid.* Quintas Bermudez, J. (2018). Planificación fiscal: obligaciones..., *op. cit.*, p. 21; Martínez Muñoz, Y. (2019). La declaración obligatoria de..., *op. cit.*, p. 80.

12 «(...) la función preventiva de las obligaciones informativas impuestas a terceros no puede instaurar un genérico e inconcreto recelo o sospecha por la negociación realizada o por los sujetos que intervienen. Han de ser regulaciones que acoten de manera precisa y concreta los ámbitos a prevenir —respecto de su presupuesto de hecho— y adopten soluciones proporcionadas y adecuadas, tanto en las concretas medidas adoptadas como en los fines que se persigan» [*vid.* Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

—abiertos a la adhesión voluntaria— contemplan, previo consentimiento expreso, que la Administración tributaria pueda hacer público un sello de calidad¹³. Urge, no obstante, una regulación clara y completa del régimen jurídico de las nuevas categorías de obligados tributarios, que ordene sus relaciones entre todos ellos.

1.2. La Acción 12 del Plan BEPS

A tenor de la publicación del informe titulado «Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios»¹⁴, los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción, integrado por 15 líneas de actuación (o «acciones») de cara a dar respuesta a los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)¹⁵, en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas¹⁶; reforzar el criterio de actividad

13 En los Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales, y de Profesionales Tributarios, se establecen una serie de principios y compromisos para avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los representantes de los intermediarios fiscales, así como con los propios profesionales tributarios, y para fomentar la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes.

Las asociaciones, colegios, asociados e intermediarios fiscales se comprometen a informar a la Agencia Tributaria, respetando los límites del secreto profesional, de aquellas irregularidades que puedan afectar al funcionamiento normal del sistema tributario o a la competencia en el mercado, ofreciendo pruebas de las irregularidades cuando se disponga de ellas. A su vez, los intermediarios fiscales adheridos deberán prevenir e instar a corregir conductas de clientes encaminadas a provocar riesgos fiscales importantes, advirtiéndoles de la ilegalidad de las conductas engañosas, fraudulentas o maliciosas que detecten, y no colaborando en su ejecución.

Finalmente, los intermediarios se comprometen a no incluir en su diseño de estrategias fiscales la utilización de sociedades instrumentales situadas en paraísos fiscales y territorios no cooperantes, para impedir o dificultar el conocimiento, por parte de la Administración tributaria, de los responsables finales de las actividades y titulares últimos de los bienes y derechos implicados.

Para la Administración tributaria, los compromisos son, entre otros: establecer un canal específico de comunicación; publicar los criterios de aplicación general; impulsar los instrumentos legales existentes para la minoración de conflictos; singularizar la atención; y, finalmente, facilitar lo antes posible a los intermediarios adheridos el conocimiento de los hechos susceptibles de una regularización. Siempre que obtenga el consentimiento expreso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) podrá informar en su página web de las asociaciones y colegios, así como de los intermediarios fiscales adheridos a cada uno de los dos códigos. Adicionalmente, se estudiará la creación de un logotipo que identifique a las asociaciones, colegios e intermediarios, que se hayan adherido a este sistema (Vid. Nota de prensa del Ministerio de Hacienda, de fecha 3.7.2019, <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2019/AEAT/03-07-19%20NP%20CÓDIGO%20BUENAS%20PRÁCTICAS%20TRIBUTARIAS.pdf>)

14 OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

15 «Dentro del Plan BEPS podemos distinguir los siguientes bloques: (i) constituyen estándares mínimos las acciones 5 (régimen preferencial), 6 ('treaty-shopping'), 13 (documentación sobre precios de transferencia) y 14 (resolución de conflictos); (ii) las acciones 2 (mecanismos híbridos) y 4 (deducibilidad de intereses) son enfoques comunes; por último (iii), las acciones 3 (normas CFC), 7 (establecimiento permanente), 8-10 (normativa de precios de transferencia) y 12 (régimen de declaración obligatoria) se configuran como mejores prácticas» [Cámara Barroso, M.ª C. (2018). Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva: ¿Cómo afecta el Concierto Económico del País Vasco? En I. Merino Jara y J.I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *Concierto Económico y BEPS*. IVAP – Instituto Vasco de Administración Pública, p. 566].

16 Action 2 («Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements»), 3 («Strengthen CFC rules»), 4 («Limit base erosion via interest deductions and other financial payments») y 5 («Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance»).

sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor¹⁷; y, finalmente, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica¹⁸.

En 2015 se publica BEPS¹⁹ y su Acción 12 se dedica al MDR (Mandatory Disclosure Reporting); es decir, a la necesidad de que haya una revelación obligatoria de informes que sólo la conozcan las Administraciones tributarias que los intercambien. El concepto de intermediario²⁰, empleado en trabajos anteriores de la OCDE²¹, es aprovechado en BEPS, propugnando en una acción temprana (en un estadio inicial), tanto para que las Administraciones tributarias puedan reaccionar contra la planificación fiscal agresiva como de cara a lograr un efecto disuasorio. Se introduce el término «*arrangement*» (como mecanismo)²².

Se entiende el concepto de planificación fiscal agresiva a partir de determinados marcadores («*hallmarks*»)²³. De este modo, el sujeto que esté dentro de estos marcadores (incluidos en una lista cerrada) se verá obligado a reportar la operación correspondiente. Por el contrario, el sujeto que quede fuera, quedará exonerado de reportarla²⁴. El Plan BEPS plantea algo que, a nuestro juicio, no se ha plasmado adecuadamente en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DAC)²⁵: una regla de *minimis*, en virtud de la cual las operaciones insignificantes o intrascendentes quedan al margen de la obligación de reportar.

Finalmente, se pone de manifiesto la necesidad de que exista un perfecto equilibrio entre los beneficios que esta Acción va a aportar a las distintas Administraciones tributarias y el coste de cumplimiento que va a suponer para los sujetos obligados. La cuestión que se plantea es la siguiente: ¿Todo el esfuerzo que va a suponer cumplir con la DAC 6 –por parte de los sujetos obligados– va a proporcionar una información relevante a las Administraciones tributarias que justifique la adopción y posterior transposición de la misma? Esta cuestión nos parece realmente crítica y no parece haberse sopesado con la suficiente atención en el desarrollo ulterior de la normativa europea.

BEPS (conforme indica el último pilar antes referido) trata de asegurar la transparencia, al tiempo que se promueve un aumento tanto de la certidumbre

17 Action 6 («Prevent treaty abuse»), 7 («Prevent the artificial avoidance of PE status») y 8 a 10 («Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation»).

18 Action 11 («Establish methodologies to collect and analyse data on BEPs and the actions to address it»), 12 («Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements»), 13 («Re-examine transfer pricing documentation») y 14 («Make dispute resolutions mechanisms more effective»).

19 Trabajo de la OCDE, compuesto por 15 acciones e impulsado por el G-20, y auspiciado por la mayoría de los países más ricos del mundo (marco inclusivo).

20 En BEPS se identifica este concepto con el «promotor»; es decir, con alguien que, de una manera muy activa, está generando ideas para sus clientes. No lo identifica con el concepto de «intermediario secundario», cuya actuación podemos calificarla como «neutral».

21 Vid. Anexo 6, pp. 134-135.

22 Traducido como mecanismo. A nuestro juicio esta traducción resulta un tanto desafortunada, de cara a su transposición al Ordenamiento jurídico de algunos Estados miembros, como ocurre en el caso español.

23 Traducido como «señas distintivas».

24 Este será uno de los aspectos que más conflictividad está generando con la transposición de la DAC 6 a nuestro Ordenamiento, como tendremos ocasión de comprobar posteriormente.

25 DO L 64 de 11.3.2011, p. 1/12.

como de la predictibilidad²⁶. El resultado final se configura como una «*Best Practice*» (mejor práctica, no obligatorio, basado en experiencias anglosajonas) en un «marco modular», cuyos objetivos son el conocimiento temprano de esquemas potencialmente agresivos, la identificación de los promotores y de los usuarios, la prevención (por la existencia del deber de comunicar) y la presión en el «mercado de la elusión fiscal».

A la vista de lo hasta aquí expuesto, podemos interpretar la DAC 6 como la translación –ciertamente excesiva– al Derecho de la Unión Europea de las propuestas realizadas en la referida Acción 12. En el mismo sentido, otros países terceros las están llevando a la práctica en sus respectivas jurisdicciones²⁷, incluyendo la obligatoriedad de comunicar algunos esquemas no previstos en la normativa comunitaria y ampliando la lista de supuestos en los que debe informar el sujeto obligado²⁸. Estas discrepancias complicarán, sin duda, el buen funcionamiento del ambicioso modelo.

En un futuro incluso parece que tendremos un MDR más amplio que el circunscrito a la propia Unión Europea (UE). Aparentemente, la vocación del Plan BEPS es, en un estadio posterior, lograr la firma de un convenio multilateral²⁹ que permita el intercambio automático de información por parte de todos los países signatarios.

1.3. La Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas modificaciones

Partiendo de los informes publicados en 2008, 2011 y 2013, y en el marco del Plan BEPS de la OCDE, se publica la DAC. La misma establece un sistema para la cooperación segura entre las autoridades tributarias nacionales de los Estados miembros y fija las normas y los procedimientos a aplicar cuando inter-

26 «Escenario, pues, en que el principio de seguridad jurídica, en que, en su caso, debe integrarse en concepto de transparencia, debe convertirse en guía irrenunciable de un correcto cumplimiento tributario de los distintos obligados siendo indiscutible el mayor valor del mismo frente a la transparencia, así como su irremplazable función de salvaguarda de los contribuyentes» [Sánchez López, M.^aE. (2021). La seguridad jurídica y ..., *op. cit.*].

27 Este es el caso de México donde, a partir del 01.01.2020, se obliga a reportar a las autoridades fiscales (SAT) aquellos esquemas que impliquen un beneficio fiscal (cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución) en el país. Estos esquemas serán reportables bien cuando impliquen la obtención (directa o indirectamente) de un beneficio fiscal en México, bien en los casos en los que reúnan alguna de las catorce características indicativas de un comportamiento de planificación fiscal agresiva (previstas en la norma).

Por su parte, en Argentina, la Resolución General 4838/2020 sobre la implementación del régimen de información de planificaciones fiscales tributarias (publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina con fecha 20 de octubre de 2020) establece la obligación de informar sobre determinadas «estrategias de planificación fiscal» (tanto transfronterizas como domésticas), y prevé un período transitorio con una obligación de información antes del 29 de enero de 2021. Esta Resolución señala que la información obtenida podrá ser objeto de intercambio con aquellas jurisdicciones con las cuales Argentina tenga vigentes instrumentos para el intercambio de información (como, a modo de ejemplo, sería el caso de España).

28 En México el contribuyente deberá comunicar la información relativa a los esquemas reportables ejecutados con anterioridad al ejercicio 2021.

29 Vid. OECD (2019): *International Exchange Framework for Mandatory Disclosure Rules on CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, Paris.

cambien información con fines fiscales³⁰. En este marco, el «intercambio automático»³¹ de la información relativa a los mecanismo tiene especial incidencia a la hora de evaluar el reporte (la exigencia de informe) en el conjunto del sistema tributario.

En principio, la obligación de información va a afectar a todos los tributos³², excluyendo aquellos en los que ya exista una armonización fiscal dentro de la UE. En este sentido, la legislación se aplica a todos los Impuestos, a excepción de los siguientes: Impuesto sobre el Valor Añadido y aranceles; Impuestos Especiales contemplados en otras normativas o procedimientos de cooperación de la Unión; cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social abonables al país de origen de la persona; tasas de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas; y, por último, derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

Fundamentalmente, habrá que prestar especial atención a la imposición directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes) a efectos de evaluar si nos encontramos ante un mecanismo sobre el que haya de informarse o no.

En este sentido, las autoridades nacionales deberán facilitar de manera espontánea información a sus homólogos de otros Estados miembros de la UE lo antes posible, y a más tardar en el plazo de un mes a partir de la fecha en que dispusieron de la misma, si: creen que puede existir una reducción o una exención anormales de impuestos en otro país de la UE; una persona en un país recibe una reducción o exención de impuestos que aumente su obligación de contribuir en otro país, las operaciones entre dos personas de países diferentes suponen una disminución del impuesto para una de ellas o para ambas, las transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas pueden suponer una disminución del impuesto; y, por último, reciben información de otra autoridad que podría ser pertinente para evaluar su deuda tributaria.

Las autoridades nacionales de dos o más Estados miembros podrán acordar efectuar controles simultáneos de contribuyentes en los que ambos estén interesados; pedir información de retorno a las autoridades que la utilizan (esta información debe facilitarse en un plazo de tres meses); y, finalmente, compartir la información de terceros países con sus homólogos de la Unión Europea si la consideran de utilidad.

En el transcurso de los últimos años, la DAC ha sido objeto de sucesivas modificaciones «a fin de dar cabida a nuevas iniciativas en el ámbito de la transparencia fiscal a escala de la Unión Europea»³³: Directiva 2014/107/UE, de 9 de

30 Vid. Calvo Vérguez, J. (2021). El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7. *La Ley Unión Europea* (92), p. 3.

31 Entendido como «la comunicación sistemática de información preestablecida a otro Estado miembro, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad» [art. 39 a) DAC].

32 Vid. art. 2 DAC.

33 Vid. Cámara Barroso, M.^aC. (2018). Revelación de mecanismos..., *op. cit.*, p. 575.

diciembre (DAC 2)³⁴; Directiva (UE) 2015/2376, de 8 de diciembre (DAC 3)³⁵; Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo (DAC 4)³⁶; Directiva (UE) 2016/2258, de 6 de diciembre (DAC 5)³⁷; Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo (DAC 6)³⁸; y Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo (DAC 7)³⁹.

34 Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 359 de 16.12.2014, p. 1/29).

35 Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 332 de 18.12.2015, p. 1/10).

36 Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DO L 146, de 3.6.2016, p. 8/21).

37 Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DO L 342 de 16.12.2016, p. 1/3).

38 Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DO L 139 de 5.6.2018, p. 1/13).

39 Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DO L 104 de 25.3.2021, p. 1/26). La Directiva introduce nuevas obligaciones para los operadores digitales, quienes deberán comunicar los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas. Esta obligación se extiende también a los operadores de plataformas extranjeros (aquellos que no son residentes fiscales en la Unión Europea, no se hayan constituido ni estén administrados en la UE, o no tengan un establecimiento permanente en la UE), quienes deberán registrarse en un Estado miembro de la UE y comunicar la información en el mismo. Del mismo modo, las obligaciones de información abarcarían tanto las actividades transfronterizas como las no transfronterizas, excluyéndose expresamente a las denominadas «entidades estatales» del deber de suministrar esta información.

El ámbito de aplicación de la Directiva no se circunscribe exclusivamente a las ventas realizadas a través de estas plataformas, sino que incluye también las prestaciones de servicios, el arrendamiento de bienes inmuebles y el arrendamiento de vehículos.

Esta Directiva contempla las inspecciones conjuntas como instrumento adicional disponible para la cooperación administrativa entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, complementario al marco existente que establece las posibilidades en cuanto a presencia de funcionarios de otros Estado miembro en las oficinas administrativas, participación en investigaciones administrativas, así como controles simultáneos [vid. considerando (25)].

Las investigaciones administrativas llevadas a cabo conjuntamente por las autoridades competentes de dos o más Estados miembros estarían relacionadas con una o varias personas, cuando sean de interés común o complementario para esos Estados miembros. Las inspecciones conjuntas pueden contribuir de manera importante a un mejor funcionamiento del mercado interior. Deben estar estructuradas para ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes mediante normas procedimentales claras, con inclusión de medidas para reducir el riesgo de doble imposición.

Con el fin de garantizar la seguridad jurídica, habrá de prestarse especial atención a los principales detalles de las inspecciones conjuntas, como aquellos relativos al plazo determinado de respuesta a una solicitud de inspección conjunta, el alcance de los derechos y obligaciones de los funcionarios que participen en una inspección conjunta y el proceso de elaboración de un informe final de inspección conjunta. Estas disposiciones no deben interpretarse en el sentido de que prejuzguen cualquier proceso que se lleve a cabo en un Estado miembro de conformidad con su legislación nacional como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta (E.g. el cobro o la determinación del impuesto mediante una decisión de las autoridades tributarias de los Estados miembros, un procedimiento de recurso o resolución relacionado con esta o las vías de recurso derivadas de dichos procesos).

2. Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo: La denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

2.1. Planteamiento

Así pues, teniendo en cuenta las iniciativas existentes hasta el momento⁴⁰, la influencia del Plan BEPS y la intención de combatir el *avoidance* fiscal en las multinacionales, comienza a negociarse la DAC 6 en la Unión Europea, impulsada por cinco países —entre ellos España—. La Directiva logra un consenso (de modo demasiado acelerado) y en junio de 2018 es aprobada. Se conoce por el acrónimo DAC 6, ya que representa la quinta modificación de la DAC⁴¹.

La importancia de la misma radica en el hecho de ser una norma completamente nueva, que obliga a suministrar información sobre mecanismos; es decir, obliga a determinadas personas a revelar a la Administración tributaria datos

Con idéntica finalidad, el informe final de una inspección conjunta debe reflejar las conclusiones acordadas por las autoridades competentes de que se trate. Además, las autoridades competentes interesadas también deben poder acordar que el informe final de una inspección conjunta incluya cualquier cuestión sobre la que no se haya podido alcanzar un acuerdo. En este sentido, las conclusiones mutuamente acordadas del informe final deben tenerse en cuenta en los instrumentos pertinentes emitidos por las autoridades competentes de los Estados miembros participantes tras la inspección conjunta [vid. considerando (26)].

Asimismo, conviene establecer que las inspecciones conjuntas se lleven a cabo de manera previamente acordada y coordinada (art. 12 bis), siempre de conformidad con la legislación y los requisitos de procedimiento del Estado miembro en el que se realicen las actividades de una inspección conjunta.

Dichos requisitos también pueden incluir la obligación de garantizar que los funcionarios de un Estado miembro que hayan participado en la inspección conjunta en otro Estado miembro también participen, si es preciso, en cualquier proceso de reclamación, revisión o recurso en dicho Estado miembro. En este sentido, los derechos y obligaciones de los funcionarios que participen en la inspección conjunta, cuando estén presentes en actividades realizadas en otro Estado miembro, deben determinarse de conformidad con la legislación del Estado miembro en el que se realicen tales actividades. Asimismo, a la vez que se respeta la legislación del Estado miembro en el que se realicen las actividades de una inspección conjunta, los funcionarios de otro Estado miembro no deben ejercer ninguna competencia que exceda las que les confiere la legislación de su Estado miembro [vid. considerandos (27) y (28)].

A través de la Directiva (UE) 2021/514, de 22 de marzo, se introduce el art. 5 bis en la DAC, incorporando el concepto de «pertinencia previsible» de la información, y ampliando el mismo a las solicitudes grupales. En el mismo sentido, se modifica el apartado 2 del art. 20 DAC de cara a sustituir, en los casos de requerimientos grupales, la exigencia de identificación de la persona sometida a examen o investigación por «una descripción detallada del grupo».

En definitiva, se pretende evitar que ciertos contribuyentes no declaren las rentas obtenidas en transacciones digitales sin que, además, las autoridades de los Estados miembros tengan la información que les permita controlar dichas rentas, considerando que la información puede ser útil a efectos de asegurar que todos los contribuyentes paguen su «parte justa de impuestos». De esta forma, «las AATT deben ver en las plataformas tecnológicas e interfaces digitales un instrumento excepcional para el logro de datos con trascendencia tributaria y un excelente aliado en la lucha contra el fraude fiscal internacional» [Carbajo Vasco, D. y Domingo Daza, J.F. (2021). El uso de las plataformas tecnológicas como instrumento de control tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (16). p. 13].

40 Entre otros, Reino Unido (2004), Sudáfrica (2003), Irlanda (2011), Portugal (2008), EEUU (1984), Canadá (1989).

41 También denominada «Directiva de intermediarios financieros» (DAC 6) [vid. Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6). En F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (2). (8ª ed.) Ediciones CEF, p. 1.469].

sobre cuestiones relacionadas con la planificación fiscal internacional de cara a que ésta los comparta con el resto de Administraciones tributarias europeas, en un momento inicial o temprana⁴².

La DAC 6 establece un modelo de *MDR*, que no se limita al ámbito de la fiscalidad, sino que tiene un perímetro más amplio, engranando con el cumplimiento normativo. Los protagonistas van a ser los intermediarios, en un sentido muy amplio y difícil de concretar. En la medida en que estos estén protegidos por el secreto profesional, no reportarán, debiendo hacerlo en estos casos bien el propio contribuyente bien otros intermediarios.

Su puesta en práctica va a exigir un gran esfuerzo de cumplimiento para capturar los mecanismos susceptibles de ser reportados, ya que no están claramente delimitados, y además el plazo para reportar es extraordinariamente corto (treinta o cinco días naturales). Todo ello ha obligado a realizar una serie de actuaciones administrativas para garantizar un buen cumplimiento normativo por parte de los intermediarios.

Esta norma de extraordinaria importancia puede significar un cambio en la forma de trabajar de los intermediarios (abogados, economistas, asesores fiscales, etc.), particularmente a la hora de enfocar sus relaciones con los clientes multinacionales. Correlativamente va a suponer un nuevo paradigma en la relación de las empresas con los intermediarios (proveedores de servicios, etc.), ya que esta norma afecta transversalmente a la relación entre el obligado tributario interesado y los intermediarios. Los OTIs están siendo paulatinamente más sensibles a la misma, y les va a preocupar realizar un cumplimiento controlado del suministro de información.

¿A qué se debe esta nueva obligación de intercambio de información automático no público (*non-public automatic exchange of information*) en la UE? Poniendo en contexto la normativa, debemos situarnos a comienzos del siglo XXI. En menos de una década, en el ámbito de la fiscalidad internacional, se desmoronan los secretos bancarios, todas las Administraciones tributarias comienzan a compartir información, se comienza a hablar de transparencia, de *anti-avoidance*⁴³; cuestiones todas ellas no tratadas hasta el momento con la suficiente atención.

42 En todo caso, no podrá ser reprobado el comportamiento del obligado cuando tal calificación suponga un estado de cosas no imputable, como es la ausencia de una adecuada armonización de los ordenamientos nacionales generadora de errores y distorsiones, o por el establecimiento tributaciones nacionales que busquen competir «agresivamente» con otros Estados. La planificación fiscal agresiva a evitar no deriva del mero aprovechamiento de ventajas fiscales, ni de las lagunas o defectos normativos de los ordenamientos nacionales. A nadie se le puede exigir tributar de acuerdo con un deber ético no normativizado, ni al empleo de la negociación más beneficiosa para la recaudación. La planificación agresiva que precisa ser corregida ha de ser fruto de la conducta ilegal del obligado, y únicamente lo será cuando se trate de una elusión en la que se aplique la norma contrariando su espíritu para obtener un beneficio fiscal [*Vid. Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y...*, *op. cit.*].

43 «Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, es imprescindible restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria» [considerando (I) de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO L 193, de 19.07.2016, p. 1)].

Básicamente, a la lucha, no contra el fraude, si no contra la evasión fiscal⁴⁴. En este sentido, todos los actores están de acuerdo en que exista transparencia, información y en que las Administraciones tributarias se doten de mayores recursos para combatirla en operaciones internacionales. Cada vez se presta una mayor atención a la fiscalidad de los grupos de empresas multinacionales⁴⁵.

Los objetivos fundamentales de la DAC 6, básicamente, son los siguientes: por un lado, la obtención por parte de las distintas Administraciones tributarias de la información tributaria como consecuencia del reporte de información; y, por otro, un objetivo de carácter disuasorio (en la medida en que los sujetos obligados declaren los mecanismos, existirá un instrumento de disuasión de cara a que no se desarrollen los mismos)⁴⁶.

Habrán de tenerse en cuenta dos principios: el hecho de que se declaren estos mecanismos no va a provocar un riesgo reputacional para el obligado tributario (aunque podría conllevarlo). Por otra parte, la falta de reacción por parte de la Administración ante un mecanismo comunicado no va a implicar que ese mecanismo haya sido «aceptado».

2.2. Obligaciones

La DAC 6 no impone únicamente la obligación de comunicar los mecanismos a la Administración tributaria (o, en su caso, a la Administración tributaria foral), si no que establece cinco obligaciones. La obligación principal, ciertamente, es la que tienen los intermediarios y, subsidiariamente, los OTIs. En este sentido, ambos van a tener que emplear el Modelo 234⁴⁷ de cara a comunicar a la AT los mecanismos objeto de la Directiva. Este Modelo no es lo que podría denomi-

44 «Si bien los ciudadanos, los consumidores y las pequeñas empresas pagan su parte con tasas impositivas efectivas del 40% o más, muchas grandes multinacionales no lo hacen» [(intervención de la Eurodiputada Irene Tinagli en el debate en Pleno, de fecha 16.12.2019). <https://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20191212IPR68924/parliament-keeps-up-pressure-to-tax-digital-economy-more-fairly> (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

45 «Las Administraciones tributarias de los diferentes países están desarrollando mecanismos para ser tan globales como los propios contribuyentes. Y junto al movimiento hacia la transparencia y cooperación fiscal internacional, tendencia que ya ha cristalizado, se están produciendo otros movimientos. En primer lugar, las Administraciones tributarias están desarrollando enfoques más sustancialistas en lo que se refiere a la supervisión en lo que se refiere a la supervisión de las operaciones de planificación fiscal internacional y concretamente de las estructuras de los grupos multinacionales. En segundo lugar, se está tratando de trasladar al ámbito fiscal los principios propios de la Gobernanza Corporativa» [Calderón Carrero, J.M. (2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Contabilidad y Tributación* (343), p. 83].

46 «La finalidad de la obligación introducida no es sólo allegar más información sino el evitar la planificación potencialmente agresiva. No sólo se desea informar, para prevenir, sino también para disuadir de realizar determinadas prácticas. De ahí que uno de los principales objetivos en tal regulación es evitar que los intermediarios conciban y/o comercialicen tales operaciones potencialmente peligrosas. Se establece así, de manera expresa, una obligación positiva de informar con una finalidad implícita que implica una conducta negativa de abstenerse de realizar» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

47 <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GI46.shtml> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

narse un modelo al uso, al igual que los modelos habituales manejados donde se incorporan, fundamentalmente, magnitudes y datos, si no que recoge descripciones o relatos. Consta de ocho datos o conjunto de datos, siendo el plazo para su comunicación de treinta días naturales, contados desde el devengo de la obligación de declarar⁴⁸.

La DAC 6 distingue entre dos tipos de intermediarios fiscales: el intermediario primario (o principal) y el secundario. El intermediario fiscal primario o principal incluye a quien diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición o gestione la ejecución de una operación o acuerdo calificado a efectos de la DAC 6 como esquema de planificación fiscal potencialmente agresiva. Por su parte, el denominado intermediario fiscal secundario incluye a toda persona o entidad que conoce, o que razonablemente cabe suponer que conoce, que se ha comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento en ese tipo de operaciones o acuerdos⁴⁹.

En el ámbito de los intermediarios secundarios, el nacimiento de la obligación de declarar tiene un componente difícil de comprender, teniendo en cuenta que para estos intermediarios la obligación de declarar nace desde el momento en que prestan su servicio de asesoramiento, ayuda y asistencia (concretamente, cuando facilitan a su cliente un informe o un entregable), con independencia de que ese mecanismo se esté ejecutando por el cliente⁵⁰.

Además del Modelo 234, existe una segunda obligación representada por el Modelo 235⁵¹. La misma es sólo para intermediarios (no para el obligado tributario interesado). Afecta a los supuestos en los que el intermediario diseña un mecanismo para, en un momento posterior, ponerlo a disposición de terceros en otros países. Por lo tanto, habrá que reportar a la autoridad fiscal, en primer lugar, a través del Modelo 234 y, en segundas y sucesivas ocasiones –en las que se produzca la puesta a disposición de terceros del referido mecanismo de planificación fiscal comercializable o normalizado–, a través del Modelo 235, o «modelo de actualización».

El Modelo 236⁵², por su parte, es genuinamente español; es decir, no existe ningún otro Estado miembro de la UE donde exista el mismo. Es un modelo que se aplica únicamente a los OTIs. En este sentido, todas las empresas multina-

48 En algunos casos, la obligación de declarar está íntimamente relacionada con la entrada en funcionamiento, puesta a disposición o primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo de planificación fiscal.

49 «La redacción contenida en la DAC 6, sin embargo, sugiere que no se impone a los intermediarios un deber de diligencia reforzado. Así, se trata de analizar, simplemente, si, teniendo en cuenta la información disponible y la experiencia y conocimientos del asesor, puede presumirse que sabía el verdadero alcance del esquema y su sujeción a la obligación de notificación. Por tanto, no estamos más que ante una admisión de la prueba del conocimiento a través de indicios, pero no se impone a los intermediarios ningún deber de investigación sobre aquellos clientes que los contratan o sus asesores» [Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de...», *op. cit.*, p. 1.473].

50 Esta situación, en nuestro criterio, puede situar a los intermediarios secundarios en un escenario absurdo donde se reporten a la AT asesoramientos que el cliente no va a ejecutar; lo cual resulta, ciertamente, ilógico.

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GI47.shtml> (último acceso 24 de nov. de 2022).

51 Obligación a la que se ha dado gran relevancia por parte de la Administración tributaria española.

52 <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GI48.shtml> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

cionales que dispongan de mecanismos (que se incardinan dentro de la DAC 6) realizados o utilizados, deberán cumplimentar anualmente el Modelo 236, a través del cual comunican a la Administración la utilización de los referidos mecanismos. Como particularidad, cabe destacar que esta obligación se aplica por cualquier utilización de un mecanismo en España, no resultando obligatoria la existencia de comunicación previa.

Por tanto, el Modelo 236 tiene dos virtualidades destacables: por un lado, que la Administración pueda realizar un seguimiento práctico de la aplicación de los mecanismos por parte de quienes los están utilizando; por otro, volver a capturar comunicaciones de mecanismos. De este modo, en los supuestos en los que el mecanismo no haya sido reportado por el intermediario, el contribuyente tendrá obligación de reportarlo a la Administración en el momento de su aplicación, incluyendo entre los datos objeto de comunicación la identificación del intermediario que ha participado en la operación. De manera que pueda cruzarse la referida información para detectar posibles incumplimientos.

Así pues, el Modelo 236 es una especie de ariete tanto de cara a verificar la aplicación de los mecanismos como de cara a controlar a los intermediarios, identificados por los OTIs, que no hubieran declarado en su momento los mecanismos a través de los Modelos 234 ó 235. Teniendo en cuenta lo expuesto, el Modelo 236 va a resultar fundamental para fomentar el cumplimiento fiscal por parte de los grupos de empresas multinacionales.

Hasta ahora hemos analizado tres obligaciones⁵³. A continuación, vamos a referirnos a otras dos obligaciones que han sido calificadas como obligaciones entre particulares; ya que, en vez de colocar en frente a la autoridad fiscal, enfrentarán a los intermediarios entre sí, a los OTIs entre sí o a intermediarios y OTIs entre ellos.

En este sentido, la cuarta obligación afecta a la comunicación del secreto profesional. Todo intermediario, una vez haya llegado a la conclusión que debe aplicar su secreto profesional a efectos de la DAC 6, deberá comunicarlo tanto al resto de intermediarios que conozca como al obligado tributario interesado, remitiéndoles una comunicación –a tenor del modelo publicado por la Administración⁵⁴–, donde les comunique su condición de intermediario y el mecanismo reportable ante el que se encuentra, explicitando que no reportará el mismo, acogiéndose a su secreto profesional.

La dispensa de la obligación de declarar por parte de los intermediarios, en los supuestos en los que invoquen el secreto profesional a los efectos de aplicación de la DAC 6, exige comunicarlo tanto al resto de los intermediarios como al obligado tributario; ya que, en los casos en los que los intermediarios se acojan al secreto profesional, trasladarán la obligación de reportar a este último. Está comunicación deberá realizarse en un plazo de cinco días –entendemos

53 Modelo 234 (intermediarios y obligados tributarios), Modelo 235 (sólo intermediarios) y 236 (sólo obligados tributarios).

54 *Vid.* Comunicación del intermediario eximido de la obligación de informar de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por el deber de secreto profesional.

que son días hábiles al no especificarse en la normativa— desde el devengo de la obligación de declarar⁵⁵.

Finalmente, la quinta obligación se impone a todos aquellos intermediarios, que hayan presentado los Modelos 234 ó 235, que además deberán remitir otro modelo —previsto y publicado por la Administración⁵⁶— al resto de intermediarios en el plazo de cinco días naturales (*esta vez se señala expresamente*), comunicándoles que ya han reportado; no así, al obligado tributario interesado. Sí el que reporta es el obligado tributario interesado, en estos casos deberá enviar la misma comunicación en idéntico plazo (cinco días naturales) al resto de OTIs que concurran en el mecanismo⁵⁷.

2.3. Plazos

Ahora bien, siendo consciente de la demora en el proceso de transposición por parte de algunos Estados miembros⁵⁸, las perturbaciones provocadas por la pandemia de COVID-19⁵⁹ y el efecto significativo que las mismas han tenido en los presupuestos, los recursos humanos y el funcionamiento de las autoridades tributarias de los Estados miembros⁶⁰; y teniendo en cuenta la necesidad de mantener los esfuerzos realizados hasta el momento, el Consejo de la Unión Europea consideró necesario ofrecer a los Estados miembros la opción de diferir el plazo para el intercambio de información sobre las cuentas financieras cuyos beneficiarios sean residentes fiscales en otro Estado miembro, a fin de que los mismos (Estados) pudieran ajustar sus plazos nacionales para la presentación de la referida información por parte de las entidades financieras obligadas a comunicar información.

En el mismo sentido, también se ofreció a los Estados miembros la opción de diferir los plazos de cara a la presentación y el intercambio de información sobre

55 Por tanto, se va a requerir gran agilidad por parte de los intermediarios para que, desde el devengo de la obligación, en el plazo de cinco días hábiles, comuniquen su secreto profesional.

56 *Vid. Comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un intermediario que determina la exención de presentación del resto de intermediarios.*

57 *Vid. Comunicación de presentación de la declaración informativa de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal por un obligado tributario interesado que determina la exención de presentación del resto de obligados tributarios interesados.*

58 Como consecuencia de la demora en la transposición, el 24 de enero de 2020 la Comisión Europea remitió una nota formal al Gobierno de España solicitando más información acerca de la demora en la transposición e instándole a que proceda a la misma a la mayor brevedad posible.

59 Como son los graves riesgos para la salud pública y otras dificultades, las medidas de confinamiento impuestas por los Estados miembros y la grave perturbación en la actividad de muchas entidades financieras y personas sujetas a la obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, las graves perturbaciones de orden laboral provocadas principalmente por las condiciones de trabajo a distancia a causa del confinamiento en la mayoría de los Estados miembros, la afección (en sentido negativo) de la capacidad de las autoridades tributarias de los Estados miembros para recopilar y procesar los datos.

60 «Habida cuenta de que las perturbaciones económicas provocadas por la pandemia de COVID-19 han tenido un efecto significativo en los presupuestos, los recursos humanos y el funcionamiento de las autoridades tributarias de los Estados miembros» [considerando (8) DAC 6].

los mecanismos sujetos a comunicación de información⁶¹. Entendiendo, no obstante, que dicho diferimiento no debe alterar la estructura y el funcionamiento establecidos por la DAC, así como afectar a los elementos esenciales de la obligación de comunicación e intercambio de información con arreglo a la DAC; o, lo que es lo mismo, el diferimiento deberá garantizar que no se quede sin presentar o intercambiar ninguna información que deba comunicarse durante el período del mismo.

La Directiva (UE) 2020/876 concede al Consejo la posibilidad de que, unánimemente y a propuesta de la Comisión, acuerde prorrogar una vez más el período de aplazamiento, por un máximo de tres meses adicionales, en función de la evolución de la pandemia. Sin perjuicio de todo ello, el comienzo de la aplicación de la DAC 6 sigue siendo el 1 de julio de 2020 y los mecanismos realizados durante el aplazamiento también tendrán que ser notificados cuando dicho aplazamiento finalice.

La Directiva (UE) 2020/876⁶² en la que se encuadra la prórroga uniforme de plazos⁶³, introduce dos nuevos artículos en la DAC 6⁶⁴. En este sentido, la fecha de comunicación de los mecanismos correspondientes al «período transitorio»⁶⁵ se prorroga hasta el 28 de febrero de 2021. Por su parte, el plazo de 30 días de cara a comunicar los mecanismos transfronterizos del Anexo IV DAC 6 comenzará el 1 de enero de 2021 en los siguientes supuestos: cuando el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución, esté listo para su ejecución o la primera fase de su ejecución se realice entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020; o cuando los «intermediarios secundarios» involucrados presten (directamente o a través de otras personas) ayuda, asistencia o asesoramiento entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2020.

En el caso de los mecanismos comercializables, el primer reporte periódico por parte de los intermediarios tendrá lugar el 30 de abril de 2021. En coherencia con lo anterior, la fecha del primer intercambio de información por parte de los Estados miembros sobre los mecanismos transfronterizos del Anexo IV DAC 6 se aplaza hasta el 30 de abril de 2021.

61 Algunos Estados Miembros declinaron acogerse a esta prórroga, dado el avanzado estado de los trabajos previos de cara a la transposición de la DAC 6 en sus respectivas jurisdicciones. Tal es el caso de Alemania y Finlandia, entre otros.

62 Directiva (UE) 2020/876 del Consejo, de 24 de junio de 2020, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19 (DO L 204, de 26.06.2020).

63 Entendemos que el Consejo no pospone; por el contrario, exige a los Estados miembros que, aun teniendo en cuenta las dificultades causadas por la pandemia, se mantengan los plazos de transposición –y entrada en vigor– de la normativa necesaria de cara a aprobar los medios de declaración a fin de que los sujetos obligados puedan cumplir con la DAC 6, adelantando un mes (de julio a junio de 2020) la fecha prevista para que los Estados apliquen la misma.

64 Vid. arts. 27 bis y 27 ter de la Directiva 2011/16/UE.

65 mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución haya tenido lugar entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020.

3. Transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo, al Ordenamiento tributario español

3.1. Cuestiones previas

En España, a diferencia de lo que ha ocurrido en la mayoría de Estados miembros, no es hasta diciembre de 2020 cuando se publica en el Boletín Oficial del Estado la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁶⁶, transponiendo la Directiva (UE) 2018/822 en aquellos aspectos que requieren norma con rango de Ley (en adelante, Ley 10/2020).

No será hasta el 7 de abril de 2021 cuando se publique el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, completando la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, realizada por la Ley 10/2020 (en adelante, Real Decreto 243/2021). De este modo, se regula la obligación de declaración de los mecanismos en los cuales concurren determinadas circunstancias («señas distintivas»). Habrán de declararse ante la Administración tributaria española siempre que concurren los criterios de conexión definidos⁶⁷.

A continuación, pocos días después, se aprobarán los modelos de «declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (modelo 234), «declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» (modelo 235) y «declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (Modelo 236)⁶⁸, a través de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril de 2021 (en adelante, Orden HAC/342/2021).

Finalmente, para cumplir con las obligaciones previstas en la Disposición adicional vigésima cuarta de la LGT y desarrolladas en el art. 45 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), serán aprobados los modelos de comunicaciones

66 BOE núm. 340, de 30.12.2020.

67 «Parece obvio que las tradicionales prisas de final de año impidieron al Legislador trasponer de verdad el contenido de la Directiva. Y lo dejó para que lo hiciera el reglamento. El problema es que con ello no se reparó en que el tradicional principio de reserva de ley tributaria —art. 8 Ley General Tributaria— saltaba por los aires. En conclusión: la transposición de la Directiva hay que leerla en la norma reglamentaria, no en la Ley 10/2020, que, en el mejor de los casos —y, desde luego, sin alardes técnicos— se limitó a regular el régimen sancionador. Salta por los aires el principio de reserva de ley tributaria» [Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y secreto profesional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* (74), p. 3].

68 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (BOE núm. 88, de 13.4.2021).

entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos objeto de declaración, mediante Resolución de 8 de abril de 2021⁶⁹.

En la mayor parte de los Estados miembros (Alemania, Holanda, Italia, Polonia, etc.), una normativa como la presente, novedosa a la vez que compleja en su aplicación, ha sido acompañada de «guías interpretativas» destinadas a proporcionar información rápida y concisa sobre los aspectos más complejos. En el caso español, se ha optado por un formato, ya empleado anteriormente por la AEAT⁷⁰, como es el de «preguntas frecuentes»⁷¹, donde se intenta dar respuesta a ciento doce cuestiones sobre la obligación de información de mecanismos (modelos 234, 235 y 236).

Paralelamente, y en el ejercicio de sus competencias normativas, las Administraciones forales⁷² han aprobado su propia regulación. Por tanto, habrá de prestarse especial atención a los puntos de conexión por parte de los sujetos obligados a reportar conforme a la referida normativa foral⁷³.

3.2. Aspecto subjetivo: sujetos obligados al suministro de información

3.2.1. Intermediarios

Con carácter general, la obligación de declarar la tienen los intermediarios⁷⁴; y, en determinados supuestos, con carácter especial, los OTIs que, en definitiva, van a ser los contribuyentes para los cuales se desarrolla o realiza el mecanismo de planificación fiscal. Así pues, la primera pregunta que nos ten-

69 Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE núm. 88, de 13.4.2021).

70 Este formato ha sido utilizado por la AEAT en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, cuestiones censales y sistemas de identificación digital.

71 Preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236).

72 Álava, Guipúzcoa, Navarra y Vizcaya. Vid. Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 272.

73 En el caso de Bizkaia, se publicó el Decreto Foral 5/2021, de 2 de febrero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal mediante la modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia (Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 28, de 11.2.2021), sin que se hubiera publicado hasta ese momento la orden foral que aprobara los modelos de declaración. Aún así, y teniendo en cuenta que la atención a alguno de los plazos previstos en el mismo resultaría de difícil o imposible cumplimiento, el mismo estaría quince días en vigor, hasta que se suspendiera temporalmente.

74 En sentido amplio del término, quedarían comprendidos abogados, asesores fiscales, gestores administrativos, titulados mercantiles, intermediarios financieros, intermediarios de entidades aseguradoras, etc.

dremos que formular es: ¿Quiénes son los «intermediarios»? Estos se definen en la DAC 6 en función de «lo que hacen» y no en función de «lo que son»; es decir, se definen en sentido objetivo. Por tanto, habrá de conocerse que actividades dan lugar a la condición de intermediario de cara a determinar quiénes son éstos y, por tanto, quienes tienen la obligación de declarar.

Tendrán la obligación de declarar aquellos que participan en el diseño, comercialización, organización de la ejecución, puesta a disposición (del mecanismo de cara a la ejecución) y gestión (de la ejecución del mecanismo). Por tanto, los sujetos que desarrollen todas estas operaciones, de forma directa, serán considerados como intermediarios principales.

Además, existen otros intermediarios denominados «intermediarios secundarios»⁷⁵, que ayudan, asisten o asesoran en la realización de las referidas actividades, a sabiendas de que se han comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo sujeto a comunicación de información⁷⁶.

Uno de los elementos fundamentales del ámbito subjetivo es el tratamiento del secreto profesional, al disponer la DAC 6 que «en determinados casos, el intermediario no está sujeto a la obligación de comunicar información debido a una prerrogativa de secreto profesional»⁷⁷.

En este sentido, cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo sujeto a comunicación de información cuando la referida obligación «vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro. [...] Los intermediarios solo podrán acogerse a una dispensa [...] en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definan sus profesiones»⁷⁸.

En España, este derecho de secreto profesional reconocido a los intermediarios, que los exime de la obligación de reportar la información a la Administración sobre el mecanismo, se recoge en el apartado 2 de la Disposición adi-

⁷⁵ Ni en la Directiva ni en la normativa interna se utiliza este término.

⁷⁶ Art. 45.4.a).2° del RGAYPT. A modo de ejemplo, un asesor fiscal (intermediario principal), dedicado a realizar determinadas planificaciones fiscales en las que concurre una señal distintiva –y, por tanto, obligado a reportar–, que utiliza una oficina de gestores (intermediario secundario) para asuntos administrativos (constitución de sociedades, registro, etc.). En principio, estarían ambos –intermediario principal e intermediario secundario– llamados a la presentación de la declaración, pero el intermediario secundario tendrá que tener un conocimiento íntegro del mecanismo, no siendo suficiente el conocimiento superficial de las estructuras que se están realizando.

⁷⁷ Vid. considerando (8) DAC 6.

⁷⁸ Apartado 5 del art. 8 bis ter DAC. Se han generado dudas en aquellos supuestos en que se gestione conjuntamente el mecanismo en dos Estados miembros con diferente nivel de protección. O también por la falta de uniformidad en caso de movilidad profesional. En este sentido, deberían poder comprobarse los mismos en el ámbito comunitario.

cional vigésima tercera de la LGT⁷⁹. Habría que distinguir dos ámbitos: un ámbito subjetivo (quién puede esgrimir el secreto profesional) y un ámbito objetivo (respecto de qué se puede esgrimir el secreto profesional).

En cuanto al primero, en principio, todos los que pudieran ostentar la consideración de intermediarios. En este sentido, ha existido un debate respecto de si este secreto profesional debía ser reconocido para todos los que tuvieran la consideración de intermediarios, o bien para aquel universo de intermediarios que ya lo tuvieran reconocido por el mero desarrollo de su profesión con base en la normativa sectorial. Al final, se optó por extender esta prerrogativa a todos los intermediarios, en tanto en cuanto todos están obligados y, en caso contrario, se podrían crear todo tipo de arbitrajes por lo que al asesoramiento fiscal se refiere⁸⁰.

Respecto al ámbito objetivo, queda cubierto el llamado «asesoramiento neutral», no el «asesoramiento participativo»⁸¹. Ambos criterios se encuentran reco-

79 A tenor del mismo, «estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del art. 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado».

80 Este argumento es asumido por el Dictamen 1072/2019, al afirmar que «se debe eximir de la obligación de declarar no sólo a los abogados, que son los únicos profesionales mencionados por el art. 22 de la Ley 10/2010, sino a cualquiera intermediarios [...] En otro caso, es decir, si dicha exención se aplicase únicamente a los abogados y al resto de intermediarios, se podrían producir distorsiones en la competencia que —según reconoce la Dirección General de Tributos— aconsejan extender aquella a todos los intermediarios».

En el mismo sentido, *vid.* García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, p. 12. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ no comparte dicha argumentación, «en primer lugar, porque creemos que sólo se produciría la referida distorsión de la competencia si el secreto profesional se hubiese reconocido con un ámbito más extenso. Pero lo cierto es que, tal y como figura en el Proyecto de Ley DAC 6, se refiere a casos más teóricos que reales, donde, durante la concepción, comercialización o ejecución de la operación, se solicita un dictamen a los solos efectos de analizar si el esquema se adapta a la legalidad. Pero es, en todos los casos, un asesoramiento que no contribuye a la implantación del esquema. Se tratará, sin duda, de casos residuales que poca incidencia tendrán en el funcionamiento del mercado de la asesoría fiscal. En segundo lugar, ya que, ..., estamos ante un secreto profesional vinculado al derecho de defensa del contribuyente. Y lo cierto es que las labores de asesoramiento jurídico y defensa se encuentran atribuidas, en nuestro Derecho, a los abogados, no a una profesión inexistente, como es la de ser 'intermediario fiscal'» [Rodríguez Márquez, J. (2020). *El secreto profesional y la trasposición de la DAC 6*. <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-la-dac-6> (último acceso 30 de noviembre de 2022); La denominada «directiva de..., *op. cit.*, p. 1.475].

81 «El punto clave aquí es distinguir entre el asesoramiento para diseñar, organizar, poner a disposición o comercializar un mecanismo de planificación fiscal, lo que podría denominarse «asesoramiento participativo», y el asesoramiento estrictamente jurídico que tiene por objeto determinar la posición jurídica de un determinado mecanismo, evaluando su encaje en las normas de aplicación y las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo; un asesoramiento que podría denominarse «asesoramiento neutral», [Consejo General del Poder Judicial (2019). *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de transposición de Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25-05-2018, que modifica Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información y del Proyecto de RD que modifica el Rgto. Gral. 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 RD 1065/2007, de 27 de julio* (versión de 26.9.2019), p. 32].

gidos en el informe del Consejo General del Poder Judicial, que también hizo suyos el Consejo de Estado⁸².

En cualquier caso, aun quedando excepcionados de la obligación de la presentación de la declaración, los intermediarios deberían realizar una comunicación tanto al contribuyente –al cual le están prestando los servicios– como al resto de los intermediarios –si los hubiere en su caso– a través de un formulario, en donde se les comunica que no van a poder presentar la declaración como consecuencia de la prerrogativa del secreto profesional –en un plazo de cinco días a partir del correspondiente devengo de la obligación–.

Además, los intermediarios van a quedar excepcionados de la presentación de la declaración en aquellos casos en los que haya una multiplicidad de obligados tributarios interesados y otros hayan presentado la declaración⁸³. A estos efectos, será relevante el concepto de «prueba fehaciente», por cuanto a través de la misma los intermediarios podrán quedar eximidos de la obligación de presentar la declaración.

En este sentido, será «prueba fehaciente», en los casos en los que la declaración se presente ante la Administración tributaria española, el modelo aprobado por la AEAT⁸⁴, mientras que en los supuestos en los que la declaración se presente ante otras autoridades fiscales existe una libertad absoluta de pruebas, no siendo necesario que los obligados tributarios eximidos reciban una comunicación de que la declaración ha sido presentada por parte de otros obligados. Por tanto, será suficiente con que se conserve una «prueba fehaciente».

3.2.2. Obligados tributarios interesados (OTIs)

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que no existe intermediario⁸⁵ se establece obligación de declarar a cargo del propio contribuyente. Éste también tendrá obligación de presentar declaración en aquellos supuestos en los que el intermediario esté en posesión y ejercite la prerrogativa del secreto profesional; o en aquellos casos en los que, existiendo intermediario, no existe criterio de

82 Consejo de Estado (2020). *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información* (aprobado el 5.3.2020).

83 Continuando con el ejemplo de la nota n.º 76, si, además del referido asesor fiscal, existe otro asesor que también ha participado en el diseño de la operación, los dos estarían llamados a la presentación de la declaración; pero, si el otro asesor ha presentado la declaración, y el primero tiene una prueba fehaciente de que el otro asesor ha presentado la declaración, se verá eximido de dicha obligación.

84 A diferencia de los supuestos en los que opera la prerrogativa del secreto profesional, en estos supuestos la recepción de comunicación exime al receptor y no al declarante.

85 E.g. aquellos casos en los que los abogados *in-house* de la compañía diseñan la operación.

conexión con la Administración tributaria española en virtud del cual esté obligado a presentar la declaración⁸⁶.

Al igual que sucedía con los intermediarios, también puede existir una multiplicidad de obligados; es decir, que varios interesados sean asesorados en un mismo mecanismo por parte de un intermediario que esté, por ejemplo, exento de la presentación de la declaración en virtud del secreto profesional. En estos casos, al igual que ocurría con los intermediarios, la presentación por parte de un obligado ante la Administración de la declaración exime al resto, siempre y cuando el resto de obligados conserven prueba fehaciente de esa presentación de la declaración por parte del otro (obligado).

A tenor del art. 3.23) DAC, se entiende por «empresa asociada» al obligado tributario, una persona vinculada a otra persona, como mínimo, en una de las siguientes formas: participa en la gestión de otra persona por estar en situación de ejercer una influencia notable sobre esta última; participa en el control de otra persona a través de una participación que supere el 25 por ciento de los derechos de voto; participa en el capital de otra persona mediante un derecho de propiedad que, directa o indirectamente, sea superior al 25 por ciento del capital⁸⁷; o, finalmente, tiene derecho al 25 por ciento o más de los beneficios de otra persona.

En los supuestos en los que más de una persona participe en la gestión, el control, el capital o los beneficios de la misma persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas⁸⁸. Del mismo modo, si las mismas personas participan en la gestión, el control, el capital o los beneficios de más de una persona, todas las personas implicadas se considerarán empresas asociadas⁸⁹. Por último, una persona física, su cónyuge y sus ascendientes o descendientes directos se considerarán una sola persona⁹⁰.

86 E.g. supuesto en el que el asesoramiento a la compañía española esté realizado por un intermediario –residente en un tercer país– que no tiene ningún criterio de conexión con España (ni es residente en España, ni tiene un establecimiento permanente en España, ni está inscrito en ninguna asociación o colegio profesional español, ni está constituido de acuerdo con la normativa española, etc.).

87 En las participaciones indirectas, el cumplimiento de estos requisitos se determinará multiplicando los porcentajes de participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50% de los derechos de voto posee el 100% de dichos derechos.

88 Ello implica considerar empresa asociada a aquellas empresas que formen parte de un «grupo horizontal de empresas», que, de otro modo, no formaría parte de la definición del grupo de empresas (art. 42 del Código de Comercio) y, por lo tanto, no consolidarían contablemente; pero que, sin embargo, se considerarían empresas asociadas a efectos de la DAC 6.

89 A estos efectos, la persona que actúe conjuntamente con otra persona respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad será tratada como el titular de una participación en la totalidad de los derechos de voto o de la propiedad del capital de dicha entidad correspondientes a la otra persona (art. 3.23 DAC).

90 Entendemos que en estos supuestos los porcentajes de participación se sumarán de cara a que resulte más sencilla la superación del umbral para convertirse en empresa asociada.

3.2.3. Administración tributaria

En los últimos años hemos presenciado lo que se conoce como «tecnificación de las Administraciones Públicas». La misma «se ha desarrollado a través de varias fases: primera, información a los contribuyentes a través de las nuevas tecnologías, segunda, interacción por vía telemática entre los administrados y la administración tributaria y tercera, interacción de los ciudadanos en tiempo real con la Administración Pública. Actualmente la Administración (electrónica) tributaria se encuentra inmersa en la tercera fase y sus objetivos son la potenciación del acceso a los obligados tributarios, el fomento de la actuación electrónica y el aumento de los servicios de información y asistencia»⁹¹.

En este contexto, de cara a conocer cuando se tendrá que declarar ante la Administración tributaria española, lo primero que tendremos que considerar es si el obligado que tiene que presentar la declaración es el intermediario o el propio contribuyente (OTI). En el primer caso, el intermediario tendrá que presentar la declaración cuando concorra alguno de los criterios establecidos en prelación: sea residente en España; tenga un establecimiento permanente en España desde donde presta los servicios profesionales; está constituido en España o de conformidad con la normativa española; o, por último, está inscrito en una asociación o en un colegio profesional situado en España⁹².

Por otra parte, si el obligado a presentar la declaración es el contribuyente, esté tendrá que presentarla cuando sea residente fiscal en España, tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo, perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios; o, por último, realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad⁹³.

Esta obligación de información se establece de cara a que las autoridades fiscales de los Estados miembros tengan conocimiento de todos estos instrumentos o mecanismos, facilitando para ello el intercambio de esta información entre los Estados. Así pues, todos los mecanismos que se reporten a la Administración tributaria española, incluidos también los del resto de las Administraciones de los Estados miembros, se remitirán a la Comisión Europea.

A través de un directorio, los Estados miembros tendrán derecho a conocer todos los mecanismos reportados a todos los Estados en la UE, de tal forma que la Administración española podrá conocer los mecanismos que se han transmitido a otras Administraciones tributarias; incluso determinados negocios jurídicos que, en el mejor de los casos, pueden no haberse realizado hasta el momento en la jurisdicción española. De este modo, dado que pueden implicar una cierta planificación fiscal, la Administración española tendrá tiempo suficiente de cara a prepararse para controlar su uso en el futuro.

91 Díaz Calvarro, J.M.^a. (2021). La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes; análisis crítico. *Quincena Fiscal* (10).

92 Art. 45.6.a) del RGAPPT.

93 Art. 45.6.b) del RGAPPT.

3.3. Aspecto objetivo: mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración

Se van a tener que comunicar mecanismos en los que concurra una «seña distintiva» (*hallmark*). En este sentido, y partiendo de que se trata de un concepto que no tiene tradición o arraigo en nuestro Ordenamiento, se entiende por mecanismo «todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo» (concepto «omnicomprensivo» de negocio jurídico)⁹⁴. Así pues, un mecanismo podrá tanto incluir, en su caso, una serie de mecanismos que tengan una unidad (vistos todos en perspectiva); como estar constituido por más de una fase o parte⁹⁵.

Quedan excluidos, a estos efectos, de un lado, aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basados en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea⁹⁶; y, de otro, todos aquellos pagos que se inscriban en un mecanismo y no tengan sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio, en este último caso, de su declaración como parte del contenido de este último.

En este sentido, deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que: tengan la consideración de transfronterizos⁹⁷; y respecto de los cuales concurra alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el anexo IV DAC⁹⁸.

El mecanismo tiene que ser «transfronterizo»; es decir, tiene que afectar a dos Estados miembros diferentes de la UE, por lo menos, o bien a un Estado miembro de la UE y a un tercer Estado. Además, de cara a su calificación como transfronterizo, debe concurrir, a modo de *conditio sine qua non*, una de las siguientes condiciones o características⁹⁹: que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción; que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción; que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un esta-

94 «En la propia Directiva se emplea un lenguaje abierto e impreciso, con remisiones al ordenamiento interno, que pueden resultar baldías cuando –como ha ocurrido– el Legislador de cada Estado se limita a incorporar el contenido de la Directiva, sin las necesarias acotaciones y concordancias con el ordenamiento interno», [vid. Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, pp. 2-3].

En opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «es bastante correcta la solución adoptada por el MOCDE ECCI, que define el «mecanismo» como un acuerdo, esquema, plan o entendimiento, ya sea o no jurídicamente vinculante, e incluye todos los pasos y transacciones para hacerlo efectivo [Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de...», *op. cit.*, p. 1.477].

95 Art. 45.2.a) del RGAYPT.

96 Disposición adicional vigésima tercera de la LGT. Nótese la utilización de términos confusos en la redacción de la misma.

97 En este sentido, y a diferencia de otros Estados miembros, no serán reportables ante la AT española aquellos mecanismos de planificación fiscal exclusivamente nacionales.

98 No todo mecanismo de planificación fiscal en los que intervengan varios países va a ser objeto de información, sólo aquellos en los que concurra alguna de las circunstancias –contempladas en el Anexo IV de la Directiva 2011/16/UE– agresivas o susceptibles de generar un riesgo de erosión fiscal en alguno de los Estados miembros de la UE.

99 Vid. art. 45.2.b) del RGAYPT.

blecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica; y, por último, que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

En definitiva, estaremos ante mecanismos en los supuestos en los que dos países diferentes se encuentren afectados, siendo estos dos Estados miembros de la UE, o un Estado miembro de la UE y un tercero. Además de las consideraciones anteriores, tendrá que concurrir la *seña distintiva (hallmark)*¹⁰⁰, implicando la concurrencia de la misma una cierta caracterización de planificación fiscal.

Se entiende por «seña distintiva» una característica o particularidad de un mecanismo que supone una indicación de un riesgo potencial de elusión fiscal. Estas señas figuran enumeradas en el anexo IV DAC 6¹⁰¹. Pueden resultar sencillas o bastante complejas, en función de los casos concretos. Tienen un nexo común en el hecho de que tienen un funcionamiento doble: por un lado, existe una serie de señas distintivas que va a aplicarse *per se*, sin necesidad de ningún elemento adicional¹⁰²; y, por otro, otras señas que necesitan para su aplicación, además, la concurrencia del criterio de beneficio principal. Se suelen clasificar como señas distintivas de carácter general (las vinculadas al criterio de beneficio principal) o de carácter específico¹⁰³.

Las señas distintivas de carácter general tienen que ver con la propia actividad del intermediario. A título ejemplificativo, podemos valorar la seña distin-

100 *Vid.* Anexo IV de la DAC 6, donde se recogen las categorías de señas distintivas, remitiéndose a la misma la normativa española de transposición. En este sentido, se establecen o acotan determinados aspectos (art. 47 del RGAyPT).

101 Art. 3.2º DAC 6 y 45.2.b).3º del RGAyPT.

102 A modo de ejemplo, aquellas señas distintivas que aplican, intentan recoger o están relacionadas con precios de transferencia.

103 QUINTAS BERMÚDEZ las clasifica en señas generales, vinculadas al criterio del beneficio principal, y determinadas señas específicas, que hacen referencia a características concretas del mecanismo. Las señas generales vinculadas al criterio del beneficio principal las subdivide, a su vez, en generales (confidencialidad, retribución participativa, diseño estandarizado) y específicas (artificio-sidad, recaracterización, operaciones circulares). En las señas específicas diferencia entre las vinculadas a operaciones transfronterizas –que, a su vez, diferencia entre las vinculadas o no con el criterio de beneficio principal–, las relativas al intercambio automático de información y la titularidad real y, las relativas a los precios de transferencia [Quintas Bermúdez, J. (2018): Planificación fiscal: obligaciones..., *op. cit.*, pp. 3-5].

Por su parte, CASTRO DE LUNA, en un intento de simplificar la compleja descripción, intenta simplificar la compleja descripción, diferenciando entre: (1) señas distintivas específicas que originan la obligación de informar: a) las que impliquen un doble aprovechamiento de beneficios fiscales en más de una jurisdicción, b) las que pueda dificultar el intercambio de cuentas financieras, y c) las que afectan a precios de transferencia, o como indica la norma, 'la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar'. (2) señas distintivas que han de estar ligadas al criterio del beneficio principal para generar el nacimiento de la obligación de informar: a) las señas distintivas van ligadas a la imposición de una cláusula de confidencialidad al cliente o al cálculo de los honorarios del intermediario

tiva de confidencialidad¹⁰⁴. La pregunta que podemos hacernos es la siguiente: ¿existe obligación de reportar si se incluye una cláusula de confidencialidad? En principio, la respuesta sería negativa, ya que debe de concurrir el criterio del beneficio principal, en los términos en que está definido (que se explican con detalle más adelante).

Dentro de las señas distintivas de carácter específico, a su vez, podemos distinguir, según el contenido material que se vea afectado, entre señas distintivas específicas vinculadas al criterio de beneficio principal¹⁰⁵, señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas¹⁰⁶, señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real¹⁰⁷, y señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia¹⁰⁸.

Por tanto, mientras que en las categorías A (señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal), B (señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal) y en algunas señas –informadas en el apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d)– de la categoría C (señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas), se requiere la concurrencia del criterio de beneficio principal; en el resto de señas distintivas de

en función de la obtención de un beneficio fiscal o del importe del mismo, b) las señas distintivas se refieren a la adquisición de una entidad con pérdidas con la única finalidad de beneficiarse de las mismas, a operaciones realizadas con la finalidad de cambiar la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto con las mismas y a la simulación de operaciones sin sustrato real, c) las operaciones entre partes vinculadas, realizadas entre jurisdicciones en las que el ingreso no quede sujeto a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades [Castro De Luna, M.J. (2019). La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6, *Quincena Fiscal* (7)].

104 E.g. seña distintiva de confidencialidad: Sí se desarrolla o estructura un determinado mecanismo donde existe una cláusula de confidencialidad para el sujeto obligado, ya que el valor añadido que presta el intermediario es el diseño de la operación y, por tanto, no quiere que se haga público por parte del cliente al minorar su capacidad como prestador de servicios, estaremos ante una seña distintiva.

105 E.g. estructuras o sistemas enfocados a un aprovechamiento de pérdidas, operaciones de carácter circular (operaciones en las cuales puede existir una transmisión de activos y los mismos son objeto de una serie de transferencias fuera del país a través de distintas jurisdicciones y retornen nuevamente a la empresa residente en el país de origen).

106 En este tipo de operaciones existe un fuerte componente de gasto fiscal que en sede del pagador va a computar de forma íntegra pero que, sin embargo, y por distintas razones, en sede del perceptor no va a tributar de forma íntegra como gasto fiscal. En este sentido, se va a producir un desequilibrio y, en consolidación fiscal, no se producirá una tributación íntegra. Por tanto, en estos casos, existirá obligación de reportar, siempre y cuando concurra el requisito del beneficio principal. Además, deberá existir una vinculación entre los sujetos (que tengan la calificación de «empresas asociadas»), en los términos de la DAC 6. En este sentido, los criterios de cara a determinar la asociación serán: influencia a nivel de dirección por parte de una empresa sobre la otra, horizonte de participación tanto en los derechos políticos como en los derechos económicos y en los beneficios en un 25%.

107 Afectan a todo el contexto normativo catalogado como CRS (*Common Reporting Standard*). En estos supuestos, se establecen una serie de conductas en las cuales habrá de concurrir al menos alguna de las siguientes características: la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una «cuenta financiera», pero que presente características sustancialmente similares a las de una «cuenta financiera»; la transferencia de «cuentas financieras» o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras» con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; la transferencia a, o la conversión de, una «institución

la categorías C (señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas), D (señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real) y E (señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia), la mera existencia de la mismas ya implicará la necesidad de informar a la Administración tributaria.

En este sentido, se entenderá que concurre el criterio de beneficio principal «cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal»¹⁰⁹. Esta definición ha dado lugar a distintas interpretaciones y consideraciones¹¹⁰.

Habrán de tenerse en cuenta todos los elementos del supuesto concreto, considerando que alguno de ellos pueda ser desconocido por el intermediario. Por tanto, en la mayoría de las ocasiones, puede considerarse que el único sujeto que tiene el conocimiento completo de cara a dilucidar si el principal o uno de los principales objetivos es la consecución de un ahorro fiscal es el propio obligado tributario, y no tanto el intermediario¹¹¹.

financiera» o una «cuenta financiera» o de sus activos, a, o en, una «institución financiera» o una «cuenta financiera» o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras»; y, finalmente, mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las «instituciones financieras» para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre «cuentas financieras», entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes (apartado 1 de la categoría D del anexo IV DAC). Otro mecanismo, dentro de esta categoría de señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad, es aquél que «implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas». Es decir, existe una señal distintiva específica que determina que, en los supuestos de realización de un negocio jurídico a través del cual no se conozca de forma transparente la cadena de titularidad real entre diferentes sociedades, estaremos en la obligación de declarar este mecanismo, no resultando necesaria la concurrencia del criterio de beneficio principal.

108 Serie de señas distintivas entre las cuales podríamos destacar el establecimiento de un régimen preferencial, o bien los supuestos de transmisiones de intangibles de difícil valoración. A estos efectos, se considera «activos intangibles difíciles de valorar» a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: no existen activos comparables fiables; y en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para la valoración del mismo son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia (apartado 2 de la categoría E del Anexo IV de la DAC, del Consejo).

109 Apartado 2 del art. 47 del RGaPT.

110 E.g. ¿se hubiese hecho esto si no es por el beneficio fiscal? ¿dónde tiene que darse el beneficio principal, dentro o fuera de Unión Europea? ¿en relación con qué impuestos, los cubiertos por la Directiva o cualquier otro? ¿qué ocurre en los supuestos de beneficios buscados por el Legislador?

111 «Al final, estaríamos en presencia de ‘juicios de valor discrepantes’ entre los participantes en un mecanismo [...], no cerrados de ninguna manera ni en DAC 6 ni en las normas españolas» [López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (53), p. 92].

A estos efectos, se entenderá por ahorro fiscal, en sentido amplio del término¹¹², «cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo». Del mismo modo, se considerará ahorro fiscal «la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro»¹¹³.

En definitiva, cualquier implicación o impacto «a la baja» en la base imponible, en la cuota tributaria, o la generación de deducciones podrá considerarse, en términos generales, como obtención de ahorro fiscal. La cuestión estriba en analizar cuándo el beneficio principal o uno de los beneficios principales de la operación consiste en un ahorro fiscal. Por lo general, existirán muchos elementos a tomar en consideración de cara a determinar cuál de esos elementos y efectos prima, o es más importante, a la hora de valorar si se produce o no.

En aquellos supuestos en los que en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas, la calificación de la existencia de ahorro fiscal se efectuará considerando los efectos en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación¹¹⁴. Debe llamarse la atención sobre el hecho de que, en la mayoría de los supuestos, un intermediario no tendrá conocimiento de todo el ahorro fiscal que el mecanismo va a suponer a un grupo multinacional en su conjunto. Quien va a tener, con toda certeza, ese conocimiento completo de la situación va a ser el propio obligado.

3.3.1. Señas distintivas generales vinculadas al *criterio del beneficio principal*

Las señas distintivas agrupadas en la categoría no entrañan demasiada dificultad de cara a su identificación. Se recogen, por un lado, aquellas señas distintivas en las que existe una cláusula de confidencialidad, en virtud de la cual se pueda exigir al contribuyente interesado o a los participantes del mecanismo que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias. Por otro, las señas distintivas en las que existe una percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal: honorarios fijados en función del importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo, o del hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal¹¹⁵. Finalmente, también se recogen aquellos mecanismos en los que exista documenta-

112 Desde la minoración de las cuotas o las bases traducida en una minoración de la deuda tributaria, pasando por una no realización del hecho imponible, hasta un diferimiento en el pago de impuestos.

113 Apartado 2 del art. 47 del RGaPT.

114 Los fondos y «partnerships» han generados muchas dudas al respecto en torno a la relación de vinculación o asociación; es decir, a la actuación conjunta de los mismos.

115 Se entenderá que concurre dicha seña distintiva con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal, sea total o parcial.

ción o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado, sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

Por tanto, en estos supuestos estaremos ante una señal distintiva siempre y cuando, junto con este deber de confidencialidad, la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal o la estructura sustancialmente normalizada, haya existido para el obligado tributario interesado un ahorro fiscal significativo, siendo ésta una de las principales consecuencias de la operación.

3.3.2. Señas distintivas específicas vinculadas al *criterio del beneficio principal*

En esta categoría se recogen una serie de operaciones más complejas, susceptibles de interpretación. De este modo, quedan recogidos en la misma los mecanismos en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias; en particular, bien a través de la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción, o bien mediante la aceleración de su utilización.

Además, quedarán recogidos tanto los mecanismos que tienen por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas, como aquellos mecanismos que incluyen operaciones circulares que dan lugar a la «ida y vuelta» de fondos; en particular, bien a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal, o bien mediante operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

3.3.3. Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas

Podemos calificar esta categoría como «mixta», ya que en la misma se recogen señas distintivas que necesitan de la concurrencia del criterio de beneficio principal junto con otras que no van a necesitar de la concurrencia del mismo.

3.3.3.1. Señas distintivas específicas en las operaciones transfronterizas (vinculadas al criterio de beneficio principal)

Se incluyen aquellos mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumple, como mínimo, una de las siguientes condiciones: aunque el destinatario resida a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, la misma no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero

o casi cero¹¹⁶; el pago se beneficie de una exención total del impuesto en la jurisdicción en que el destinatario resida a efectos fiscales; o el pago se beneficie de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en que el destinatario resida a efectos fiscales¹¹⁷. En cualquier caso, dichas señas distintivas deberán ir siempre acompañadas por alguna seña adicional para poder presentar la declaración.

3.3.3.2. Señas distintivas específicas en las operaciones transfronterizas (no vinculadas al criterio de beneficio principal)

Estas señas distintivas son autosuficientes por sí mismas de cara a determinar el deber de informar sobre la operación. Es decir, no será necesaria la concurrencia de ese requisito adicional, como es el beneficio principal –ahorro fiscal–, exigido hasta el momento. De este modo, resultan más objetivables. Dentro de esta categoría se agrupan los mecanismos que implican la deducibilidad de los pagos transfronterizos¹¹⁸ efectuados entre dos o varias empresas asociadas cuando se cumpla, como mínimo, una de las siguientes condiciones: el destinatario no resida a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; aunque el destinatario resida a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, la misma figure en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras.

Del mismo modo, se recogen aquellos mecanismos donde se reclaman tanto deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción, así como una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción. Asimismo, los mecanismos que incluyan transferencias de activos y en los que haya una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en las jurisdicciones implicadas¹¹⁹. Así pues, se trata de diferencias de valores a efectos fiscales –no contables– superiores a un 25 por ciento entre ambas jurisdicciones. Finalmente, en el Real Decreto 423/2021 se hace mención a la posible mediación de personas interpuestas en relación con los mecanismos que impliquen la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas, ya referidos.

116 En cualquier caso, tipo impositivo nominal inferior al 1 por ciento, según matiza el art. 47.4.b).2.º RGAyPT.

117 Se entiende como régimen perjudicial, abusivo, que sirve para atraer bases imponibles. A estos efectos, no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a Derecho por la Unión Europea.

118 Recalificados como *gastos transfronterizos* por el art. 47.4.a) RGAyPT. En este sentido, se ha podido incurrir en el gasto, aunque no se haya realizado efectivamente el pago.

119 A estos efectos, de conformidad con el art. 47.4.d) del RGAyPT, «1.º no se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales. 2.º Tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones».

3.3.4. Señas distintivas específicas relativas al *intercambio automático de información* y la *titularidad real*

Las señas distintivas de esta categoría están relacionadas bien con el intercambio automático de información, o bien con la titularidad real de activos. De este modo, comenzando por las primeras, quedan recogidos en esta categoría aquellos mecanismos que pueden tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la UE o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos.

Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente: la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una cuenta financiera, pero que presente características sustancialmente similares; la transferencia de cuentas financieras o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre dichas cuentas con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; la transferencia a, o la conversión de, una institución financiera o una cuenta financiera o de sus activos, a, o en, una institución financiera o una cuenta financiera o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicas que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre cuentas financieras; y mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las instituciones financieras para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre cuentas financieras, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

Así pues, estos mecanismos hacen referencia a un tema sectorial como el de las cuentas de instituciones financieras, siempre que se vulnere el intercambio automático de información. El Real Decreto 243/2021¹²⁰, por su parte, ha desarrollado los mismos ligándolos a las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE¹²¹.

El siguiente grupo de mecanismos está compuesto por los que procuran la opacidad del titular real; es decir, mecanismos que dificultan su identificación. En este sentido, se recogen los mecanismos que implican una cadena de titula-

¹²⁰ Vid. art. 47.4 RGAPPT.

¹²¹ <https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264268074es.pdf?expires=1623326804&id=id&accname=guest&checksum=54323BF253E47CB37D5B726AD7F2E550> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

ridad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicas¹²² que: no realicen una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; estén constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicas; y en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicas, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849¹²³, no sean identificables.

Estas condiciones, de acuerdo con el Real Decreto 243/2021¹²⁴, deberán concurrir, acumulativamente. Consecuentemente, cuando no concorra alguna de ellas, no existirá obligación de comunicar.

3.3.5. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia

No cualquier política de precios de transferencia o cualquier operación realizada entre partes o entidades vinculadas dentro de un grupo multinacional implica automáticamente que surja una obligación de declarar. Del mismo modo, no concurrirán estas señas distintivas cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo previo de valoración¹²⁵, o por otros acuerdos previos de valoración objeto de intercambio automático de información. Ello, evidentemente, resultaría redundante.

En el supuesto de no disponer de un acuerdo previo de valoración, deberemos analizar si nos encontramos ante un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral¹²⁶; la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar¹²⁷; o, por último, implica una transferencia transfronteriza,

122 E.g. *Trust*, fideicomisos, etc.

123 Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n° 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (DO L 141, de 5.6.2015, pp. 73-117).

124 Vid. Apartado 5 del art. 47 RGAPPT.

125 Capítulo X del Título I del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 189, de 6.8.2004).

126 No existe en nuestro Ordenamiento jurídico.

127 El término «activos intangibles difíciles de valorar» hace referencia tanto a los activos intangibles como a los derechos sobre los mismos con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: por un lado, no existen activos comparables fiables; y, por otro, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener o las hipótesis empleadas son sumamente inciertas.

No obstante, el concepto de «activos intangibles difíciles de valorar» (*Hard to Value Assets*) constituye la Sección D4 del Capítulo IV de las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* (versión actual de 2017). Las mismas nos permiten delimitar aquellos supuestos en los que nos encontramos ante activos intangibles difíciles de valorar y, por lo tanto, objeto de comunicación.

entre sociedades del mismo grupo¹²⁸, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 por ciento del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia¹²⁹.

3.4. Aspecto temporal: nacimiento de la obligación de declarar el mecanismo y plazo para presentar la declaración

Se establecen tres posibles momentos de nacimiento de la obligación. Así, en el caso de los mecanismos comercializables¹³⁰, el devengo de la obligación se producirá en el momento en que se pongan a disposición de un tercero. En el caso de «mecanismos cuasi-normalizados»¹³¹, el devengo de la obligación se producirá en el momento en que se pongan a disposición de un tercero, una vez incluida la modificación sustantiva de carácter relevante.

Finalmente, en el caso del resto de los mecanismos; es decir, los mecanismos a medida, el devengo de la obligación tendrá lugar en el momento en que se produzca la primera fase de ejecución del mecanismo; o, lo que es lo mismo, en el momento en que el mecanismo produzca su primer efecto jurídico o económico. A partir de estos momentos, comenzará a contar el plazo de treinta días naturales para la presentación de la correspondiente declaración.

La obligación de información nacerá cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias¹³²: el día siguiente a aquel en que un mecanismo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución¹³³, el día siguiente a aquel en que un mecanismo sujeto a comunicación de informa-

128 Los conceptos «empresa asociada» y «grupo» no resultan contradictorios. El Real Decreto 243/2021 reconduce el concepto «grupo» al de «empresa asociada» con determinadas consecuencias, como veremos más adelante. En este sentido, tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas a las cuales se refiere el apartado 1) del art. 3 DAC que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del art. citado (art. 47.6.b RGaPT).

129 Esta información, al igual que sucede en los supuestos de transmisión de activos intangibles difíciles de valorar, solo la conoce o debería estar en disposición de conocerlo el OTI, no así el intermediario.

No queda suficientemente claro el concepto de resultado neto de explotación (EBIT) empleado en la DAC 6: ¿económico o fiscal? En este sentido, en la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE (ATAD 3) [COM(2021) 565 final, de 22.12.2021], se ha optado por el segundo.

130 Aquellos mecanismos establecidos de una forma estandarizada o normalizada. A modo de ejemplo, un intermediario especializado en la constitución de sociedades patrimoniales de cara a la inversión en Latino-América, teniendo la estructura estandarizada. En este caso, cuando se produzca la venta de esa estructura que realmente no ha tenido que elaborar y/o diseñar, o lo que es lo mismo, la ponga a disposición de otro, será el momento en que se produzca el devengo de la obligación.

131 Mecanismos bastante estandarizados, pero se necesita aún la adaptación a las circunstancias de un determinado cliente.

132 A tenor del Apartado II del Preámbulo del Real Decreto 243/2021, la circunstancia que primero concurra en el tiempo determinará la obligación de declarar.

133 A estos efectos, a tenor del art. 46.3.a).1.º RGaPT, se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el OTI adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario.

ción sea ejecutable¹³⁴; y, por último, el momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información¹³⁵.

En el caso de intermediarios que se hubieran comprometido a prestar ayuda, asistencia o asesoramiento, el día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, la ayuda, asistencia o asesoramiento. Finalmente, en aquellos supuestos en los que el intermediario esté eximido de presentar la declaración porque la cesión de información vulnera el régimen jurídico del deber de secreto profesional, cuando los otros intermediarios, o el obligado tributario reciba la comunicación de dicha circunstancia¹³⁶.

La DAC 6 obligaba a todos los Estados miembros a realizar su transposición el 1 de enero de 2020 y, así, a que se comenzara a declarar estos mecanismos en enero de 2021. En el caso español estos plazos resultaron incumplidos, publicándose la primera norma de transposición el 29 de diciembre de 2020 —un año después del plazo máximo otorgado por la DAC 6—¹³⁷. Posteriormente, en abril de 2021, se ha publicado el Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos¹³⁸. Seguidamente se ha publicado la Orden Ministerial que aprueba los Modelos de declaración¹³⁹. Finalmente, se han publicado tanto los Modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los meca-

134 De acuerdo con el art. 46.3.a).2.º RGAYPT, se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el OTI.

135 A tenor del art. 46.3.a).3.º RGAYPT, se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico. No se termina de observar en qué condiciones puede producirse el devengo del mismo antes que los anteriores. Resulta, pues, difícil de encuadrar el nacimiento de la obligación de forma autónoma como consecuencia de esta circunstancia.

136 Esta cuestión ha sido interpretada en la cuestión 3.5.3 de las *Preguntas Frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (Modelos 234, 235 y 236)* en el siguiente sentido: Cuando se recibe la comunicación de exención por parte del intermediario afectado por el secreto profesional, el plazo de presentación por parte del obligado tributario del modelo 234 será de treinta días siguientes al nacimiento de la obligación, con independencia del momento en que se haya recibido la comunicación. En este sentido, ante la referida interpretación, caben dos opciones de análisis: por un lado, considerar que la misma se está refiriendo al nacimiento previo de la obligación de declarar como consecuencia de alguna otra circunstancia de las mencionadas anteriormente; o bien, por otro, que haya existido un error en la misma, directamente.

137 Ley 10/2020, de 29 de diciembre.

138 Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (BOE núm. 83, de 7.4.2021).

139 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» (BOE núm. 88, de 13.04.2021).

nismos¹⁴⁰, así como las Preguntas Frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos por parte de la AEAT¹⁴¹.

Con fecha 21 de abril de 2021, todos los intermediarios afectados por DAC 6, que tengan la intención de acogerse a su secreto profesional, tendrían que haber remitido al resto de intermediarios y a sus clientes (obligados tributarios), en el plazo de cinco días naturales, una comunicación de un período de treinta y tres meses y catorce días (período comprendido entre el 25 de junio de 2018 hasta el 13 de abril de 2021), revisando todos los mecanismos.

Por otra parte, el 14 de mayo de 2021, venció el plazo de cara a la presentación de los primeros Modelos 234 y 235; abarcando, en el caso del Modelo 234, el denominado período «retroactivo» (desde el 25 de junio de 2018 hasta el 30 de junio de 2020) y el período comprendido entre el 1 de julio de 2020 y el 30 de abril de 2021, donde ya se estaban reportando los mecanismos¹⁴². A partir del 14 de mayo de 2021, comenzó a computar el plazo de treinta días para comunicar los mecanismos cuyo nacimiento de la obligación de declarar ha tenido lugar desde el 14 de abril de 2021, y así en lo sucesivo¹⁴³.

El 21 de mayo de 2021 venció el plazo de cinco días naturales de cara a realizar la comunicación que se ponga de manifiesto que se han presentado los Modelos tanto para los intermediarios como para los obligados tributarios que hayan realizado un Modelo 234 ó 235. A partir de este momento, se comienza a presentar el Modelo 235 trimestralmente.

El primer Modelo 236, que recordemos afecta a los obligados tributarios, ha de presentarse en el cuarto trimestre del año 2022, debiendo incluir el mismo la información referente a los mecanismos utilizados a partir de la entrada en vigor de la Orden Ministerial (desde el 14 de abril de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2021).

3.5. Contenido de la obligación: modelos de declaración relativos a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

En la declaración de los mecanismos deberán constar, según proceda, los siguientes datos: identificación de los intermediarios y de los obligados tribu-

140 Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y participes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración (BOE núm. 88, de 13.04.2021).

141 Publicado en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/234/FAQ_234_235_236.pdf (última versión de 26.04. 2021).

142 Mientras que en el período comprendido entre el 25 de junio de 2018 y el 20 de junio de 2020 se resalta la importancia de la ejecución del mecanismo de planificación fiscal, en el período comprendido entre el 01 de julio de 2020 y el 30 de abril de 2021 ya se reportan los mecanismos de modo ordinario.

143 A diferencia de otros países donde ha existido un plazo de 18 meses de cara a la adaptación a la normativa, en el caso de España ha existido un día (14 de abril de 2021); es decir, el día transcurrido entre la publicación de la Orden Ministerial y el nacimiento de la obligación de declarar.

tarios¹⁴⁴, información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes¹⁴⁵, resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación de información¹⁴⁶, fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información¹⁴⁷; información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo; determinación del Estado de residencia del obligado(s) tributario(s) que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo; determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona; y, por último, valor del efecto fiscal derivado del mecanismo¹⁴⁸.

Junto a la obligación general, existen la comunicación de mecanismos comercializables¹⁴⁹ y la comunicación de la utilización de mecanismos en España. La primera, tendrán que presentarla los intermediarios, no siendo posible la presentación por los obligados tributarios. La segunda, a tenor del art. 49 del Real Decreto 243/2021, la deberán presentar los obligados a la Administración tributaria, siempre y cuando el mecanismo transfronterizo sea utilizado en la jurisdicción española.

Ello va a exigir que, con carácter ordinario, se hubiera presentado la declaración de los mecanismos en el momento de su diseño. Es decir, cuando el mecanismo se diseña, comercializa o planifica, en ese momento surgirá la obligación de declaración general a través del Modelo 234; posteriormente, si ese mecanismo tiene efectos dentro de la jurisdicción española, también deberá ser reportado mediante el Modelo 235 cuando se utilice en España.

A cambio de estas presentaciones de declaración por parte tanto de intermediarios como de OTIs, la Administración va a conceder una especie de *feed-*

144 Incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado.

145 Figuran en el anexo IV DAC. Así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.

146 Incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria. «Deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público» (art. 46.1.c del Real Decreto 423/2021).

147 A tenor de lo previsto en el apartado 3 del art. 46 RGaPT.

148 A estos efectos, se considerará valor del efecto fiscal «el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal...» (art. 46.1.f Real Decreto 243/2021).

149 Al tratarse de mecanismos comercializables, previamente tienen que implicar una cierta repetición en cuanto a su realización. De este modo, con carácter previo, habrá debido de ser comunicado a través del Modelo 234 –Modelo ordinario– como un mecanismo original, y, a partir de las segundas y sucesivas veces en que se realiza, diseña o transmite el mecanismo –sujeto a comunicación–, se considerará como mecanismo comercializable y, por tanto, será objeto de comunicación a través del Modelo 235, regulado en la Orden Ministerial HAC/342/2021, de 12 de abril. Este modelo no va a exigir tanta información como en el caso de mecanismos sujetos a comunicación de carácter ordinario, dado su carácter estandarizado o normalizado.

back a los obligados sobre los mecanismos declarados. En este sentido, una vez realizado su análisis y estimadas las consecuencias tributarias, a través de la sede electrónica de la AEAT, se van a comunicar los mecanismos más relevantes, así como el régimen tributario de los mismos.

Todo ello, en principio, no debería implicar la formación de listas blancas y negras de mecanismos. La idea de esta comunicación por parte de la Administración es proporcionar retroalimentación a los contribuyentes para general conocimiento de estos y como «guía interpretativa» de cara a futuros reportes de información.

3.5.1. Modelo 234: declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Este modelo se configura como la principal declaración informativa de los mecanismos. En este sentido, estarán obligados a presentar declaración los intermediarios o, en su caso, los obligados tributarios. Su contenido básico es el siguiente:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario.
- b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes que determinan la obligación de declaración del mecanismo. Así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.
- c) Un resumen del contenido del mecanismo sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria¹⁵⁰.
- d) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo sujeto a comunicación de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información.
- e) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo sujeto a comunicación de información.
- f) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo sujeto a información¹⁵¹.
- g) La determinación del Estado de residencia del Obligado(s) Tributario(s) que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a

150 Deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes.

151 Este valor podrá ser cero, ya que pueden existir señas automáticas no ligadas al beneficio principal; y, por lo tanto, no produzcan ningún ahorro fiscal.

los que pueda afectar el mecanismo sujeto a comunicación de información.

- h) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

3.5.2. Modelo 235: declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal comercializables

El modelo 235 sólo afecta a los intermediarios en relación con mecanismos comercializables, entendiendo por estos «aquellos que sean ejecutables sin necesidad de adaptación sustancial». En este sentido, resultará obligatorio para los intermediarios presentar los datos actualizados de los mecanismos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Su contenido básico, a tenor del apartado 2 del art. 48 del Real Decreto 243/2021, es el siguiente:

- a) La identificación del mecanismo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios.
- c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo sujeto a comunicación, así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.
- d) La determinación del Estado de residencia del obligado(s) tributario(s) que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo sujeto a comunicación de información.
- e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona¹⁵².

La presentación de esta declaración, que eximirá de la obligación de presentar el modelo 234 por cada uno de los mecanismos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado, deberá realizarse en el mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos comercializables con poste-

¹⁵² Las informaciones referidas constituyen distintos conjuntos de datos, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración, a efectos de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima tercera.4 de la LGT (art. 48.3 RGAP).4

rioridad al mismo mecanismo (originariamente declarado en el modelo 234 o en el último modelo 235 presentado). Por tanto, se entiende que su utilización será muy reducida en la práctica.

3.5.3. Modelo 236: declaración de información de utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Este modelo afecta sólo a los obligados tributarios en aquellos supuestos en los que se utilice un mecanismo que haya debido ser previamente declarado bien por el obligado tributario, bien por el intermediario; o, incluso, aun no habiéndose declarado, lo hubiera debido ser.

Esta obligación, por tanto, se prolongará año tras año, no decayendo la misma hasta que se deje de utilizar el mecanismo. Ahora bien, si entendemos por utilización del mecanismo la transferencia del activo, durante el tiempo que el activo permanezca en poder del obligado tributario, éste (activo) podrá ser objeto de utilización o disfrute por el mismo.

Por tanto, estamos ante una obligación de presentar una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos que hayan debido ser previamente declarados¹⁵³ cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1. Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.
2. Que el obligado tributario tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.
3. Que el obligado tributario perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.
4. Que obligado tributario realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

A tenor del apartado 2 del art. 49 del Real Decreto 243/2021, su contenido básico es el siguiente:

- a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios.
- b) La identificación del mecanismo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.
- c) La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo.

¹⁵³ Con independencia de la AT a la que se hubieran declarado en virtud de la obligación de declaración general a la que se refiere el art. 8 bis ter.1 DAC (apartado 1 del art. 49 RGAPYPT).

- d) Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.
- e) Valor del efecto fiscal¹⁵⁴ derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración¹⁵⁵.

La presentación del modelo 236 deberá realizarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos que hayan debido ser previamente declarados.

3.6. Régimen sancionador

A tenor del art. 25 bis DAC, de cara a garantizar las medidas introducidas por la misma, los Estados miembros de la UE establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas¹⁵⁶. En todo caso, estas sanciones deberán ser eficaces, proporcionadas y disuasorias.

En este sentido, respecto al margen de libertad de los Estados miembros de la UE a la hora de establecer un régimen sancionador en un contexto de falta de armonización, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha manifestado que «si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros serán competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, estarán obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y de los principios generales de este Derecho y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad»¹⁵⁷.

En la práctica existen diferencias respecto a la cuantía de las sanciones impuestas en los distintos Estados miembros e influyen en las decisiones adop-

154 A tenor del apartado 2 del art. 49 RGAYPT, tendrá la consideración de valor del efecto fiscal «el resultado producido en España, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal (...»).

155 Las informaciones referidas constituyen distintos conjuntos de datos, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración, a efectos de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima tercera.4 de la LGT (apartado 4 del art. 49 RGAYPT).

156 En la transposición realizada a nuestro Ordenamiento jurídico «no hay una definición de lo que constituye infracción. Y no la hay porque la posible infracción va referida a estimaciones de valor sobre las que se asienta la existencia de un mecanismo del que, en no pocos casos, no se sabe con precisión si debe ser objeto de información y comunicación. Y es en este punto donde radica la dificultad de definir y conceptuar cuándo existe una infracción. Las dificultades para formular el tipo de infracción son evidentes. Esta ausencia de tipicidad encuentra una explicación..., pero tienen efectos letales cuando el problema es determinar cuándo y qué es lo que debe presentarse» [Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, p. 3].

157 Entre otras, Sentencias del TJUE, de 9 de febrero de 2012, *Urbán*, C-210/10, ECLI:EU:C:2012:64; y de 16 de julio de 2015, *Chmielewski*, C-255/14, ECLI:EU:C:2015:475.

tadas por los intermediarios y obligados tributarios¹⁵⁸. Con el propósito de atenuar los efectos provocados por esta situación, se ha propuesto la utilización de estándares más detallados¹⁵⁹.

Cabe distinguir entre el régimen sancionador aplicable por el incumplimiento de la obligación de declarar en sí misma y el régimen sancionador derivado de la falta de comunicación del secreto profesional o de multiplicidad de obligados. Este último estará compuesto, salvo una pequeña excepción, por una sanción meramente formal de una cuantía de seiscientos euros.

Respecto al régimen sancionador de la falta de presentación de la declaración, la sanción material consistirá en dos mil euros por cada dato o conjunto de datos. En este sentido, teniendo en cuenta que existen ocho datos o conjunto de datos, tendremos una sanción máxima de dieciséis mil euros por mecanismo en caso de obviar la presentación de toda la declaración, siempre con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo –de carácter dinámico–, que estará referenciado, en el caso de que el sancionado sea el intermediario, al valor de sus honorarios profesionales; y, en el caso de que el obligado a presentar declaración fuera el contribuyente, al «valor del efecto fiscal» del mecanismo.

3.6.1. Falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas

En estos supuestos, la infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de dos mil euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios¹⁶⁰ percibidos o a percibir por cada mecanismo (si el infractor es el intermediario) o al «valor del efecto fiscal» derivado de cada mecanismo (si el infractor es el obligado tributario)¹⁶¹. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a cuatro mil euros¹⁶².

158 En este sentido, en Polonia, las sanciones pueden alcanzar los cinco millones de euros, y se podrán imponer tanto a los obligados tributarios como a los intermediarios representantes; en Suecia, las sanciones son más cuantiosas para el intermediario que para el obligado; en Alemania, por su parte, las sanciones podrá alcanzar los veinticinco mil euros; en Portugal, las mismas oscilan entre los dos mil y los ochenta mil euros; en Luxemburgo, las sanciones podrán llegar a doscientos cincuenta mil euros; en Holanda, por su parte, las sanciones máximas podrán alcanzar los ochocientos treinta mil euros; finalmente, en el caso del Reino Unido, se prevé una sanción de seiscientas libras diarias, por las infracciones cometidas, además de recoger otras sanciones que oscilan entre cinco y diez mil libras para aquellos supuestos en los que los obligados tributarios no hayan realizado reportes anuales.

159 Ballancin, A. y Cannas, F. (2020). The DAC 6 and its compatibility with some of the founding principles of the European legal system(s). *EC Tax Review* (3), p. 125.

160 En aquellos supuestos en los que no existan honorarios, el límite se referirá al «valor de mercado» de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario, calculada de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

161 En este último caso, cuando un mecanismo carezca de valor, se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

162 Disposición adicional vigésima tercera.4.a) LGT.

La doctrina ha realizado una serie de observaciones al respecto. Por un lado, partiendo de que en este supuesto se sanciona la falta de declaración, el total de «conjunto de datos» omitidos será el contenido en la correspondiente declaración –no inferior a cinco–, no se alcanza a vislumbrar en qué supuestos podría entrar en juego el límite mínimo de la sanción (cuatro mil euros)¹⁶³. Por otro lado, se ha puesto de manifiesto que, si el objeto de la sanción radica en el retraso en el incumplimiento, hubiera resultado más lógico emplear el período de retraso –y no el número de datos o conjunto de datos omitidos– de cara a cuantificar la sanción. De este modo, además, se incentivaría un cumplimiento más temprano de la obligación¹⁶⁴.

Finalmente, se han planteado dudas fundadas sobre si la fijación del umbral máximo de la sanción cumple con los requerimientos del principio de tipicidad que informa el derecho sancionador. No parece adecuado tomar como referencia de dicho umbral un término –el «valor del efecto fiscal»–, «definido de manera imprecisa y cuya determinación puede resultar compleja y controvertida»¹⁶⁵.

La sanción y los límites, mínimos y máximos, se reducirán a la mitad en el caso de que la declaración se presente fuera de plazo sin requerimiento previo¹⁶⁶. Este mismo régimen se aplicará, respecto lo añadido, en los casos de declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos presentadas en plazo, cuando posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores. Así pues, el cumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación opera como atenuante de la responsabilidad.

Finalmente, con base en lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, se ha entendido compatible esta infracción –falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas– con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), en aquellos supuestos en los que, omitida la presentación en plazo, la Administración requiera tanto al intermediario como al obligado tributario de cara a la presentación y el citado requerimiento no sea atendido por cualquiera de ellos.

163 Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena Fiscal* (20).

164 De hecho, el criterio empleado tanto en Reino Unido como en Irlanda es, precisamente, el retraso en el cumplimiento [Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. (2ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho, p. 83].

165 Las mismas dudas se han planteado respecto de la alusión a mecanismos transfronterizos que carecen de valor en las *Observaciones de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)*, en el trámite de información pública del Anteproyecto de Ley.

166 En este sentido, la reducción de la sanción debería de haber tenido en cuenta el período de retraso.

3.6.2. Presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas

El régimen sancionador, en estos casos, será el mismo que el previsto anteriormente, aplicable por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo.

De este modo la infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de dos mil euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de cuatro mil euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo (si el infractor es el intermediario) o al «valor del efecto fiscal» derivado de cada mecanismo (si el infractor es el obligado tributario). El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a cuatro mil euros¹⁶⁷.

Al igual que ocurre con las infracciones por falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas, con base en lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, se ha entendido compatible esta infracción con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), en los referidos supuestos.

3.6.3. Presentación de las declaraciones informativas por medios distintos a los electrónicos

Lo característico de esta infracción, a diferencia de los supuestos anteriores, es que el incumplimiento hace referencia a la forma de presentación de las declaraciones; es decir, la declaración se presenta en tiempo y forma, pero por otras vías distintas a las previstas a estos efectos. En este sentido, se ha echado en falta por la doctrina¹⁶⁸ la falta de previsión acerca tanto de cómo debería resolverse la posible concurrencia entre esta infracción con las expuestas en los apartados anteriores; así como de los efectos que respecto de la referida infracción pueda tener una hipotética regularización voluntaria, entendiéndose que la misma operaría como una eximente plena de la responsabilidad¹⁶⁹.

La infracción será calificada como grave, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de doscientos cincuenta euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración

167 Vid. Disposición adicional vigésima tercera.4.b) LGT.

168 Vid. Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por..., *op. cit.*

169 A tenor de lo previsto en el art. 15.7 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, «a efectos de lo dispuesto en el de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador».

con un mínimo de setecientos cincuenta euros y un máximo de mil quinientos euros.

3.6.4. Falta de comunicación obligada por los intermediarios en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos

A diferencia de las infracciones anteriores, en este caso se regulan tanto la falta de comunicación en plazo como la comunicación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, dentro del mismo tipo infractor. En estos supuestos, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de seiscientos euros. No obstante, si ello concurre con la falta de declaración del correspondiente mecanismo por otro intermediario o, en su caso, por el obligado tributario interesado, que hubieran debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación, se aplicará la sanción informada en el primer apartado.

Ante la falta de previsión expresa de las consecuencias de un hipotético incumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación de comunicación obligada por los intermediarios, se ha entendido que deberá acudirse a la norma general recogida en el apartado 3 del art. 179 LGT¹⁷⁰. En este sentido, la regularización voluntaria operaría como eximente plena de la responsabilidad.

3.6.5. Falta de comunicación obligada por los obligados tributarios en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos

Se trata de evitar la reiteración en la presentación de declaraciones en aquellos supuestos en los que concurren varios obligados tributarios en un mismo mecanismo. En estos supuestos, la presentación por parte de uno de ellos –y consiguiente comunicación– eximirá al resto de su obligación. La sanción, al igual que en el caso anterior, consistirá en una multa pecuniaria fija de seiscientos euros.

Ante la falta de previsión expresa de las consecuencias de un hipotético incumplimiento voluntario extemporáneo de la obligación de comunicación obligada por los obligados tributarios, como ocurre en el supuesto anterior, se ha entendido que deberá acudirse a la norma general recogida en el apartado 3 del art. 179 LGT. En este sentido, la regularización voluntaria operaría como eximente plena de la responsabilidad.

170 A tenor del apartado 3 del art. 179 LGT, «los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas».

4. Protección de los sujetos obligados a suministrar información a las Administraciones tributarias

4.1. Derechos y garantías de los obligados tributarios interesados e inteligencia artificial

La transparencia en el ámbito de la relación jurídica tributaria cobra especial importancia tanto en aquellos supuestos en los que existe asimetría de poder entre las partes –entre la Administración tributaria y los obligados tributarios–, para reforzar el derecho de defensa de estos¹⁷¹. Con el ánimo de dilucidar sobre los posibles límites a la transparencia en el ámbito del control fiscal sin impedir el ejercicio de las actividades de comprobación e investigación por parte de la Administración, debemos partir de una serie de principios, como son: trazabilidad, explicabilidad, comunicación, cognoscibilidad, no exclusividad y no discriminación (algorítmica)¹⁷².

Las herramientas de inteligencia artificial (IA) deberán utilizarse por las Administraciones no sólo con el fin de prevenir la evasión fiscal y de cara a la asistencia del contribuyente, sino también para luchar contra el fraude fiscal. Resulta importante garantizar un buen uso de estas herramientas de acuerdo con los referidos principios, ya que la tecnología puede acarrear consigo riesgos en forma de sesgos¹⁷³.

171 BAKER & PISTONE han señalado como BEPS y la transparencia fiscal han extremado el poder de las autoridades fiscales en las fronteras pero guardan silencio sobre la protección del contribuyente; derechos que han llegado a ser casi una «palabra tabú» en el seno de la coordinación fiscal internacional bajo la errónea creencia de que los contribuyentes honestos no tienen nada de qué preocuparse y pueden obtener protección legal en cualquier país [vid. Baker, P. & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation. *EC Tax Review* (5-6), p. 345].

172 A tenor de las *Directrices para una IA fiable* (Documento publicado el 08.04.2019), en virtud del principio de trazabilidad, los conjuntos de datos y los procesos que dan lugar a decisiones de sistemas de IA deberían documentarse de un modo riguroso, pudiendo identificar los motivos de una decisión que ha sido errónea y ayudar a prevenir futuros errores.

El principio de explicabilidad, por su parte, hace referencia a la capacidad de explicar los procesos técnicos de los sistemas de IA como las decisiones humanas basadas en criterios de IA. En este sentido, las decisiones adoptadas por un sistema de IA deberán ser comprensibles y rastreables por los seres humanos.

De conformidad con el principio de comunicación, los seres humanos tienen derecho a conocer que están actuando con sistemas de IA, debiendo otorgárseles la posibilidad de elección entre sistemas de IA o seres humanos.

173 A través del principio de cognoscibilidad, cualquier persona interesada tiene derecho a conocer la existencia de una decisión automatizada que le afecte, resultando necesario ofrecerle la posibilidad de acceder a aquella información significativa sobre la lógica aplicada en el caso concreto.

Por el principio de no exclusividad, no podrá tomarse una decisión exclusivamente basada en un mecanismo automatizado siempre que la misma produzca efectos jurídicos relevantes en la esfera de una persona, siendo necesaria la intervención humana en estos supuestos.

Finalmente, en virtud del principio de no discriminación (algorítmica) resulta indispensable que el responsable del tratamiento utilice un procedimiento matemático o estadístico apropiado de cara a minimizar el riesgo de error y garantizar el tratamiento adecuado de los datos personales del sujeto en cuestión, evitando la existencia de riesgos.

A modo de ejemplo, la discriminación o la vulneración de derechos fundamentales como el derecho a la intimidad o a la vulneración de datos personales.

La elaboración de perfiles en el ámbito tributario es relativamente frecuente con la finalidad de llevar a cabo una evaluación de los riesgos fiscales existentes en cada uno de los casos. Se pueden evaluar determinados aspectos de una persona física; en particular, para predecir o analizar aspectos relativos a sus rendimientos profesionales, situación económica, salud, preferencias personales, intereses, fiabilidad, comportamientos, ubicación o movimientos.

Así pues, las notas características de la elaboración de perfiles serán las siguientes: forma de tratamiento automatizado, realizada sobre datos personales, evalúa datos personales de una persona física; y, por último, identifica las características del comportamiento presente o futuro de una determinada persona.

Debe tenerse en cuenta, del mismo modo, que existen distintas etapas en la elaboración de perfiles: recogida de los datos; análisis automatizado de cara a la identificación de correlaciones; y, finalmente, una vez identificados los patrones de comportamiento presentes o futuros de un sujeto a través de las correlaciones, se le asigna a una determinada categoría o grupo con la finalidad de realizar predicciones sobre capacidades, intereses o comportamientos del sujeto en cuestión.

El Reglamento General de Protección de Datos¹⁷⁴ prohíbe la elaboración de perfiles para el tratamiento o toma de decisiones basadas únicamente en el tratamiento automatizado¹⁷⁵ que produzcan efectos jurídicos a la persona o le afecten significativamente en sus intereses, permitiendo —a modo de excepción— la toma de decisiones basadas en este tratamiento, incluida la elaboración de perfiles, en determinados casos, como cuando el tratamiento esté autorizado expresamente por el Derecho de los Estados miembros aplicable al responsable de tratamiento¹⁷⁶.

Más allá del ámbito de la referida prohibición, a efectos de la protección de datos, otra serie de derechos relacionados con la transparencia serían el derecho a la información, de acceso y el derecho a obtener la intervención humana e impugnar, en cualquier caso, la decisión adoptada¹⁷⁷. Este conjunto de dere-

174 Art. 4 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos) (DO L 119, de 04.05.2016).

175 Por tanto, podrá obviarse esta prohibición general, incorporando la participación humana en el proceso decisorio.

176 Apartados 1 y 2.b) del art. 22 del Reglamento General de Protección de Datos.

177 El derecho a la información se define con la finalidad de garantizar un tratamiento leal y transparente respecto del interesado, y se concreta en una serie de pautas: informar al interesado de la realización de este tipo de actividad, ofrecer información significativa sobre la lógica aplicada, informar sobre los factores que se han tenido en cuenta de cara a la toma de decisiones y, por último, explicar la importancia, las consecuencias previstas al tratamiento y como puede afectar la decisión automatizada al interesado.

En virtud del derecho de acceso, el responsable del tratamiento deberá informar al interesado acerca de las consecuencias del mismo de cara a que pueda tener constancia de la afección por la decisión adoptada, incluida la elaboración de perfiles.

chos sólo afecta a las personas físicas, no pudiendo ampararse en los mismos las personas jurídicas en los procedimientos de detección de riesgos¹⁷⁸.

Ahora bien, el derecho de acceso puede estar limitado en determinados supuestos en los que la información pueda suponer o pueda implicar un perjuicio de cara a la prevención, la investigación y la sanción de determinados ilícitos¹⁷⁹. Por tanto, cabe la posibilidad de establecer unos determinados límites al derecho a la información en aquellos supuestos en los que se ejercen actividades de control por la Administración y resulta necesario, por tanto, preservar la información –de cara a evitar que no se pueda ejercer de manera adecuada el ejercicio de las funciones por la Administración tributaria–.

Recapitulando, es necesario fomentar el uso de la IA, el tratamiento de datos en el ámbito de las Administraciones como medida esencial para, por un lado, luchar contra el fraude fiscal; y, por otro, prestar mejores servicios y asistencia a los contribuyentes. Del mismo modo, es importante la existencia de límites adecuados al derecho a la información por parte de los obligados tributarios, en línea con el principio de transparencia –concretado en los derechos a la información, al acceso y a la impugnación de la decisión adoptada–.

La transparencia se ha considerado un principio transcendental respecto a: las relaciones de los contribuyentes con las Administraciones tributarias (a través de distintas obligaciones de comunicación de información); las relaciones entre Administraciones (intercambio internacional de información); y, por último, las relaciones de las Administraciones tributarias con los contribuyentes.

Concretamente, en estas últimas, la transparencia encuentra justificación tanto en el volumen de información sobre los obligados tributarios en poder de las Administraciones, como en la necesidad de fomentar el cumplimiento voluntario¹⁸⁰. En este sentido, el último Plan Estratégico de la AEAT¹⁸¹ considera la transparencia, además de como un principio fundamental –a modo de guía de actuación de la AEAT–, como una de las variables esenciales del mismo, manifestándose ésta en la necesidad de una mayor exigencia ciudadana de calidad en las actuaciones, así como de transparencia y rendición de cuentas a los obligados tributarios. Por tanto, uno de los ámbitos más valorado será el relativo a la puesta a disposición de datos fiscales hacia los referidos obligados tributarios.

178 Sentencia del TJUE, de 10 de diciembre de 2020, *J & S Service*, C– 620/19, ECLI:EU:C:2020:1011. En la misma, el TJUE señala cómo el concepto de información relativa a las personas jurídicas es un concepto radicalmente distinto del concepto de datos personales de las personas físicas. El derecho de toda persona física a la protección de los datos de carácter personal es un derecho fundamental (art. 8.1 CDFUE) y debe respetar las limitaciones impuestas por el RGPD. En cambio, la información relativa a las personas jurídicas no goza de una protección comparable en el Derecho de la UE.

179 Resolución del Consejo de Transparencia y Buen Gobierno (R-0825/2019), de 13.02.2020. https://www.consejo-detransparencia.es/ct_Home/dam/jcr:41c81ad6-9bce-4ac3-bd57-2185e0468458/R-0825-2019.pdf (último acceso 30 de noviembre de 2022).

180 E.g. a través de la asistencia a los obligados tributarios.

181 *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf (último acceso 30 de noviembre de 2022).

La nueva planificación estratégica de la AEAT se centra en la promoción del cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes; en particular, en la consecución de una mayor transparencia respecto de los datos referentes a los sujetos obligados que obran en poder de la misma. Se trata, en definitiva, de reducir al máximo el nivel de incumplimiento tributario debido tanto a errores como a falta de información por parte de los sujetos obligados que tienen intención de cumplir con sus obligaciones tributarias en los respectivos ámbitos¹⁸².

4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva

A tenor del art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (en adelante, Carta), «toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva»; en particular, «tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la Ley». En este sentido, «toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar»¹⁸³.

A través de la Sentencia de 6 de octubre de 2020 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19 se han introducido nuevos criterios interpretativos para reconocer la «pertinencia previsible» de la información intercambiada en el marco de los requerimientos de información dentro de la UE¹⁸⁴. En estos asuntos, la Administración tributaria española formalizó dos solicitudes de información, traducándose la primera, a su vez, en un requerimiento de información por parte de la Administración tributaria luxemburguesa a una sociedad ubicada en Luxemburgo en el que se solicitaba información de todo tipo relativa a contratos celebrados con otras sociedades sobre los derechos del obligado tributario.

Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo (luxemburgués) son, básicamente, dos: en la primera de ellas, se plantea si el art. 47 de la Carta (derecho a la tutela judicial efectiva) se opone a la legislación de un Estado miembro que no reconoce el derecho a recurrir de forma directa contra el requerimiento de información en vía judicial; por otra parte, se plantea si, en caso de responder afirmativamente a la primera cuestión, la solicitud de información y los posteriores requerimientos cumplían el requisito de la «pertinencia previsible», exigido por la Directiva 2011/16/UE (arts. 1.1 y 5), en la medida en que éstos hacían referencia a información de carácter general o poco precisa (contratos, facturas, cuentas bancarias, etc.).

182 A modo de ejemplos de ámbitos de puesta a disposición de datos a favor de los contribuyentes, los datos fiscales –incluida información con posible transcendencia a efectos de cálculo del resultado contable– del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de fomentar el cumplimiento voluntario por parte de las mismas; o, por su parte, la nueva forma de presentar el Impuesto sobre el Valor Añadido, simplificando la cumplimentación del modelo.

183 Art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DO C 364, de 18.12.2000, p. 1).

184 *Vid.* Serrat Romaní, M. (2021). La relevancia de la pertinencia previsible: Comentario crítico a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, *ECJ Leading Cases*. <https://ecjleadingcases.wordpress.com> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

Respecto del alcance de la tutela judicial efectiva, el TJUE ha considerado que en los supuestos de normativa que no permita a terceros –a quienes se le solicita la información– emprender acciones contra esos requerimientos administrativos se vulnera su derecho a la tutela judicial efectiva; especialmente, cuando el requerimiento de información resulta arbitrario o desproporcionado, ya que se pondría al sujeto obligado en una situación de indefensión: solamente podría recurrir una vez se hubiera negado a suministrar la información y, a consecuencia de ello, se le hubiera interpuesto la pertinente sanción.

El TJUE diferencia la situación de los tres tipos de obligados tributarios (destinatario del requerimiento, contribuyente investigado y tercero afectado). Respecto a la persona que posee la información objeto de requerimiento, el TJUE entiende que se ha producido una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en la medida en que la legislación (luxemburguesa) no contemplaba la posibilidad de recurrir de forma directa el requerimiento de información por parte del destinatario del mismo¹⁸⁵.

Ahora bien, el TJUE se pronuncia en distinto sentido respecto a los otros tipos de obligados tributarios. En este sentido, respecto al contribuyente sometido a investigación, el TJUE señala que la situación del mismo es diferente respecto al poseedor de la información puesto que no es el destinatario de la decisión y, por lo tanto, no queda sujeto a ninguna obligación jurídica resultante de esta última, ni tiene el riesgo de ser sancionado en caso de incumplimiento.

Por otra parte, el TJUE aclara que solamente en las fases contradictorias (posteriores a las preliminares en las que se haya abierto el procedimiento inspector frente al contribuyente por la Administración tributaria competente) el contribuyente podrá ejercitar el derecho a la tutela judicial efectiva.

Finalmente, el TJUE pone de manifiesto que la inexistencia del referido recurso directo frente al requerimiento de información respeta el principio de proporcionalidad, ya que en estos casos debe primarse el intercambio rápido y eficaz de información ante la Administración tributaria dentro de los plazos establecidos al efecto por la Directiva 2011/16/UE, y el mismo podría verse frustrado en caso de reconocerse el derecho a plantear recurso (de forma directa contra el requerimiento de información) al obligado tributario.

En los supuestos de terceros afectados, el hecho de negar la posibilidad de recurso a los requerimientos puede resultar conflictivo. En este sentido, negar la posibilidad de recurrir el requerimiento en sí no significa que los sujetos afectados no puedan presentar recurso contra las decisiones arbitrarias o desproporcionadas, ya que las mismas pueden afectar o vulnerar sus derechos a la intimidad y a la protección de datos. En estos casos, debe garantizarse a los terceros –afectados por un requerimiento de intercambio de información– el derecho a la tutela judicial efectiva.

185 Al destinatario del requerimiento de información, en caso de no atender el mismo, se le interpondría una sanción, que podría no atender, interponiendo el pertinente recurso contra la misma y contra el requerimiento de información. Por este motivo, el TJUE entiende que solo sólo se puede recurrir el requerimiento de información de forma indirecta o incidental.

Ahora bien, en contra del argumento del TJUE, la posibilidad de interponer recurso directo frente al requerimiento de información no tiene que afectar a la eficacia del intercambio de información negativamente, siempre y cuando ese recurso se conciba de un modo coherente con un intercambio eficaz y rápido de la información¹⁸⁶.

4.3. Pertinencia previsible

Respecto a los límites de la «pertinencia previsible» de la información tributaria requerida, el TJUE había manifestado que, si bien las AT tienen cierto margen de discrecionalidad respecto de la información a solicitar, no se debe requerir información inconexa a la investigación ni se deben llevar investigaciones aleatorias (*fishing expedition*)¹⁸⁷.

El TJUE señala que la solicitud de intercambio de información cumple este requisito en la medida en que concurren tres requisitos: identificación clara del contribuyente investigado, identificación de período o períodos impositivos respecto de los cuales se solicita la información; y, finalmente, identificación del tercero (persona en cuyo poder está la información precisada)¹⁸⁸.

De este modo, dentro de los requisitos exigidos, se encuentra la identificación tanto del sujeto sometido a investigación como de los terceros en cuyo poder se halla la información de interés para los objetivos de la investigación. Estos últimos deberán mantener algún tipo de conexión con el asunto objeto de investigación, no pudiendo ser seleccionados, por tanto, de modo aleatorio.

El hecho de que la información sea de carácter genérico (contratos, facturas, cuentas, etc.), en principio, no provoca el incumplimiento de este requisito, ya que la información solicitada está circunscrita material, temporal y subjetivamente. Así pues, el TJUE protege el poder tributario de los Estados miembros, al igual que las potestades administrativas de solicitud de información transfronteriza, en detrimento de los derechos del contribuyente y de los terceros afectados¹⁸⁹. Todo ello de cara a preservar la eficacia y rapidez de la cooperación administrativa.

En esta línea, El TJUE ha entendido que «una solicitud de información debe considerarse referida a información que no carece manifiestamente de toda pertinencia previsible cuando las personas sometidas a examen o investigación en el sentido de esta última disposición no estén identificadas nominal e indi-

186 Esto lo demuestra la experiencia de algunos Estados miembros, como Alemania, que disponen de vías de recurso directo, pudiéndose limitar las mismas si concurren circunstancias objetivas.

187 Vid. Grau Ruiz, A. (2020). Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria (Capítulo VII). En S. Moreno González y F.J. Nocete Correa (dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*. (1ª ed.) Atelier, pp. 314-315.

188 Vid. Sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373. En este sentido, *Conclusiones de la abogada general Sra. Juliane Kokott presentadas el 2 de julio de 2020*.

189 «En síntesis, se podría decir que la sentencia viene a reforzar los poderes de los Estados miembros tanto a nivel legislativo como administrativo respecto de los procedimientos de investigación tributaria, pues mina el derecho del contribuyente a impugnar la solicitud de intercambio de información a la vez que otorga a los Estados miembros una mayor facultad discrecional para limitar este derecho» [Vid. Serrat Romani, M. (2021). La relevancia de..., *op. cit.*].

vidualmente en dicha solicitud, pero la autoridad requirente acredite, mediante explicaciones claras y suficientes, que está llevando a cabo una investigación específica sobre un grupo limitado de personas, justificada por sospechas fundadas de incumplimiento de una obligación legal concreta»¹⁹⁰.

Cuando a una persona (en cuyo poder obra información) se le haya impuesto una sanción administrativa pecuniaria por no dar cumplimiento a una decisión de requerimiento de información (contra la que no cabía recurso judicial alguno en virtud del Derecho interno del Estado miembro requerido), y dicha persona ha impugnado la legalidad de la referida decisión –por vía incidental en el marco de un recurso judicial dirigido contra la resolución sancionadora dictada por no dar cumplimiento a ese requerimiento (de manera que ha tenido conocimiento de la información mínima en el curso del procedimiento judicial relativo a dicho recurso)–, debe otorgarse a la misma (persona) –una vez definitivamente reconocida la legalidad de las referidas resoluciones dictadas en su contra– la posibilidad de dar cumplimiento a la decisión de requerimiento de información en el plazo establecido inicialmente para ello por el Derecho nacional (sin que ello implique el mantenimiento de la sanción que se le impuso para ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva). Solo en caso de que esa persona no atendiera el mismo requerimiento en ese plazo sería legítimamente exigible la sanción impuesta¹⁹¹.

Así pues, la documentación solicitada debe estar relacionada con los sujetos poseedores de la información (nexo de conexión); debe estar relacionada con el contribuyente; y, por último, debe estar incardinada en el período investigado. Debe de existir, por todo lo expuesto, una conexión entre el sujeto al que se requiere la información y el obligado tributario o contribuyente¹⁹².

4.4. Secreto profesional de los abogados

La prerrogativa de secreto profesional de los abogados, no armonizada en el ámbito europeo, constituye un elemento esencial de los derechos al respeto de la vida privada y a un proceso equitativo. La necesaria relación de confianza entre cliente y abogado solo puede mantenerse si el primero cuenta con la garantía de que la información que transmite al segundo no se divulgará. Ahora bien, ¿el mero hecho de recurrir a un abogado –limitándose su intervención a una simple opinión– ya está amparado por dicho secreto? ¿En estos supuestos puede proporcionarse información alguna sobre un mecanismo transfronterizo por el abogado a terceros o a cualquier autoridad?

La norma del secreto profesional entre abogado y cliente está doblemente garantizada por los arts. 6 y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, de

190 Sentencia del TJUE, de 25 de noviembre de 2021, *État du Grand-duché de Luxembourg v L*, C-437/19, ECLI:EU:C:2021:953, apartado 72.

191 *Ibidem*, apartado 99.

192 Informe Especial 3/2021 «Intercambio de información fiscal en la UE: bases sólidas con deficiencias en la ejecución» 2021/C 31/05 (DO C 31, de 28.01.2021, p. 5).

4 de noviembre de 1950 (CEDH)¹⁹³. A tenor de la jurisprudencia del TJUE, la prerrogativa de secreto profesional constituye uno de los principios generales del Derecho de la Unión que se inspiran en los valores y las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros¹⁹⁴. En este sentido, y aunque el alcance y las modalidades de protección de la prerrogativa de secreto profesional de los abogados se rijan por la normativa nacional de cada Estado miembro, el principio mismo de esta protección debe considerarse igualmente garantizado sobre la base de los arts. 7 y 47 de la Carta¹⁹⁵.

La obligación de comunicación de información a las autoridades tributarias recae sobre todos los intermediarios, a tenor del papel sustancial que los mismos desempeñan en el diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva. En este sentido, cualquier restricción a su funcionamiento podría poner en peligro la esencia misma de los objetivos de la DAC. Ahora bien, la consecución de estos objetivos no debe implicar la vulneración de los derechos fundamentales protegidos por la Carta.

Se ha cuestionado si el art. 8 bis ter, apartado 5, de la DAC, por un lado, vulnera el derecho a un proceso equitativo garantizado por los arts. 47 de la Carta y 6 del Convenio Europeo (CEDH) en la medida en que no excluye, por principio, a los abogados que intervienen en el contexto de una actuación jurisdiccional del concepto de intermediarios que deben declarar a la Administración tributaria la información necesaria sobre una estructura fiscal transfronteriza o que deben notificar esta obligación a cualquier otro intermediario.

Por otro, si la citada disposición vulnera los derechos al respeto de la correspondencia y de la vida privada garantizados por los arts. 7 de la Carta y 8 del Convenio Europeo (CEDH) en la medida en que no excluye, por principio, a los abogados que intervienen en el contexto de la evaluación de la situación jurídica de su cliente del concepto de intermediarios que deben declarar a la Administración tributaria la información necesaria sobre una estructura fiscal transfronteriza o que deben notificar esta obligación a cualquier otro intermediario¹⁹⁶.

Es decir, en los supuestos en los que un Estado miembro adopte las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, está obligado (el Estado miembro) a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene

193 Sentencia del TEDH, de 16 de diciembre de 1992, *Niemietz c. Alemania*, CE:ECHR:1992:1216JUD 001371088, § 37.

194 Sentencia del TJUE, de 18 de mayo de 1982, *AM & S Europe/Comisión*, C-155/79, EU:C:1982:157, apartado 18.

195 Art. 52.3 CDFUE.

196 Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia) el 28 de junio de 2021 – *Conseil national des barreaux, Conférence des bâtonniers, Ordre des avocats du barreau de Paris c. Premier ministre, Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance, Conseil national des barreaux y otros*, C-398/21.

como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial¹⁹⁷.

Si bien es cierto que la DAC trata de minimizar las vulneraciones del secreto profesional, no lo es menos que, en determinados supuestos, puede producirse tal vulneración¹⁹⁸. Habrá de garantizarse, de este modo, el equilibrio entre la exigencia de la protección de la prerrogativa de secreto profesional del abogado y el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, examinando en cada caso concreto si el régimen instaurado por la DAC –y las modificaciones introducidas a este último por la DAC 6– puede conducir a tal vulneración de los referidos derechos.

Los derechos fundamentales no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión. Por tanto, deviene necesario observar si la notificación por el abogado intermediario de su dispensa de comunicación de información a otro intermediario que ha participado en el mismo mecanismo transfronterizo está prevista por la legislación, persigue un objetivo de interés general reconocido por la Unión¹⁹⁹, es necesaria para alcanzar dicho objetivo y respeta el principio de proporcionalidad.

4.4.1. Respeto de la vida privada y familiar

El art. 7 de la Carta reconoce a toda persona el derecho al respeto de su vida privada (concepto que comprende las actividades profesionales o comerciales)

197 El Decreto que transpuso esta directiva en Bélgica estableció que, cuando un abogado implicado en una planificación fiscal transfronteriza está sujeto a secreto profesional, debe informar a los demás intermediarios de que no puede llevar a cabo la comunicación de información. Dos organizaciones profesionales de abogados interpusieron recurso ante el Tribunal Constitucional belga. A su parecer, no es posible cumplir la obligación de informar a los demás intermediarios sin violar el secreto profesional al que se hallan sujetos los abogados. El Tribunal Constitucional pregunta al Tribunal de Justicia a este respecto [Petición de decisión prejudicial planteada por el Grondwettelijk Hof (Bélgica) el 21 de diciembre de 2020 – *Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Layers, CD, JU c. Vlaamse Regering Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20].

198 E.g. cuando múltiples intermediarios participan en distintas fases del diseño del mecanismo en cuestión y la participación de cada uno de ellos en el mecanismo transfronterizo varía en función de sus funciones respectivas.

199 Tanto la lucha contra posibles casos de evasión y fraude fiscal [Sentencias del TJUE de 22 de octubre de 2013, *Sabou*, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 32; de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 76; de 26 de febrero de 2019, *X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países)*, C-135/17, EU:C:2019:136, apartados 74 y 75; y de 6 de octubre de 2020, *cit.*, apartados 86 a 88 y jurisprudencia citada], como la lucha contra las estructuras abusivas, cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituye la finalidad esencial de las operaciones de que se trate (SSTJUE de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 45; y de 22 de noviembre de 2017, *UBS Cussens y otros*, C-251/16, EU:C:2017:881, apartado 53 y jurisprudencia citada), constituyen objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea, a los efectos del art. 52.1 CFDEUE.

y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones²⁰⁰. Partiendo de la premisa de que la protección del secreto profesional no se limita a las actividades relativas a la defensa judicial del cliente, sino que tiene una dimensión más amplia (y un ámbito de aplicación más extenso), en el sentido de que protege asimismo la relación entre abogado y cliente fuera de un contexto judicial, la protección otorgada al secreto profesional no cubre todas las actividades de un abogado.

Exigir a los abogados que comuniquen a las autoridades administrativas información de que dispongan acerca de otra persona (gracias a la correspondencia que hayan mantenido con esta) constituye una intromisión en el derecho de estos profesionales al respeto de su vida privada²⁰¹. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha justificado la intromisión en la vida privada del abogado en aquellos supuestos en los que, por un lado, la obligación de notificar la información solo afecte a «actividades alejadas de la misión de defensa confiada a los abogados, similares a aquellas realizadas por los otros profesionales sujetos a la misma obligación»²⁰²; y, por otro, los abogados no estén sujetos a dicha obligación cuando la actividad de que se trate «esté relacionada con un procedimiento judicial, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tal procedimiento, incluyendo cualquier asesoramiento sobre la forma de incoarlo o evitarlo, ni cuando faciliten asesoramiento jurídico».

Por tanto, la protección del secreto profesional no cubre todas las actividades de un abogado, debiendo diferenciar las actividades comprendidas tradicionalmente en la misión del abogado (amparadas por la prerrogativa de secreto profesional)²⁰³, de aquellas en las que el abogado actúa al margen de su «papel habitual» de representante de sus clientes o de asesor jurídico (actividades equiparables a las de otros profesionales). La naturaleza de estas últimas no permite fundamentar la protección de la prerrogativa de secreto profesional. Ahora bien, en determinados supuestos el papel que desempeña el abogado es más difuso, resultando, por tanto, más complicada la referida distinción²⁰⁴.

Surgiendo, inmediatamente, la siguiente cuestión: ¿puede considerarse la actividad de intermediario comprendida en la función (defensa y análisis jurídico) de abogado? En caso negativo, y según parece sugerir la DAC, la obligación de comunicación de información –y de notificación– estaría justificada²⁰⁵, al equipararse, *prima facie*, el abogado que actúa como intermediario al resto de «intermediarios» (entre los que se cuentan algunos que quizá no gocen de la prerrogativa de secreto profesional).

200 Derechos que se corresponden con los reconocidos por el art. 8 CDFUE (*Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales*, DO 2007, C 303, p. 17).

201 Sentencia del TEDH, de 6 de diciembre de 2012, *Michaud c. Francia*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 91.

202 E.g. operaciones financieras, operaciones inmobiliarias, etc.

203 E.g. supuestos en los que el abogado que presta asesoramiento a su cliente en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, cuando un cliente solicita a su abogado un dictamen jurídico sobre un asunto específico. etc.

204 E.g. un abogado que no tenga relación de asesoramiento con ningún cliente diseñe un mecanismo transfronterizo comercializable para, a continuación, distribuirlo entre los contribuyentes, ya sea directamente o a través de un intermediario; o bien, un abogado que reciba de un cliente el encargo de examinar un mecanismo preparado y se vea obligado a prestar asesoramiento jurídico.

205 E.g. Reino de Bélgica y República de Letonia, entre otros.

Todo ello lleva a la necesidad de acotar la definición del concepto de «secreto profesional», de modo que no resulte demasiado amplia y pueda amparar aquellas actividades de un abogado (intermediario) que excedan los límites de las misiones específicas de representación y asesoramiento; y, en consecuencia, conlleve la dispensa al mismo de ciertas obligaciones de comunicación de información en aquellos casos en que realice la misma actividad que intermediarios de otras profesiones.

Para poder apreciar, plenamente, la compatibilidad de la obligación de comunicación de información a las Administraciones tributarias con el art. 7 de la Carta, es preciso tener también en cuenta la obligación subsidiaria –que recae sobre el tercero intermediario– de comunicar el nombre del abogado intermediario a las autoridades tributarias. En el marco de la DAC, aun cuando el abogado goce de la dispensa de la obligación de notificación a las autoridades tributarias, estas últimas serán informadas acerca de la comunicación entre ese abogado y su cliente (contribuyente) bien por el propio contribuyente, bien por un tercero intermediario notificado. Entre la información a comunicar se incluye la referida a la existencia del mecanismo transfronterizo y del contribuyente interesado, así como la referida a la participación del abogado intermediario, incluida la identificación del mismo²⁰⁶.

En este punto, resulta necesario plantearse las siguientes cuestiones: ¿es necesaria la comunicación del nombre del abogado a las autoridades tributarias –por un tercero intermediario notificado o el contribuyente– para alcanzar el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva? ¿la comunicación del nombre del abogado respeta el principio de proporcionalidad? ¿obtener el nombre del abogado proporciona a las autoridades fiscales información sustancial en cuanto al mecanismo en cuestión? ¿pueden solicitar las autoridades tributarias cualquier información complementaria a la ya recibida en la comunicación de información tanto al propio contribuyente como a los terceros intermediarios notificados? ¿la necesidad de garantizar la efectividad del control de los intermediarios que participan en los mecanismos transfronterizos justifica la comunicación a las autoridades tributarias del nombre del abogado?

Partiendo de que el objetivo principal de la DAC 6 es luchar contra las prácticas de planificación fiscal agresiva, la consecución del mismo no requiere que se divulgue el nombre del abogado implicado cuando este invoca la prerrogativa de secreto profesional, ni que se controle si dicho abogado ha invocado fundamentalmente dicha prerrogativa²⁰⁷.

El Tribunal de Justicia considera no obstante que la obligación de notificación que incumbe al abogado sujeto a secreto profesional no es necesaria para

206 Art. 8 bis ter, apartados 9, párrafo segundo, y 14 DAC.

207 «En este sentido, resultaría paradójico reconocer la prerrogativa de secreto profesional del abogado y, por este motivo, dispensarlo de su obligación de comunicación de información para luego vulnerar dicha prerrogativa exigiendo, como consecuencia indirecta de la obligación de comunicación de información que incumbe al tercero intermediario (y al contribuyente), que su nombre sea notificado a las autoridades tributarias. Además, no se desprende expresamente de ninguna disposición de la Directiva que esta tenga por objetivo comprobar si el abogado podía acogerse a la prerrogativa de secreto profesional» (Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, presentadas el 5 de abril de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:259, apartado 112).

contribuir a la prevención del riesgo de elusión y evasión fiscales. La divulgación a la Administración tributaria, por los terceros intermediarios a quienes se ha realizado la notificación, de la identidad del abogado intermediario y de su consulta, tampoco parece ser necesaria para la consecución de los objetivos de la Directiva²⁰⁸.

Garantizando, por tanto, la obligación de comunicación de información que incumbe a los demás intermediarios no sometidos al secreto profesional –y, a falta de tales intermediarios, la que incumbe al contribuyente interesado–, que la Administración tributaria sea informada. Además, tras recibir la referida información, la Administración tributaria puede solicitar información adicional directamente al contribuyente interesado, que podrá dirigirse entonces a su abogado para que le asista. Asimismo, puede llevar a cabo un control de la situación fiscal de dicho contribuyente.

Pues bien, la revelación a las autoridades tributarias, en cumplimiento de la obligación de comunicación, de información del mecanismo, debería cumplirse a través de un mecanismo abstracto, anonimizando el nombre del abogado, siendo contraria en cualquier otro caso al art. 7 de la Carta. De este modo, se logra alcanzar el objetivo de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, respetar la prerrogativa de secreto profesional y el derecho a la vida privada, y garantizar la eficacia del sistema de comunicación de información sobre los mecanismos transfronterizos a las autoridades tributarias.

4.4.2. Derecho a la tutela judicial efectiva

Por lo que al art. 47 de la Carta se refiere, y en relación con la compatibilidad del secreto de la correspondencia con la obligación de cooperar con las autoridades nacionales responsables de la lucha contra el blanqueo de capitales, «las actividades sujetas a las obligaciones de comunicación de información se sitúan por su naturaleza en un contexto que no tiene ninguna relación con un procedimiento judicial y, por lo tanto, tales actividades quedan al margen del ámbito de aplicación del derecho a un proceso equitativo», según ha declarado el TJUE²⁰⁹.

Concretamente, «el abogado no estaría en condiciones de cumplir adecuadamente su misión de asesoramiento, defensa y representación del cliente, quedando este, por tanto, privado de los derechos que le confiere el art. 6 del CEDH, si, en el contexto de un procedimiento judicial o de su preparación, aquel estuviera obligado a cooperar con los poderes públicos transmitiéndoles la información obtenida con ocasión de las consultas jurídicas efectuadas en el marco de tal procedimiento»²¹⁰. Asimismo, el TEDH ha señalado que la intrusión

208 El Tribunal de Justicia declara, en consecuencia, que la obligación de notificación establecida en la Directiva no es necesaria y vulnera, por lo tanto, el derecho al respeto de las comunicaciones entre el abogado y su cliente (STJUE, de 08 de diciembre de 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros*, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, apartado 58).

209 STJUE de 26 de junio de 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros*, C-305/05, EU:C:2007:383, apartados 33 y 35.

210 *Ibidem*, apartado 32.

en la prerrogativa de secreto profesional de los abogados puede repercutir sobre la buena administración de la justicia –y, por tanto, sobre los derechos garantizados por el art. 6 del CEDH–²¹¹.

Por tanto, el derecho a un proceso equitativo «implica por definición la existencia de un vínculo con un procedimiento judicial y es indisociable de la existencia de un contexto jurisdiccional»²¹², no acreditándose el citado vínculo en la notificación a los demás intermediarios de la obligación de informar a un tercero intermediario debido a los siguientes motivos: el intermediario no actúa en condición de defensor de su cliente en un litigio con la Administración tributaria²¹³, la obligación de notificación nace *en teoría* en una fase temprana (antes de la ejecución del mecanismo transfronterizo); y, finalmente, las obligaciones de información previstas por la DAC están vinculadas a una actividad legal –y, por lo tanto, *a priori*, extrajudicial en la fase inicial de la comunicación de información–.

5. Algunas cuestiones en torno a la implementación de la denominada «Directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6)

5.1. Cuestiones previas

Desde la adopción de la DAC 6, la misma ha estado rodeada de una fuerte polémica, suscitando la preocupación del sector profesional (intermediarios financieros y otros asesores fiscales) en la medida en la que hace recaer sobre los intermediarios la obligación de comunicar operaciones pendientes de realización (diseño, comercialización, organización o puesta a disposición para su ejecución de estructuras que pueden llegar a ser de forma potencial conformadoras de planificación fiscal agresiva).

La experiencia ha demostrado que la transposición de la DAC 6 a los Estados miembros se ha realizado de forma muy heterogénea²¹⁴. Las definiciones, las

211 Sentencia del TEDH, de 16 de diciembre de 1992, *cit.*, § 37.

212 Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, *cit.*, apartado 40.

213 «El hecho de que exista la posibilidad de que el asesoramiento dé lugar a un litigio con la Administración tributaria en una fase ulterior no significa que tal asesoramiento se haya prestado 'en el marco y a efectos del derecho de defensa' en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia» (Conclusiones del Abogado General Sr. Athanasios Rantos, *cit.*, apartado 41).

214 A modo de ejemplo, en cuanto a las señas distintivas, en el caso de Polonia se han incluido veinticuatro señas distintivas (transfronterizas y nacionales), en lugar de las quince que recoge la DAC 6, exigiendo solo once la existencia de beneficio fiscal; en el caso de Portugal, por su parte, se incluye una seña genérica sujeta al *test* de beneficio principal, así como señas distintivas específicas en las que existan mecanismos en los que se hayan implicado personas o entidades sin personalidad jurídica no sujetas o parcialmente exentas, que se hayan beneficiado del mecanismo; por último, en el caso del Reino Unido se excluyen las pequeñas y medianas empresas de las señas distintivas del grupo E, y se excluyen las ventajas fiscales [Resenig, K (2020). The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union. *European Taxation vol. 60* (12), pp. 527-535].

interpretaciones, la ampliación o circunscripción de alguno de sus términos provocan una demanda continua de asesoramiento en cuanto a la aplicación de la misma²¹⁵. Una norma tan intrusiva como la DAC 6 sólo tiene un objetivo: la lucha contra la planificación fiscal agresiva²¹⁶. Esta norma sólo encontrará su justificación, por tanto, en la eficacia (de la misma) en esta lucha.

Además, a través de esta norma, debería ponerse en valor el nuevo paradigma de la relación cooperativa entre administraciones y administrados en el futuro²¹⁷. En caso contrario (obligación unilateral de los obligados tributarios, intrascendencia de la información comunicada, no exoneración de responsabilidad con base en la comunicación, uso discrecional de la infor-

215 En este sentido, para SÁNCHEZ LÓPEZ «la Directiva (UE) 2018/822 adolece de importantes deficiencias, tanto desde el punto de vista de la 'calidad' de la norma que, desde luego, no cumple los parámetros de seguridad jurídica, certeza y confianza legítima, como también desde la perspectiva del contribuyente, en relación con el derecho que le corresponde a la previsión objetiva de su propia posición jurídica, así como desde el punto de vista del interés público al cumplimiento tributario, a que se dirige en última instancia el deber de información, siendo necesario, en este ámbito, no confundir el interés general con el recaudatorio» [Sánchez López. M.^aE. (2021). La seguridad jurídica y..., *op. cit.*].

216 «Los riesgos que se pretenden evitar con la planificación fiscal potencialmente agresiva pueden concitar otros que entrañen introducir desconfianza e inseguridad en la relación jurídico-tributaria. Existe el riesgo de que con la regulación de la planificación fiscal potencialmente agresiva se incida más en la lógica de lo deseable y se abandone la de lo prohibido y lo permitido. Supone, sobre la base de evitar riesgos potenciales, el establecer cánones de comportamiento deseables que se antepongan o desconozcan pautas normativas existentes» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

217 En este sentido, NAVARRO EGEA señala que «la realidad tecnológica de la AEAT, de cara al futuro, parece orientarse al denominado «cumplimiento fiscal por diseño» (*tax compliance by design*), una nueva forma de hacer en la aplicación de los tributos que, impulsada en los foros internacionales, empieza a implementarse en algunos países de la OCDE, entre los que se encuentra España» [Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital...*, *op. cit.*, p. 25]. Ahora bien, como afirman CALDERÓN CARRERO y QUINTÁS SEARA, el deber de colaboración concebido como un comportamiento proactivo «en ocasiones puede ir más allá del deber jurídico de colaboración establecido por las normas tributarias» [Calderon Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS* (1ª ed.) Thomson Reuters Aranzadi, p. 101].

Existe un fuerte interés en avanzar hacia un enfoque de cumplimiento cooperativo, lo cual probablemente supondrá un largo camino para muchos países en desarrollo, pero en este itinerario pueden adoptarse muchas medidas que ayudarán a reforzar la confianza. La tendencia hacia el cumplimiento cooperativo es mundial y un creciente número de países en desarrollo están adoptando al menos ciertos elementos de este enfoque. No es posible introducir rápidamente un cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo exige, como requisito previo, un cierto grado de confianza mutua, así como normas y procesos ciertos que regulen el sistema. Especialmente cuando la confianza se encuentre en su punto más bajo, será necesario realizar en primer lugar otras acciones que establezcan los fundamentos que permitan introducir el cumplimiento cooperativo. La introducción de algunas de estas medidas puede ser relativamente sencilla, por ejemplo, las que se dirigen a mejorar la comunicación, pero pueden ser muy eficaces para generar una dinámica positiva entre los contribuyentes y las administraciones tributarias [OECD (2022), *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en> (último acceso 30 de noviembre 2022)].

mación), la aplicación de la DAC 6 se realizaría, a nuestro criterio, de forma sesgada²¹⁸.

La misma Directiva establece la obligación de informar a la Administración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Esta obligación se

International Compliance Assurance Programme (ICAP), en el marco de la OCDE, es un programa voluntario para un proceso cooperativo multilateral de evaluación y garantía de riesgos. Está diseñado como un enfoque eficiente, eficaz y coordinado para proporcionar a los grupos de empresas multinacionales una mayor seguridad fiscal con respecto a algunas de sus actividades y transacciones. El ICAP no proporciona la seguridad jurídica que puede lograrse, por ejemplo, a través de un acuerdo anticipado de precios. Sin embargo, ofrece comodidad y seguridad cuando las administraciones fiscales que participan en la evaluación de riesgos de un grupo de empresas multinacionales consideran que los riesgos cubiertos son de bajo riesgo [OECD (2021), *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OCDE Publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf> (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

En la Unión Europea, el *European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project*, con el objetivo proporcionar un marco claro, estimula un diálogo preventivo para llevar a las Administraciones tributarias a realizar una evaluación de riesgo de alto nivel de la política de precios de transferencia adoptada por las grandes empresas multinacionales. Como resultado, las empresas reciben apoyo en su internacionalización para evitar problemas de doble imposición y reducir los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales [*Guidelines*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en (último acceso 24 de noviembre 2022)].

[...] El programa ETACA de la Unión Europea constituye un mecanismo cooperativo multilateral inspirado en el ICAP de la OCDE que permite contribuir a reducir riesgos y controversias fiscales de precios de transferencia entre administraciones tributarias de Estados miembros de la UE [Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (476/), p. 60].

Finalmente, destacar la aprobación de la *Norma UNE 19603 Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso*, elaborada por el Subcomité Técnico CTN 165 SCA Compliance tributario. La misma «viene a establecer un marco de referencia completo que permite, en primera instancia, disponer de un sistema de gestión de compliance tributario (3.34) alineado con las exigencias de conjunto de la normativa española» [Orena Domínguez, A. El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*. (1ª ed.) Wolters Kluwer, p. 77].

218 «La Directiva responde más a la consecución del efecto disuasorio en el empleo de mecanismos potencialmente elusorios que a facilitar una relación de cooperación entre los estados miembros de la Unión Europea y a propiciar el cumplimiento de los deberes de información por parte de los ciudadanos. Se pierde así, una vez más en el ámbito tributario, la posibilidad de: a) establecer unos cauces por los que las distintas legislaciones nacionales unificaran las estrategias frente al fraude fiscal; b) armonizar, con una mínima precisión, un lenguaje que permita que la lucha contra el fraude se asiente sobre bases conceptuales que hagan inane los recursos que en vía judicial son susceptibles de interponer los potenciales delinquentes. Recursos que, dada la equivocidad conceptual sobre la que descansa el presupuesto de hecho que genera la obligación de comunicación, pueden tener una perspectiva ciertamente halagüeña para el delincuente –o presuntamente delincuente– y desfavorable para el Derecho de la Unión» [vid. Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y..., *op. cit.*, p. 4].

En opinión de MORENO GONZÁLEZ «podría haberse establecido un supuesto de exclusión de responsabilidad aplicable en los casos en que el sujeto obligado haya informado de forma veraz y completa sobre los mecanismos sujetos a comunicación a la Administración tributaria; exclusión de responsabilidad que permitiría, a su vez, compatibilizar los objetivos buscados con el nuevo deber de colaboración con el contenido del derecho fundamental a no autoincriminarse» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 311].

impone de manera primaria a los intermediarios. Y, de manera secundaria, a los obligados tributarios o contribuyentes en determinadas ocasiones: por un lado, en los supuestos en los que el intermediario pueda alegar el secreto profesional; y, por otro, en aquellos casos en los que no exista intermediario, bien porque no se cumplan los puntos de conexión que hacen surgir la obligación de comunicar el mecanismo, bien porque se trate de un mecanismo *in-house* (el propio contribuyente concibe y ejecuta el mecanismo internamente).

Uno de los problemas más importantes que ha planteado la DAC 6 radica en que, pese a una regulación rigurosamente detallada de la obligación (objetivo, subjetivo, material y espacial), la mayoría de conceptos clave de cara a la aplicación de este nuevo régimen bien se encuentran indefinidos, o bien su definición resulta imprecisa²¹⁹. Corresponde a los Estados miembros la concreción de todas estas cuestiones a través de la norma de transposición²²⁰.

En este sentido, también quedan sometidas a la obligación de comunicar, además de las estructuras de planificación fiscal agresiva en las que concurra alguno de los indicios señalados en la DAC 6, aquellas estructuras legítimas de planificación fiscal que, sin llegar a ser abusivas, impliquen cierto riesgo fiscal²²¹. Así pues, según queda recogido tanto en la DAC 6 como en la Ley 10/2020²²², no existe una correspondencia exacta entre «esquema transfronterizo sujeto a comunicación» y «esquema elusivo».

Las señas distintivas de las categorías A, B y C –apartado 1), letra b), inciso i), y letras c) y d)– solamente se van a tener en cuenta si, de modo previo, concurre

219 «Antes de adentrarnos en el examen de alguno de los problemas que plantea la Directiva, es de notar la peculiaridad del lenguaje de la misma. Muy lejos del rigor tradicional que debe acompañar al lenguaje jurídico, la Directiva está plagada de conceptos que distan de tener la mínima precisión jurídica. Especialmente cuando esos conceptos son la columna vertebral sobre la que se asienta la norma comunitaria. Baste señalar que el objeto de la información que se debe comunicar no sólo está definido de forma imprecisa y presuntiva, sino que, además, se califica de muy distintas formas: mecanismo, esquema, acuerdo [...] La imprecisión conceptual se agrava cuando se proyecta sobre el régimen sancionador y cuando, además, los Estados, al trasponer la normativa comunitaria, no contribuyen a precisar su contenido, adaptándolo al ordenamiento interno» (*Ibidem*, p. 2).

220 A modo de ejemplo, la noción de planificación fiscal agresiva, que determina la obligación de informar. La misma se delimita a través de una serie de indicadores (señas distintivas) que se consideran indicios claros de abuso o elusión fiscal (en los términos empleados por la DAC 6), siendo suficiente con la concurrencia de uno de los mismos de cara a considerar la operación sujeta a comunicación.

221 Sirva, a modo de ejemplo, una operación entre empresas vinculadas en la que se incluya un activo intangible de difícil valoración.

En el caso español, «desde un punto de vista formalista, las normas de transposición [...] no concretan ni adaptan efectivamente la norma europea al ordenamiento español, sino que se remiten, en la mayoría de los supuestos, a lo contenido en la misma» [Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). La comunicación de estructuras potencialmente abusivas en el marco de la DAC VI: aspectos espaciales y objetivos. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 506].

222 «[...] la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indicativas de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración» (Exposición de Motivos I de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre).

el criterio del beneficio principal²²³. Este criterio, aunque se define en términos objetivos (no se hace referencia a la artificiosidad o a la intencionalidad de la operación), introduce cierta carga de subjetividad y, por ende, incertidumbre en su aplicación. Puede resultar, previsiblemente, un elemento conflictivo en la aplicación de la norma.

De este modo, resulta evidente, por un lado, que se eleva la exigencia de coherencias, sustancia y alineamiento con el negocio de los esquemas sujetos a comunicación; y, por otro, que los intermediarios (financieros u otros asesores fiscales) o, en su caso, los contribuyentes tienen que estar en disposición de poder explicar los motivos de índole comercial o empresarial que fundamentan esas operaciones o estructuras al margen de los exclusivamente fiscales. Asimismo, se exige coherencia entre la información que se reporta en virtud de esta nueva obligación y la que se pueda aportar a la Administración tributaria por otras vías.

Por otra parte, muchas de las señas distintivas están definidas de forma bastante vaga, precisando de aclaración por parte del legislador nacional²²⁴. En esta línea, se ha afirmado que «el grado de indefinición terminológica a la hora de definir los pilares sobre los que se asienta la norma comunitaria, promoverá incontables cuestiones prejudiciales para que sea el TJUE el que vaya fijando los criterios interpretativos que considere»²²⁵.

5.2. Políticas de cara a la implementación

La DAC 6 introduce una nueva forma de relacionarse entre intermediarios y obligados tributarios. Por tanto, no debe incurrirse en el error de creer que la DAC 6 representa un mero trámite fiscal (modelos fiscales adicionales), ya que existen obligaciones de comunicación entre particulares. La DAC 6 debe ser afrontada tanto por intermediarios como por obligados tributarios, por tanto, de un modo más amplio e inteligente (*compliance*, contratación de servicios pro-

223 «Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal.

En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal» (anexo IV DAC 6).

224 A modo de ejemplo, la DAC 6 no define los siguientes conceptos: Tipo cero o casi cero de gravamen, régimen fiscal preferente, jurisdicción no cooperadora, diferencia significativa de valor en las transferencias de activos, etc.

Asimismo, se ha señalado que «algunas de las señas distintivas recogidas en la DAC-6 buscan abordar situaciones de planificación fiscal agresiva que, actualmente, seis años después de la publicación de los informes finales BEPS, han evolucionado hacia prácticas más respetuosas con el concepto de contribución fiscal justa [fair share of tax], alineadas con sus principios de buena gobernanza fiscal» (Fundación Competitividad y Empresa (2021). *¿Dónde estamos cinco años después?* <https://fundacion-ic.com/es/observatorio-fiscal-del-plan-de-accion-beps-donde-estamos-cinco-anos-despues/>, p. 62 (último acceso 30 de noviembre de 2022)).

225 Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). *Op. cit.*, p. 507.

fesionales, etc.), teniendo en cuenta que resulta fundamental el diálogo y la información cliente-asesor, o incluso entre los diferentes intermediarios²²⁶.

La normativa impone el deber de declarar a los intermediarios (de modo autónomo)²²⁷. En este sentido, el deber de informar puede transformarse en deber de denuncia en aquellos supuestos en los que la operación («potencialmente agresiva») sea calificada *—a posteriori—* de ilícita, al suponer la misma la comisión tanto de una infracción tributaria como de un delito. Por tanto, la decisión no puede residenciarse en el cliente; es decir, los intermediarios no están obligados a hablar con sus clientes o consensuar las comunicaciones, ni siquiera a informarles de la realización de las mismas. Ahora bien, tampoco se impide hacerlo.

La definición de intermediario resulta excesivamente amplia²²⁸, debiendo tener el mismo, en cualquier caso, conocimiento completo del mecanismo de cara a ser considerado como tal²²⁹. En consecuencia, todo aquel intermediario que no tenga un conocimiento completo de la operación, no será considerado como intermediario a los efectos de declarar los mecanismos en los que hayan participado, siempre y cuando concurra alguno de los puntos de conexión informados por la normativa.

Debe instaurarse una cooperación y la máxima transparencia²³⁰, aunque no exista obligación legal en este sentido, ya que no resulta positivo ni para obligados tributarios (pueden tener interés en que haya un intermediario que comunique el mecanismo) ni para intermediarios, el caos respecto a las comunicaciones realizadas a las distintas autoridades fiscales²³¹. En este sentido, se

226 Ahora bien, como ha señalado GRAU RUIZ, «los mecanismos utilizados a tal efecto, como regla, no están provistos de salvaguardias de buena gobernanza administrativa ni vienen acompañados de medidas que aporten mayor seguridad jurídica y una reducción de costes de cumplimiento tributario para aquellos grandes contribuyentes que asumen una mayor carga tributaria, intensifican su deber de colaboración y de transparencia con las autoridades fiscales» [Grau Ruiz, A. (2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (de manera cooperativa y con impacto social), *Crónica Tributaria* (157), p. 31].

Para NAVARRO EGEEA, en este sentido, «la relación colaborativa, basada en el compliance y los códigos de buenas prácticas, combinada con las posibilidades que ofrece la tecnología, no pueden conducir a una huida del procedimiento administrativo y, por tanto, renunciar a su función esencial como garantía de una relación equilibrada entre ciudadanos y Administración tributaria» [Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital...*, op. cit., p. 177].

227 «El deber información impuesto supone crear un deber jurídico de naturaleza pública y carácter tributario. Con el mismo pone en evidencia el traspaso de funciones públicas a la ciudadanía, conlleva privatizar la indagación sobre el riesgo fiscal al responsabilizar del mismo a los particulares a través de un genérico deber informativo» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., op. cit.].

228 «Como puede apreciarse el intermediario, tal y como se recoge en el artículo 3. 21, acaba por ser una construcción jurídica, no una mera figura delimitada por usos negociales. En tal sentido su configuración resulta expansiva al establecerse sobre la base de un criterio de notable ambigüedad consistente en lo que "cabe razonablemente suponer que sabe"» [vid. Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., op. cit.].

229 Vid. cuestiones 3.1 y 3.2 de las *Preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal* (Modelos 234, 235 y 236).

230 Un modo de lograr cooperación y transparencia es hacerla obligatoria a través del contrato de prestación de servicios.

231 Conviene recordar que, una vez recibidas las comunicaciones por la AT pertinente, en el trimestre siguiente la información circulara por el resto de Administraciones tributarias de los Estados miembros, en virtud al intercambio automático de información.

propone la creación de un «intermediario cualificado»; o lo que es lo mismo, un intermediario que coordine al resto de intermediarios; trate de conseguir un entendimiento común del mecanismo transfronterizo de planificación fiscal; y, en caso de que la comunicación resulte exigida, intente que solo exista una (la suya)²³². Para ello podrá aportarse una herramienta de gestión.

En el mismo sentido, se propone la creación de un «intermediario intra-grupo»²³³. El mismo puede resultar de utilidad, por una parte, de cara a centralizar las comunicaciones, ya que el obligado tributario no podrá relevar las obligaciones de los intermediarios; por otra, de cara a controlar a los intermediarios. Así pues, en cualquier caso, requerirá una mayor carga de cumplimiento.

La siguiente cuestión hace referencia a los perfiles de intermediarios. Existen dos perfiles de intermediarios: el perfil del intermediario principal o «promotor»²³⁴ y el perfil de intermediario secundario²³⁵. En la práctica, en la mayoría de ocasiones nos encontramos bien con que sólo existe un intermediario principal, o bien con que no existe intermediario principal, contratando los obligados tributarios los servicios de distintos profesionales (intermediarios secundarios).

Pues bien, ¿cuándo tienen los intermediarios secundarios obligación de declarar en el plazo de treinta días desde la prestación del servicio (devengo de la obligación)? En este sentido, si se reduce la condición de intermediario secundario, nos encontraremos con un número inferior de intermediarios secundarios, concediéndose una posición más relevante a los obligados tributarios, a efectos de la DAC 6. En caso contrario (ampliación de la condición de intermediario secundario), podrían alcanzarse circunstancias absurdas, como muchos obligados tributarios declarando antes que los intermediarios principales o los propios obligados; incluso, en mecanismos puramente teóricos, cuando se asesora de forma previa a la ejecución, no participando en el diseño del mecanismo²³⁶.

En este aspecto, la discusión se ha enfocado en el denominado «test de conocimiento» que cualifica al intermediario²³⁷. El conocimiento debe ser el que se

232 Hay que recordar que, si los intermediarios consideran que no tienen obligación de comunicar (ya sea por la naturaleza de sus servicios, o por su nivel de conocimiento), no están obligados a advertir a su cliente de que le corresponde la referida obligación.

233 Hace referencia a la entidad, dentro de un grupo, que diseña, ayuda o asesora la operación, y no tiene la condición de obligado tributario. Esta entidad tendrá la consideración de intermediario. Por tanto, la existencia de estos «intermediarios intra-grupo», aunque en este momento estén configurados como una opción, podrán configurarse como obligatorios en el futuro.

234 Aquel que diseña, organiza, comercializa, pone a disposición o gestiona la ejecución de un mecanismo.

235 «Service-provider», «suporter», etc. Aquél que ayuda, asiste o asesora en el diseño, organización, comercialización, puesta a disposición o gestión de la ejecución de un mecanismo.

236 E.g. emisión de una opinión legal.

237 A modo de ejemplo, y partiendo de que se tiene que comunicar cualquier mecanismo que incurra en una transferencia de intangibles de difícil valoración entre empresas asociadas, los intermedia-

precisa para el servicio, no resultando relevante el conocimiento indirecto. Del mismo modo, tampoco será excusa el desconocimiento auto-inducido.

Las preguntas 5.1.5 y 5.1.6 de las preguntas frecuentes sobre la obligación de información de mecanismos (Modelos 234, 235 y 236) atribuyen la consideración de intermediario al que tenga conocimiento completo del mecanismo. Por tanto, no será considerado intermediario secundario el que no tenga un conocimiento completo del mecanismo. Si eso fuera así, podría existir cierta base legal de cara a excluir a todos aquellos intermediarios secundarios que escapan del conjunto de obligaciones de intermediario²³⁸. En cualquier caso, el debate sobre la condición de intermediario secundario continúa abierto²³⁹.

Como hemos apuntado, la DAC 6 establece un nuevo marco en la relación entre las empresas multinacionales y los proveedores de servicios²⁴⁰. Esto exige cambiar los contratos de prestación de servicios, trasladando bien a todos ellos o bien a los afectados en algún sentido por la DAC 6 algunas cuestiones relacionadas con la normativa de referencia. De este modo, el intermediario gozará de una mayor protección²⁴¹.

En este sentido, resultaría conveniente diferenciar las condiciones «normales» de confidencialidad de las de la seña distintiva A.1²⁴², así como redactar

rios secundarios que presten sus servicios de modo puntual en una operación podrán tener obligación de comunicar el mecanismo en el que participen teniendo en cuenta las circunstancias (objetivas) del supuesto concreto y sin importar la afección fiscal de la operación en algunos supuestos.

En este sentido, se ha puesto de manifiesto que «existen determinadas señas distintivas que llevan a intermediarios u obligados tributarios interesados a asumir una nueva obligación de comunicación, con el coste asociado, en relación con información con la que ya cuenta la Administración tributaria de otro modo o que no desvela planificación fiscal agresiva de ningún tipo, que ya está documentada y que no supondrá un intercambio de información con otro Estado miembro, al realizarse con un tercer Estado (véase una transmisión de un intangible de difícil valoración a una sociedad vinculada residente en una jurisdicción no europea, que deberá documentarse específicamente a la luz de la normativa de precios de transferencia)» [Fundación Competitividad y Empresa (2021). *¿Dónde estamos cinco...*, *op. cit.*, p. 62].

238 Alemania ha excluido directamente al intermediario secundario, situando la obligación de comunicar sobre los intermediarios principales (promotores).

239 En este sentido, a modo de ejemplo, ¿las entidades de crédito que financien una determinada operación y que, por tanto, tienen un conocimiento exhaustivo de la misma, van a ser considerados intermediarios secundarios? Aunque se limitan a realizar una función secundaria (financiación) a la operación, podrían tener la condición de intermediarios secundarios y, por ende, obligación de comunicar el mecanismo.

240 Abogados, asesores fiscales, consultores, gestores administrativos, intermediarios financieros (Banca, Bolsa y Seguros), etc.

241 Sí a un intermediario, por haber cumplido con sus obligaciones de comunicación a efectos de la DAC 6, se le exigiera responsabilidad legal por parte del obligado tributario, ello podría vislumbrarse como un «despropósito».

242 «Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias» (Anexo IV. Parte II.A.1 DAC 6).

los *success fees* conociendo la seña A.2²⁴³. Del mismo modo, sería considerada una buena práctica la inclusión en los contratos o en las cartas de encargo de la condición a través de la cual el intermediario se comprometa a identificar si su servicio resulta afectado por las implicaciones de la DAC 6 lo antes posible²⁴⁴, constituyendo la misma una cláusula de exoneración de responsabilidad del intermediario más completa que la reconocida en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre²⁴⁵.

En cuanto al alcance de la dispensa del secreto profesional²⁴⁶, la DAC 6 faculta a los Estados miembros de cara a recoger la citada dispensa de conformidad con lo establecido en sus respectivas legislaciones internas. En este sentido, según se ha observado por la doctrina, dadas las diferencias significativas en las normas nacionales, se facilita tanto la competencia desleal como el arbitraje fiscal²⁴⁷, causando, por ende, distorsiones en la aplicación de la Directiva²⁴⁸. Así, algunos países reconocen un secreto profesional muy amplio que puede coadyuvar a que los intermediarios financieros y otros asesores fiscales que operen en los mismos no tengan obligación de informar, trasladando la misma a sus clientes o, incluso, a otros intermediarios de distintos países que hayan participado en la operación transfronteriza.

Respecto a la configuración del secreto profesional, al no estar configurado el mismo en el ámbito comunitario, a tenor del apartado 5 del art. 93 LGT²⁴⁹, en el caso español se parte de una concepción limitada del secreto profesional ante un requerimiento de información tributaria. Ahora bien, ante las observaciones realizadas al Anteproyecto de Ley tanto por el Consejo General del Poder

243 «Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal. Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo» [Anexo IV. Parte II.A.2 DAC 6].

244 E.g. en la negociación de la carta de encargo; en la misma carta de encargo; o, en cualquier caso, en el entregable.

245 E.g. recordando las obligaciones propias del obligado tributario interesado.

246 «Cada Estado miembro podrá adoptar las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro» (art. 8 bis ter 5. DAC 6).

247 Ballancin, A. y Cannas, F. (2020). *Op. cit.*, p. 120.

248 «Esta solución no nos parece correcta, tratándose, como es el caso, de una norma armonizadora. Y ello ya que puede provocar que, como ya sucede, algunos países contemplen de forma muy amplia el secreto profesional, resultando más atractivos para la realización de operaciones de planificación fiscal agresiva. Por tanto, sería deseable que se trasladara a este ámbito la solución formulada a nivel comunitario para la lucha contra el blanqueo de capitales, donde la propia Directiva establece los deberes –señaladamente, el de notificación de operaciones– de los abogados. No obstante, la regla de unanimidad ha impedido que se alcance un consenso sobre este extremo, remitiendo su solución, posiblemente diversa, a los ordenamientos nacionales» [Rodríguez Márquez, J. (2020). El secreto profesional y..., *op. cit.*].

249 A tenor del mismo, «la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los 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. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa...».

Judicial como por el Consejo de Estado, la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, contempla para los intermediarios un deber de secreto *ad hoc*, pretendiendo que sea común para todas las profesiones²⁵⁰.

En este sentido, el intermediario quedará protegido cuando su actividad se limite a evaluar la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable, sin procurar ni facilitar la implantación del mismo (asesoramiento neutral y no participativo)²⁵¹. Por tanto, el secreto profesional protegerá a los intermediarios que realicen asesoramiento neutral, no así a los intermediarios que realicen asesoramiento participativo, excluyendo directamente a los intermediarios principales (los que diseñan, organizan o ejecutan el mecanismo) con independencia de la profesión de los mismos²⁵².

Así, se establece un concepto de «asesoramiento neutral» aplicable de cara a que cualquier colectivo pueda jugar con las mismas reglas; es decir, que diferentes profesionales que desarrollen el mismo trabajo no tengan secreto profesional diferente. Ello ha suscitado una serie de dudas, entre las que podemos destacar las siguientes: ¿el secreto profesional está en un ámbito superior a lo promulgado por la LGT a efectos de la aplicación de la Directiva (UE) 2018/822?; o, lo que es lo mismo, ¿tiene el abogado un secreto profesional adicional al promulgado en la Ley 10/2020?; ¿hasta dónde llega el secreto profesional del abogado? ¿resulta discutible su encaje con la dispensa de la Directiva (UE) 2018/822?; ¿los abogados pueden plantear un secreto deontológico más amplio?; y, por último, ¿en grandes firmas multidisciplinares podrá existir un baremo diferente del secreto profesional en función de quien realice los cometidos?²⁵³.

En nuestra opinión, la respuesta debe ser afirmativa, alcanzando el mismo hasta donde alcance el secreto profesional del abogado (redacción de contratos, negociación con otros profesionales, discusión de cláusulas, recomendación de

250 Para RODRIGUEZ MARQUEZ «si el secreto se reconociera únicamente a los abogados con la extensión prevista en la disposición proyectada, no se estaría introduciendo ninguna innovación que no se derivara ya del artículo 542.3 de la LOPJ. Pero al extenderlo a otros sujetos distintos sí se superarían los límites de dicho precepto, mediante una ampliación de los titulares del derecho-deber y, en definitiva, a través de una extensión de su propio contenido. Por ello, tal previsión debería incorporarse [...] a un precepto con rango de ley orgánica» [*vid. Ibidem, op. cit.*].

251 Apartado 2 de la Disposición adicional vigésima tercera LGT. En opinión de LUCAS DURÁN la redacción no ha sido del todo afortunada. Ello es así porque quienes evalúan jurídicamente la conformidad o no a derecho de una estructura tributaria compleja en cuyo diseño no han participado no podrán considerarse siquiera «intermediarios» a los efectos del art. 1 DAC y, por ende, no resultarían en modo alguno obligados a declarar tales esquemas fiscales. Consecuentemente, parece que el precepto debe referirse a un supuesto distinto» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas en el marco de la DAC 6: aspectos subjetivos y temporales. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 458].

252 «Parecería lógico, en la transposición de garantías y regímenes a efectuar, que la obligación de informar en caso de secreto fuera análoga a la propia de la prevención del blanqueo de capitales. Así el secreto profesional se vincula a la existencia de un litigio, pudiendo alcanzar tanto a momentos previos como posteriores al mismo» [Sánchez Huete, M.A. (2020). La planificación potencialmente agresiva y..., *op. cit.*].

253 La situación se complica, a modo de ejemplo, en los supuestos de abogados integrados en sociedades profesionales de abogados o en sociedades multidisciplinares que prestan servicios de abogacía y otros servicios.

alternativas más adecuadas, [...], todas ellas funciones inherentes a la profesión de abogado)²⁵⁴.

Sé ha observado por parte de la doctrina científica la frecuencia con que los tribunales vienen pronunciándose últimamente sobre los delitos contra la Hacienda Pública²⁵⁵, teniendo en cuenta que nos encontramos ante normas penales en blanco y, por tanto, ante supuestos en los que el Juez deberá aplicar y traer a instrucción el contenido de Leyes tributarias.

Teniendo en cuenta que la actuación (neutral) del asesor fiscal de conformidad con una interpretación razonable de la norma no debiera plantear ningún problema, tanto jurisprudencial como doctrinalmente²⁵⁶, se ha venido considerando al asesor fiscal como cooperador necesario en los delitos contra la Hacienda Pública, siempre y cuando concurren las circunstancias que propician dicha calificación. Ahora bien, del mismo modo, se ha sostenido que «la distinción entre cooperación necesaria [art. 28, b)] e innecesaria (art. 29 CP) carece de sentido en los delitos de omisión y en los delitos de infracción de deber; conse-

254 De conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 542 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, «los abogados deberán guardar secreto de todos los hechos o noticias de que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos» (BOE núm. 157, de 2.6.1985).

«El precepto está redactado de modo que no queda acotado a los datos de los que el abogado conozca por razón de sus actuaciones ante juzgados y tribunales, sino que comprende aquéllos que llegue a conocer por su actividad de asesoramiento o consejo jurídico. En este mismo sentido se pronuncian tanto el art. 21 del Estatuto General de la Abogacía (aprobado por el Real Decreto 658/2001, de 22 de junio), como el Código Deontológico de la Abogacía (aprobado por el Pleno del Consejo General de la Abogacía Española el 27 de septiembre de 2002).

De manera similar, el deber de secreto profesional aparece regulado en las normas propias de otras profesiones con relevancia en el asesoramiento fiscal. Así el Código Deontológico aprobado en 2017 por el Consejo General de Economistas prevé en su punto 2.14 este deber de confidencialidad y de secreto profesional» [Fundación Competitividad y Empresa, *Observaciones al proceso de transposición de la DAC 6*. <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRASPOSICION-DAC-6-2.pdf>, pp. 8 y 9 (último acceso 30 de noviembre de 2022)].

A tenor del apartado 6 del art. 22 del Estatuto General de Abogacía, «el abogado quedará relevado de este deber sobre aquello que sólo afecte o se refiera a su cliente, siempre que éste le haya autorizado expresamente». Al respecto, se han planteado las siguientes cuestiones: «¿Qué motivos podrían llevar al 'obligado tributario interesado' a liberar del secreto profesional a su asesor fiscal? ¿qué debe considerarse como comunicación fehaciente de la liberación del secreto profesional? ¿existe un momento en el que debería comunicarse al 'intermediario' la liberación del secreto profesional? ¿cabe comunicar al 'intermediario' la liberación del secreto profesional para que sea él quien resulte obligado a declarar la planificación fiscal agresiva a la Administración tributaria en los casos en los que el 'intermediario' comunica al 'obligado tributario interesado' el privilegio de secreto profesional?» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 462-464].

255 Martín Queralt, J. (2017). Caso Messi: los riesgos penales del asesor fiscal. *Studi Tributari Europei* (I), p. 276.

256 «En cuanto a cuál debe ser la valoración de la conducta del asesor fiscal y del apoderado en el caso de que actúen a conciencia de la falsedad de la declaración que presentan, obviamente no podrán ser calificados como autores, por la razón de que en ellos no se da la condición requerida por el artículo 305 del Código Penal. De ahí que su conducta deba ser calificada como de cooperación necesaria en el delito contra la Hacienda pública, si bien concurrirá el supuesto de la circunstancia atenuante del artículo 65.3, ya que se trata de un cooperador necesario en el que no concurre la condición, cualidad o relación personal que fundamenta la culpabilidad del autor. Los jueces o Tribunales podrán así imponer la pena inferior en grado a la señalada para el delito contra la Hacienda pública por el artículo 305» [Córdoba Roda, J. y García Arán, M. (2011). *Comentarios al Código Penal. Parte General*. (1ª ed.) Marcial Pons, pp. 366-367].

cuentemente en el delito fiscal toda participación en la forma de cooperación no será necesaria»²⁵⁷.

En el caso de que la profesión del intermediario secundario sea distinta a la de abogado (economista, gestor administrativo, agentes inmobiliarios, etc.), habrá que avanzar –en nuestra opinión– en el planteamiento restrictivo de la LGT (se reconoce el secreto profesional a los mismos en los casos de valoración jurídica del mecanismo, sin procurar, facilitar o ejecutar su implementación).

El intermediario protegido debe comunicarlo al resto de intermediarios y al obligado tributario, en un plazo de 5 días, de cara a no incurrir en sanción. El secreto es renunciable por el cliente (incluso de forma genérica y no caso por caso), y –si así lo manifiesta– devuelve la obligación de declarar al intermediario (en el plazo inicial de 30 días naturales desde el nacimiento de la obligación).

6. Conclusiones

La fiscalidad internacional está siendo objeto de una reforma sustancial, en la que se conjugan la necesaria coordinación entre Administraciones tributarias con la soberanía nacional a la que los estados no han renunciado, ni deben hacerlo. La realidad fiscal de los países muestra la necesidad de llevar a cabo una armonización tributaria, pues el intercambio comercial no se limita al ámbito de las entidades supranacionales a las que cada país pertenece²⁵⁸.

En vista de esta realidad, se torna indispensable que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos, con el fin de ser capaces de reaccionar con prontitud ante las prácticas fiscales nocivas y para facilitar la promulgación de aquella normativa que elimine las lagunas de las que pudiera adolecer la legislación fiscal.

Estas nuevas obligaciones de comunicación harán que las autoridades fiscales de los Estados miembro conozcan de antemano un buen número de las operaciones transnacionales de sus contribuyentes. Dicho incremento en el nivel de transparencia obligará a los contribuyentes y a sus asesores a evaluar, aun si cabe con más rigor, la racionalidad económica, alineamiento con el negocio y pulcritud fiscal de sus transacciones internacionales.

Respecto a las cláusulas antiabuso, y teniendo en cuenta que la previsión de las mismas persigue, esencialmente, una finalidad de carácter represivo, debe valorarse la convivencia de las mismas con los mecanismos de colaboración e intercambio de información. En este sentido, una adecuada red de intercambio de datos reducirá la complicada y compleja configuración de cláusulas antiabuso²⁵⁹.

257 Bacigalupo Zapater, E. (2016). Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal. *Diario La Ley* (8715), 4.3.2016.

258 Crespo Garrido, M.ª. (2021). Fiscalidad post BEPS..., *op. cit.*, p. 149.

259 Sánchez López, M.ª. E. (2018). *El Intercambio Automático de Información frente a...*, *op. cit.*, p. 53.

Aunque la DAC ha sido modificada en varias ocasiones a fin de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva, se hace necesario reforzar progresivamente determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal²⁶⁰.

La DAC 6 ha estado rodeada de una fuerte polémica desde su adopción, suscitando preocupación en el sector profesional –concretamente en el ámbito de abogados y asesores fiscales– en la medida en que hace recaer sobre los intermediarios la obligación de comunicar operaciones todavía no realizadas. Es decir, se debe comunicar el diseño, comercialización, organización o puesta a disposición para su ejecución de estructuras que pueden llegar a ser, de forma potencial, conformadoras de planificación fiscal agresiva.

La norma europea establece la obligación de informar a la Administración tributaria de los mecanismos, imponiéndose de manera primaria a los intermediarios. Ahora bien, en determinadas ocasiones dicha obligación se traslada a los propios obligados tributarios: bien cuando el intermediario este amparado por la prerrogativa del secreto profesional, bien cuando no exista intermediario al no cumplirse los puntos de conexión que hacen surgir la obligación de comunicar el mecanismo o porque se trate de un mecanismo *in-house*²⁶¹.

A pesar de la regulación detallada del alcance material, objetivo y subjetivo de las nuevas obligaciones, uno de los problemas más importantes de la DAC 6 radica en la indefinición o definición imprecisa de los conceptos clave para su aplicación²⁶². Por lo tanto, corresponderá a los Estados miembros concretar todas estas cuestiones en las respectivas normas de transposición²⁶³.

En este sentido, la noción de planificación fiscal agresiva (que determina la obligación de informar) se delimita a través de una serie de indicadores o señas distintivas, considerados indicios claros de abuso o elusión fiscal (terminología empleada por la DAC 6). Basta la concurrencia de uno de ellos para que nazca la obligación de comunicar la operación. Sin embargo, también quedan sometidos a la obligación de comunicar información estructuras legítimas de planificación fiscal que, sin llegar a ser abusivas, impliquen cierto riesgo fiscal²⁶⁴.

260 Considerando (1) DAC 6.

261 Según la mayor parte de la doctrina, los abogados de empresa (*in-house*) no podrían invocar la prerrogativa del secreto profesional por la confusión que pudiera producirse entre ellos y el obligado tributario [García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, p. 54; Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC6: ¿una única solución frente a interferencias de distintos derechos? En I. Merino Jara (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, pp. 233-234; Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 461; Moreno González, S. (2019). La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales. *Nueva fiscalidad* (2), pp. 57-58].

En este sentido, *vid.* Sentencia del TJUE, de 14 de septiembre de 2010, Azko Novel Chemicals, ECLI:EU:C:2010:512, apartados 44 y ss.

262 E.g. tipo cero o casi cero de gravamen, régimen fiscal preferente, jurisdicción no cooperadora, diferencia significativa de valor en las transferencias de activos, entre otros.

263 Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 311.

264 E.g. operación entre empresas vinculadas en la que se incluya un activo intangible de difícil valoración.

Así pues, no existe una correspondencia exacta entre esquema transfronterizo sujeto a comunicación y esquema elusivo. En este sentido, la obligación de declarar el mecanismo transfronterizo no implica *per se* que el mismo sea elusivo, sino que simplemente en el mismo concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal²⁶⁵.

Las señas de las categorías A y D y alguno de los indicadores de la categoría C solamente se tendrán en cuenta si, de forma previa, concurre el criterio del beneficio principal. Este criterio, a pesar de su definición en términos objetivos (no haciéndose referencia a la intencionalidad o artificiosidad de la operación), introduce –a nuestro juicio– cierta carga de subjetividad y, por tanto, incertidumbre en su aplicación, resultando, previsiblemente, un elemento conflictivo en la aplicación de la norma.

Parece evidente que se eleva de forma considerable la exigencia de coherencia, sustancia y alineamiento con el negocio de los esquemas sujetos a comunicación. Los intermediarios y, en su caso, los obligados tributarios tendrán que estar en disposición de poder explicar los motivos comerciales o empresariales que fundamentan las operaciones o estructuras al margen de las exclusivamente fiscales. Asimismo, se exige coherencia entre la información que se comunique en virtud de esta obligación y la que se pueda aportar a la Administración tributaria por otras vías.

El aspecto que más polémica ha generado en la aplicación de la DAC 6 es la dispensa del secreto profesional. La Directiva faculta a los Estados miembros para que puedan recoger esta prerrogativa de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas. En este sentido, podemos encontrarnos con diferencias significativas en las normas nacionales que pueden facilitar la competencia desleal y el arbitraje fiscal, causando distorsiones en la aplicación de la DAC 6. Como es sabido, algunos Estados reconocen un secreto profesional muy amplio que puede conducir a que los intermediarios en esos Estados no tengan obligación de informar, trasladando la obligación bien a sus clientes, bien a otros intermediarios (radicados en otros Estados) que hayan participado en la operación transfronteriza.

El tratamiento de esta cuestión en el Anteproyecto de Ley ha sufrido un cambio relevante. En la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, como consecuencia del Informe General del Poder Judicial y del Dictamen del Consejo de Estado por lo que se refiere al alcance subjetivo del secreto profesional, quedaran amparados por el mismo todos los sujetos que tengan la condición de intermediario a los efectos de la obligación de comunicar el mecanismo. Recordemos que el concepto de intermediario es excesivamente amplio, de carácter funcional, englo-

265 Cremades Leguina, N. (2021). La transposición de la DAC 6 en España. *Revista Técnica Tributaria* (133), p. 49.

bando a asesores fiscales, abogados, economistas, asesores, entidades financieras, etc²⁶⁶.

Respecto al alcance objetivo de la obligación de comunicación del mecanismo, solamente quedarían cubiertos por esta prerrogativa los supuestos de asesoramiento neutral; es decir, un asesoramiento estrictamente jurídico «sobre la adecuación del mecanismo a la normativa aplicable»²⁶⁷, sin que se participe en el diseño o puesta en práctica del esquema. Así pues, en los supuestos de asesoramiento neutral se trasladará la referida información a otros intermediarios que no queden amparados por la dispensa del secreto profesional o, en su caso, al propio obligado tributario²⁶⁸.

Sin embargo, el secreto profesional no podrá ser alegado por el intermediario principal o promotor del mecanismo transfronterizo ni tampoco por los intermediarios parciales o secundarios que realicen un asesoramiento participativo; es decir, que procuren o faciliten la implementación del mecanismo o, lo que es lo mismo, que participen en el diseño o puesta en práctica del mecanismo de planificación fiscal. Como puede apreciarse, la línea es demasiado delgada entre los supuestos de asesoramiento neutral pasivo, imparcial, participativo, etc. En este sentido, han surgido dudas importantes, generando controversia en la práctica. Se trata, en todo caso, de un asesoramiento *ex ante*, quedando fuera del alcance de la norma el asesoramiento *ex post*, presentado una vez ejecutado el mecanismo.

Por lo que al régimen sancionador se refiere, la DAC 6 exige a los Estados miembros el establecimiento de un régimen sancionador, efectivo, disuasorio y proporcionado. En virtud del principio de autonomía procedimental, la calificación y la cuantificación de las infracciones y sanciones por no informar corresponde a los Estados miembros. Nuevamente, podemos encontrarnos con grandes diferencias entre las regulaciones nacionales. Así, mientras en algunas

266 Para la mayoría de la doctrina el secreto profesional sólo puede invocarse por abogados. Quedarían excluidos, por tanto, los asesores fiscales –que no ostenten la condición de abogado–, debido a que la profesión de asesor fiscal carece de regulación; el secreto profesional se vincula a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 de la Constitución Española); y, por último, a que la actividad descrita sólo podrá realizarse por un profesional de la abogacía en nuestro sistema jurídico (art. 1.2. del Estatuto General de la Abogacía) [García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva..., *op. cit.*, pp. 57-59; Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y..., *op. cit.*, pp. 228-229; Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, pp. 458-459; Martínez Muñoz, Y. (2019). *La declaración obligatoria de...*, *op. cit.*, p. 136 y ss.; Moreno González, S. (2019). La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales. *Nueva fiscalidad (2)*, pp. 56-57; Rodríguez Márquez, J. (2018). *Revelación de esquemas...*, *op. cit.*, pp. 91-92].

267 En opinión de LUCAS DURÁN, «tal frase pudiera considerarse acaso en exceso indeterminada. Consecuentemente, la adecuación a Derecho aludida en el precepto podría referirse no sólo al encuadramiento del esquema potencialmente elusivo en las señas distintivas previstas por la DAC 6 y a la necesidad de declarar tal esquema a la Administración tributaria, sino, asimismo o alternativamente, a las posibilidades de que la Administración pueda accionar contra tal estructura con los medios de que dispone según nuestro ordenamiento jurídico (conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cláusulas especiales antielusivas, etc.)» [Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas..., *op. cit.*, p. 458].

268 «La norma española, [...], relegaría en muchos casos tales labores a los contribuyentes por permitir la dispensa de tales 'intermediarios'. Con ello se perdería la efectividad que la norma persigue [...] y, eventualmente, pudiera estar incumpliendo el derecho de la UE» (*Ibidem*, p. 459).

existen regímenes sancionadores muy benévolos, en otras las sanciones alcanzan cantidades exorbitadas.

En el caso de España, el régimen sancionador ha sido modificado en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, rebajándose la calificación del incumplimiento de las tres obligaciones de declaración, pasando a calificarse como infracciones graves. A la vez, se aumenta la cuantía de la sanción mínima. El importe máximo de la sanción podrá ser equivalente al importe que corresponda a los honorarios percibidos o a percibir, ó un importe equivalente al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo.

Del mismo modo, en los supuestos de infracciones leves por incumplimiento de la obligación de comunicación (de información) entre los propios obligados a comunicar el mecanismo, una de las infracciones leves puede sufrir un agravamiento, pasando, de este modo, a ser considerada como infracción grave con la correspondiente sanción; concretamente, el supuesto en que el intermediario amparado por la dispensa del secreto profesional no ponga en conocimiento esta circunstancia a otro intermediario o al propio obligado tributario y, como consecuencia de ello, uno u otro incumplan la obligación de presentar la declaración.

Este régimen sancionador presenta algunas aristas desde el principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta, por un lado, que se trata del incumplimiento de una obligación de carácter formal; y, por otro, la falta de concreción y las dudas interpretativas que suscitan el cumplimiento de esta norma. Por razones similares, también puede resultar cuestionable la imposición de sanciones en relación con los mecanismos que deben cumplirse durante el período transitorio (desde el 25 de junio de 2018 al 30 de junio de 2020), período durante el que intermediarios y obligados tributarios tienen que analizar las operaciones ejecutadas sin tener claridad sobre el alcance real de la norma aplicable.

En la medida en que el régimen sancionador diseñado será aplicable al incumplimiento de una obligación de declaración de mecanismos adoptados con anterioridad a la entrada en vigor del referido régimen sancionador; es decir, se van a aplicar sanciones respecto a infracciones no tipificadas en el momento de su comisión, se plantean dudas desde la óptica de los principios de tipicidad y de seguridad jurídica. La obligación de comunicar los mecanismos correspondientes al período transitorio suscita «al menos» dudas desde la óptica del principio de seguridad jurídica.

Lo más razonable, de cara a evitar problemas de constitucionalidad, hubiera sido suprimir o atenuar notablemente el régimen sancionador que acompaña al cumplimiento de esta obligación en el período transitorio. En este sentido, algunos Estados miembros han suprimido expresamente la imposición de sanciones correspondientes al período transitorio, o bien, como en el caso de Irlanda, han clasificado las infracciones correspondientes como infracciones tributarias leves con una sanción simbólica²⁶⁹. Por el momento, no parece que vaya a ser así en el caso de España.

269 E.g. Alemania o Suecia.

De ahí, que resulte particularmente necesario la búsqueda de un equilibrio entre, por una parte, la articulación de un sistema de sanciones realmente eficaz y disuasorio y, por otra, la correcta salvaguarda de los derechos y garantías del obligado tributario²⁷⁰. En definitiva, se trata de lograr un sistema fiscal orientado a la seguridad jurídica²⁷¹; es decir, un sistema fiscal lo más simple posible, estable y claro, y crear un medioambiente jurídico-fiscal que resulte atractivo a los operadores por su claridad y estabilidad²⁷².

Aunque la DAC 6 respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos en especial en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la práctica se plantean no pocos problemas. En este sentido, El Tribunal de Justicia ha protegido el poder tributario de los Estados miembros, al igual que las potestades administrativas de solicitud de información transfronteriza, en detrimento de los derechos del contribuyente y de los terceros afectados en aras de preservar la eficacia y rapidez de la cooperación administrativa.

Los procedimientos de intercambio de información siguen considerándose como procedimientos interadministrativos, no siendo la principal preocupación en los mismos los derechos del obligado tributario²⁷³. Ahora bien, el intercambio de información tiene un papel muy importante a efectos de prueba, aunque la jurisprudencia del TJUE, a pesar de disponer de unos instrumentos muy depurados de cooperación administrativa en el ámbito comunitario, todavía no reconoce un deber de cooperación entre las Administraciones tributarias.

A nuestro juicio, y en contra del argumento del TJUE, la posibilidad de interponer recurso directo frente al requerimiento de información no tiene que afectar a la eficacia del intercambio de información negativamente, siempre y cuando ese recurso se conciba de un modo coherente con un intercambio eficaz y rápido de la información. Respecto a la pertinencia previsible, aun compartiendo en líneas generales la argumentación esgrimida por el TJUE, queremos resaltar el avance representado por la exigencia de la identificación del contribuyente, de los períodos impositivos y de los terceros (en cuyo poder obra la

270 Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*. (1ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho, p. 99.

271 «El principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental del Derecho de la UE, que exige, particularmente, que una normativa establezca gravámenes para el contribuyente sea clara, precisa y previsible, con el fin de que pueda conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar medidas oportunas» (Sentencias del TJUE, de 7 de junio de 2005, *VEMV*, C-17-03, ECLI:EU:C:2005:362, apartado 80; de 5 de junio de 2012, *SIAT*, C-318/10, ECLI:EU:C:2012:415, apartado 58).

272 Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica..., *op. cit.*, p. 53; Sánchez López, M.E. (2021). La necesaria salvaguarda de la seguridad jurídica en el seno del compliance tributario. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters, p. 268.

273 Estos instrumentos deberían ser aplicados más en pro del contribuyente, como hemos señalado, concretamente en el ámbito de la prueba. En este sentido, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea se recogen principios y derechos como el principio de buena administración, el principio de seguridad jurídica, el derecho a la tutela judicial efectiva, que deberán concretarse progresivamente en la jurisprudencia del TJUE.

información)²⁷⁴ y señalar la cuestión que, en nuestra opinión, aún queda abierta: si los requerimientos grupales de información (aquellos requerimientos de información que afectan a varios contribuyentes) cumplen el ya referido requisito de la pertinencia previsible²⁷⁵.

En definitiva, la jurisprudencia del TJUE por sí sola no resulta suficiente de cara al establecimiento de un marco coherente de protección de los derechos de los afectados por este tipo de procedimientos transfronterizos de intercambio de información. En este sentido, resultaría conveniente establecer un marco mínimo de protección de estos derechos fundamentales²⁷⁶, comenzando por un instrumento de *soft law* (una norma no vinculante que identifique los estándares mínimos)²⁷⁷, y posponiendo, para un futuro próximo, las reformas normativas puntuales pertinentes.

En cuanto a la seguridad jurídica preventiva o *ex ante* en el ámbito de la DAC 6, resultaría interesante a medio plazo, visto el funcionamiento de la misma, utilizar en el ámbito de los mecanismos transfronterizos programas de cumplimiento cooperativo²⁷⁸, en el sentido de que se pueda asociar el correcto comportamiento en la obligación de comunicar el mecanismo transfronterizo al compromiso por parte de las Administraciones tributarias afectadas de analizar las implicaciones tributarias de esos mecanismos transfronterizos. Por tanto, cualquier propuesta, en este sentido, que permita garantizar una mayor seguridad jurídica preventiva o *ex ante* es una línea que debería escrutarse a medio plazo.

En la era post-BEPS, estamos asistiendo a una progresiva transformación en las relaciones entre Administraciones y obligados tributarios, basada en la imposición a determinados contribuyentes de la obligación de aportación de información o revelación de datos con la finalidad de conseguir una mayor transparencia y, por ende, en la correcta aplicación del ordenamiento tributa-

274 «Los nuevos criterios interpretativos para reconocer la pertinencia previsible de las solicitudes y requerimientos de información dentro de la Unión Europea, introducen nuevos matices que pretenden evitar la transferencia de documentación completamente aleatoria y ajena a la investigación y obligan a realizar un control más estricto en la revisión de la documentación objeto de intercambio. Mediante la extensión de los criterios introducidos en *Berlioz*, el TJUE ofrece mayores garantías de protección de los datos de carácter personal y del derecho a la intimidad y vida privada, se previene la transferencia de documentos que contengan datos de personas distintas a cualquiera de las partes relacionadas con la investigación» [Serrat Romaní, M. (2021). La relevancia de..., *op. cit.*].

275 Sánchez De Castro Martín-Luengo, E. (2020). Intercambio de información previa solicitud bajo la Directiva 2011/16/UE y protección de datos: alguna casuística sobre la identidad de la persona bajo investigación de información con pertinencia previsible. En I. Merino Jara (dir.), *Derechos fundamentales y tributación, Monográfico 2020 de Nueva Fiscalidad*. Dykinson, pp. 255 y ss.

276 En esta línea, *vid.* el *Proyecto de la Comisión Europea sobre derechos de los contribuyentes en el Mercado Interior*, de cara a perfilar unos estándares mínimos de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en la Unión Europea y para identificar las mejores prácticas por parte de los Estados miembros. En este sentido, *vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo Plan de Acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación (COM/2020/312 final). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52020DC0312> (último acceso 30 de noviembre de 2022).

277 En este sentido, SUBERBIOLA GARBIZU señala que «existen buenas razones para que el desarrollo de la relación entre la Administración e intermediarios se haga a través del *soft law*, ya que permite la participación de los sujetos privados en el establecimiento del marco regulatorio» [Suberbiola Garbizu, E. (2020). DAC 6: nuevas obligaciones de información», *Forum fiscal. La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (262), p. 28].

278 Supra n.º 217.

rio²⁷⁹. El modelo de relación cooperativa «no puede desarrollarse y avanzar a menos que se articule un sistema equilibrado, conforme al cual una mayor transparencia fiscal por parte de los obligados tributarios lleve aparejada de forma efectiva una mayor seguridad jurídica (en términos compatibles con el principio de igualdad tributaria), lo cual requiere, entre otras cosas, definir con mayor claridad su marco regulatorio (de forma que contribuyentes cooperativos obtengan mayores niveles de seguridad jurídica). Además, habrá que dotar el mismo de efectividad y estabilidad»²⁸⁰.

Esta nueva obligación de comunicar información debe ponerse en relación con el movimiento hacia un modelo de relación cooperativa entre la Administración tributaria y los obligados tributarios. Debería explorarse la posibilidad de aprovechar la transposición de la norma a nuestro Ordenamiento tributario para combinar de forma efectiva los programas de relación cooperativa con la obligación de comunicar los esquemas de planificación fiscal²⁸¹. Del mismo modo, debería explorarse la mejora de los mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios a la hora de cumplir con la referida información.

Tanto la DAC 6 como la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, lo reconocen al señalar que la no reacción por parte de la Administración a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación no implica, en ningún caso, la aceptación de la validez del tratamiento fiscal del mismo (mecanismo). Este silencio puede parecer lógico desde la óptica de los objetivos que se persiguen con la norma (poner herramientas eficaces en manos de las Administraciones tributarias para luchar contra la planificación fiscal agresiva), pero no lo parece tanto desde la óptica del principio de seguridad jurídica.

El Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, recoge dos medidas interesantes: por un lado, la publicidad en la web de la AEAT, a efectos meramente informativos, de los mecanismos transfronterizos comunicados considerados más relevantes (art. 49 bis RGaPT)²⁸²; y, por otro, la incentivación o el estímulo de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia²⁸³. Medidas que,

279 Sánchez López, M.^aE. (2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria* (175), p. 188.

280 Calderón Carrero, J.M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (436), pp. 47-48.

281 Soler Roch, M.^aT. (2019). Los retos tributarios en el siglo XXI. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (183), p. 3.

282 La publicidad de tales mecanismos, aunque positiva, es insuficiente para" por «La publicidad de tales mecanismos, aunque positiva, es insuficiente para proporcionar a los destinatarios de la norma la seguridad jurídica que reclama el esfuerzo de transparencia que se les exige» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., op. cit., p. 312].

283 Cuando los valores del mecanismo transfronterizo se determinen a través de un acuerdo de valoración de los previstos en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el particular podrá tener la certeza de que no concurren las señas distintivas de la Categoría E (apartado 6 del art. 47 RGaPT).

no obstante, resultan insuficientes para dotar de seguridad jurídica a los obligados tributarios en compensación a las obligaciones exigidas²⁸⁴.

En este sentido, se evidencia que las normas en materia de prevención del riesgo fiscal de la Unión Europea distan de conformar un sistema coherente y completo. Si bien no cabe soslayar ni su necesidad ni su progresiva importancia; es un cuerpo normativo en construcción, y de mínimos, en el que poseen una gran centralidad los problemas asociados a la tributación societaria y las rentas de capital en un contexto transnacional. También la prevención del fraude desde la Unión Europea denota que no basta con su previsión en el Ordenamiento comunitario, sino que precisa su concreción y aplicación por los Ordenamientos nacionales.

La potenciación de la transparencia y la cooperación administrativa no debe suponer en ningún caso una restricción desproporcionada de los derechos de los obligados tributarios afectados. Del mismo modo, la Administración (electrónica) tributaria no debe ser causa de discriminación entre administrados ni, por ende, puede tener como consecuencia la reducción de los derechos y garantías de los ciudadanos en su relación con las Administraciones públicas, concretamente con la Administración tributaria²⁸⁵.

En este sentido, la desatención por parte del Legislador europeo a las cuestiones relacionadas con los derechos de los obligados tributarios afectados puede restar eficacia a los mecanismos implantados. En consecuencia, existe una necesidad real de abordar un marco mínimo común de protección del obligado tributario en sus relaciones jurídico-tributarias de alcance transnacional²⁸⁶.

7. Bibliografía

Arrasate Roldan, J.F. (2021). Obligaciones de información en el marco de la DAC 6 y secreto profesional. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 393-414). Wolters Kluwer.

Aníbarro Pérez, S. (2020). Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador. *Quincena fiscal* (20), 7-33.

284 «Por ello, sería conveniente introducir fórmulas que fortalezcan la certeza sobre los efectos del correcto cumplimiento de la obligación, tales como atribuir a la calificación que llevará aparejada la publicidad de los mecanismos cierto carácter vinculante para la Administración susceptible de excluir la responsabilidad por aplicación del artículo 179.2 de la LGT» [Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC..., *op. cit.*, p. 312]; Martínez Muñoz, Y. (2020). Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (187), p. 155.

285 Díaz Calvarro, J.M.ª. (2021). La brecha digital y..., *op. cit.*

286 Moreno González, S. (2018). Transparencia y cooperación para una gestión tributaria normalizada, 4º *Spanish International Tax Summit*, 21 de febrero.

Arrieta Martínez de Pisón, J. y Martínez Laguna F.D. (dirs.) (2022). *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Bacigalupo Zapater, E. (2016). Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal. *Diario La Ley* (8715), 04 de marzo de 2016.

Baker, P. & Pistone, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situation. *EC Tax Review* (5-6), 335-345.

Ballancin, A. & Cannas, F. (2020). The DAC 6 and its compatibility with some of the founding principles of the European legal system(s). *EC Tax Review* (3), 117-125.

Calderón Carrero, J.M. (2019). Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS por *Revista Contabilidad y Tributación*. CEF (436), 5-52.

(2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (343), 49-86.

Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2022). El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (476), 39-64.

(2015): *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Calvo Vérguez, J. (2021). El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7. *La Ley Unión Europea* (92), 1-24.

(2021) La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (y III). *Quincena fiscal* (21), 7-20.

(2021). La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (II). *Quincena fiscal* (18), 7-24.

(2021). La trasposición de la DAC6 a nuestro ordenamiento interno (I). *Quincena fiscal* (15-16), 9-18.

(2021). La trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 415-456). Wolters Kluwer.

(2020). La transposición al ordenamiento tributario español de la directiva reguladora del intercambio automático y obligatorio de información concerniente a los llamados mecanismos transfronterizos. Consecuencias en los ámbitos jurídicos de privacidad y seguridad. *Anuario de la Facultad de Derecho* (36). Universidad de Extremadura, 63-123.

Cámara Barroso, M.^a.C. (2018). Revelación de mecanismos de planificación fiscal agresiva: ¿cómo afecta el Concierto Económico del País Vasco? En I. Merino Jara y J.I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *Concierto Económico y BEPS* (1^a ed., pp. 561-592). Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP).

Carbajo Vasco, D. y Domingo Daza, J.F. (2021). El uso de las plataformas tecnológicas como instrumento de control tributario. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* (16), 31-50.

Castro De Luna, M.J. (2019). La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. DAC 6. *Quincena Fiscal* (7), 103-120.

Córdoba Roda, J. y García Arán, M. (2011). *Comentarios al Código Penal. Parte General*. (1^a ed.) Marcial Pons.

Cremades Leguina, N. (2021). La transposición de la DAC 6 en España. *Revista Técnica Tributaria* (133), 17-50.

Crespo Garrido, M.J. (2021). *Fiscalidad post BEPS: localización del establecimiento permanente de las corporaciones economía digital e intercambio de información*. (1^a ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

(2020) Mecanismos preventivos de planificación fiscal, transposición de la directiva DAC 6 y secreto profesional. *Anuario de la Facultad de Derecho* (13), 189-214.

Delgado Pacheco, A. (2018). El papel de los intermediarios fiscales. En E. Giménez-Reyna Rodríguez y S. Ruiz Gallud (coords.), *El fraude fiscal en España* (1^a ed., pp. 1039-1064). Aranzadi – Thomson Reuters.

Díaz Calvarro, J.M.^a. (2021). La brecha digital y su repercusión en los derechos y garantías de los contribuyentes: análisis crítico. *Quincena Fiscal* (10), 47-72.

Fundación Competitividad y Empresa (2018). Observaciones al proceso de transposición de la DAC 6. https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2018/04/TRAS_POSICION-DAC-6-2.pdf

García Prats, F.A. (2019). La transposición de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6). *Papers AEDAF* (14).

Grau Ruiz, A. (2020). Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria. En S. Moreno González y F.J. Nocete Correa (dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional* (1^a ed., pp. 303-339). Atelier.

(2015). El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (de manera cooperativa y con impacto social). *Crónica Tributaria* (157), 25-46.

(2013). La defensa de los derechos del contribuyente en el marco internacional y en la unión europea. *Quincena Fiscal* (22), 105-115.

(2006). La interacción entre los diferentes instrumentos jurídicos que permiten el intercambio de información en el ámbito comunitario. *Noticias de la Unión Europea* (254), 47-58.

Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D.J. (2021). El deber de secreto de abogados y otros profesionales y la transposición de la DAC6: ¿una única solución frente a interferencias de distintos derechos? En I. Merino Jara (dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario* (1ª ed., pp. 189-224). Wolters Kluwer.

López Tello, J. (2019). La obligatoria declaración de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal bajo la directiva de cooperación administrativa (DAC 6). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (53), 89-105.

Lucas Durán, M. (2022). La comunicación de estructuras fiscales potencialmente elusivas en el marco de la DAC 6: aspectos subjetivos y temporales. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética* (1ª ed., pp. 433-484). Aranzadi – Thomson Reuters.

Luque Delgado, E. y Hernanz Sáez, S. (2022). La comunicación de estructuras potencialmente abusivas en el marco de la DAC VI: aspectos espaciales y objetivos. En J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (dirs.), *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética* (1ª ed., pp. 485-509). Aranzadi – Thomson Reuters.

Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas (Compliance)*. (1ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho.

Martín López, J. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En I. Merino Jara (Dir.), *Fiscalidad Internacional y Comunitaria, Monográfico 2019 de Nueva Fiscalidad* (1ª ed., pp. 15-38). Dykinson.

Martín Queralt, J. (2021). Deberes de información y secreto profesional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión* (74), 1-7.

(2017). Caso Messi: los riesgos penales del asesor fiscal. *Studi Tributari Europei* (1), 276-299.

Martín-Abril y Calvo, D. (2018). Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: Una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (427), 69-110.

Martínez Muñoz, Y. (2020). Algunas cuestiones pendientes sobre la transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (187), 131-164.

(2019). *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva*. (1ª ed.) Tirant lo Blanch.

Merino Jara, I. (2021). Compliance tributario: perspectiva jurisprudencial (proyecciones). En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 265-283). Wolters Kluwer.

(2019). Secreto Profesional en el marco de la DAC 6. *Forum Fiscal: la Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa* (257).

(2019). Intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, abogados y secreto profesional. *Nueva fiscalidad* (3), 11-17.

Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones abiertas y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes* (1ª ed., pp. 271-318). Aranzadi – Thomson Reuters.

(2019). La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales. *Nueva fiscalidad* (2), 21-72.

(2018). Transparencia y cooperación para una gestión tributaria normalizada. 4º *Spanish International Tax Summit*, 21 de febrero.

Navarro Egea, M. (2021). *Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas*. (1ª ed.) Aranzadi – Thomson Reuters.

Orena Domínguez, A. El compliance y las infracciones tributarias: Norma UNE 19602. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 73-130). Wolters Kluwer.

Palao Taboada, C. (2013). El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (159), 23-52.

Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (170), 109-151.

Quintas Bermúdez, J. (2018). Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE)2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 («DAC6»): síntesis y crítica. *Quincena fiscal* (22), 53-80.

Resenig, K (2020). The Current State of DAC-6 Implementation in the European Union. *European Taxation vol. 60* (12).

Rodríguez Márquez, J. Rodríguez Márquez, J. (2022). La denominada «directiva de intermediarios fiscales» (DAC 6). En F. Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (2) (8ª ed., pp. 1.469-1.493.). Ediciones CEF.

(2020). El secreto profesional y la trasposición de la DAC 6. *Elderecho.com*. <https://elderecho.com/secreto-profesional-la-trasposicion-la-dac-6>

(2018): *Revelación de Esquemas de Planificación Fiscal Agresiva: Directiva de Intermediarios Fiscales*. (2ª ed.) Cuadernos de Fiscalidad, Lefebvre El Derecho.

Rozas Valdés, J.A. (Fundamentos y acicates de las políticas de *compliance* tributario. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1ª ed., pp. 47-72). Wolters Kluwer.

Sánchez De Castro Martín-Luengo, E. (2020). Intercambio de información previa solicitud bajo la Directiva 2011/16/UE y protección de datos: alguna casuística sobre la identidad de la persona bajo investigación de información con pertinencia previsible. En I. Merino Jara (dir.), *Derechos fundamentales y tributación, Monográfico 2020 de Nueva Fiscalidad* (1ª ed., pp. 255-283). Dykinson.

Sánchez Huete, M.A. (2021). Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena Fiscal* (1-2), 19-57.

(2020). La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios. *Quincena Fiscal* (12), 51-72.

(2019). *Tributación, fraude y blanqueo de capitales* (1ª ed.) Marcial Pons.

Sánchez López, M.E. (2022). El intercambio automático de información entre administraciones tributarias: avances y retos. En J.M. Macarro Osuna y J. M. Martín Rodríguez (coords.), *Desafíos fiscales en un mundo post-Covid: valoración y retos pendientes a nivel interno e internacional* (1ª ed., pp. 227-258). Tirant lo Blanch.

(2021) La necesaria salvaguardia de la seguridad jurídica en el seno del *compliance* tributario. En J.A Gómez Requena (coord.), *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes* (1ª ed., pp. 247-270). Aranzadi – Thomson Reuters.

(2021). La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria. *Quincena Fiscal* (1-2), 59-82.

(2020). Entre la obligación de declaración obligatoria impuesta a los intermediarios y el *compliance*. La protección de los derechos de los obligados tributarios. En G.M. Luchena Mozo y M.ª.E. Sánchez López. (dirs.), *Los retos del Derecho Financiero y Tributario desde una perspectiva internacional* (1ª ed., pp. 21-44). Atelier.

(2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo. *Crónica Tributaria* (175), 167-198.

Serrano Antón, F. (2022). *Fiscalidad Internacional*. (8ª ed.) Ediciones CEF.

(2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: tax rulings, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. *Contabilidad y Tributación*. CEF (419), 5-58.

Serrat Romaní, M. (2021). La relevancia de la pertinencia previsible: comentario crítico a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19. *ECJ Leading Cases*. <https://ecjleading-cases.wordpress.com/2021/05/01/marina-serrat-romani-la-relevancia-de-la-pertinencia-previsible-comentario-critico-a-la-sentencia-del-tribunal-de-justicia-de-la-union-europea-de-6-de-octubre-de-2020-asuntos-acumulados-c%E2%80%91912/>

Soler Roch, M.^a.T. (2019). Los retos tributarios en el siglo XXI. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* (183), 31-46.

Suberbiola Garbizu, I. (2021). DAC 6: nuevas obligaciones de información. En I. Merino Jara (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (1^a ed., pp. 367-391). Wolters Kluwer.

CUESTIONES CONFLICTIVAS EN LA DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado. (España)

Title

Conflicting issues in the deductibility of input tax payments in the value added tax

Resumen

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas se configura como uno de los pilares básicos en los que se asienta el IVA que permite al sujeto pasivo ingresar exclusivamente por el valor añadido introducido en cada una de las fases de producción, transformación o comercialización de los bienes y servicios.

Este derecho queda condicionado al cumplimiento de requisitos materiales y formales, a los que pueden añadirse los subjetivos y los temporales, de forma que sólo cuando concurren los mismos puede ejercitarse el derecho.

En el estudio de esta materia surgen numerosas cuestiones conflictivas, tanto relacionadas con el ajuste o adecuación de la norma interna con la de la Unión, como sobre la interpretación de algunas de las condiciones exigidas por nuestro ordenamiento interno.

En este comentario se hace alusión a algunas de estas cuestiones que se consideran relevantes, como son la adquisición de la condición de sujeto pasivo para ejercitar este derecho, el derecho a deducir cuando las cuotas soportadas se afectan a actividades sujetas y no sujetas, la posibilidad o no de afectar íntegramente al patrimonio empresarial los bienes de inversión, la deducibilidad de las cuotas por gastos accesorios a los bienes de inversión, y la necesidad de que el destino previsible que se da a las cuotas soportadas sea el de afectarlos a una futura operación sujeta que genere el derecho a la deducción.

Palabras clave

IVA, deducciones, condiciones de deducibilidad, afectación, nacimiento de la condición de sujeto pasivo, bienes de inversión y afectación, cuotas soportadas por gastos accesorios a bienes de inversión, destino previsible.

Abstract

The right to deduct input VAT is one of the basic pillars on which VAT is based, allowing the taxpayer to pay only for the added value introduced in each of the stages of production, transformation or commercialization of goods and services.

This right is conditioned to the fulfillment of material and formal requirements, to which can be added the subjective and temporal ones, so that only when these requirements are met can the right be exercised.

In the study of this matter numerous conflicting questions arise, both related to the adjustment or adequacy of the internal norm with that of the Union, as well as on the interpretation of some of the conditions required by our internal legislation.

In this commentary reference is made to some of these issues that are considered relevant, such as the acquisition of the *status* of taxpayer to exercise this right, the right to deduct when the input tax is applied to taxable and non taxable activities, the possibility or not of fully allocating the investment goods to the business assets, the deductibility of the input tax for expenses accessory to the investment goods, and the need for the foreseeable destination of the input tax to be that of applying it to a future taxable transaction that generates the right to deduct.

Keywords

VAT, deductions, deductibility conditions, allocation, birth of the condition of taxable person, investment goods and affectation, fees borne for expenses accessory to investment goods, foreseeable destination.

Fecha de recepción: 7-09-2022/Fecha de aceptación: 7-11-2022 /Fecha de revisión: 17-11-2022

Cómo referenciar: Longás Lafuente, A. (2022). Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Revista Técnica Tributaria* (139), 147-174.

SUMARIO

1. Introducción
2. Elementos subjetivos del derecho a la deducción. La condición de sujeto pasivo y la problemática que surge en su determinación
3. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. El principio de afectación y la adecuación del artículo 95 de la LIVA a la Directiva IVA
4. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Bienes de inversión y derecho a la deducción: posibilidad o no de afectar íntegramente los bienes a la actividad económica
5. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Gastos corrientes afectos a la utilización de bienes de inversión
6. Elementos temporales del derecho a la deducción. Ejercicio del derecho a deducir y destino previsible de los bienes y servicios adquiridos
7. Bibliografía

1. Introducción

Un principio fundamental, eje vertebrador básico del principio de neutralidad que preside el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y el sistema común del IVA en la Unión es el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores ante la Hacienda Pública –por los hechos imponibles sujetos y no exentos del impuesto que han efectuado–, el impuesto soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos.

Este derecho a la deducción, recogido en artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA) forma parte del mecanismo inherente al impuesto, sin que pueda ser objeto de limitación en principio, siempre que en los sujetos pasivos que tienen derecho a ejercitarlo concurren las condiciones a los que está supeditado este derecho.

La finalidad de este régimen de deducciones es liberar al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas siendo gravado por el valor añadido que se crea exclusivamente en cada fase de producción o comercialización de los bienes o servicios, garantizando así la neutralidad del impuesto con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines perseguidos o los resultados obtenidos de las mismas, siempre y cuando las actividades estén sujetas y gravadas por IVA ya que las actividades no sujetas o sujetas y exentas limitadas no generan este derecho a la deducción.

Nos encontramos ante un derecho independiente de las obligaciones adquiridas frente a la Hacienda Pública por el sujeto pasivo que repercute el impuesto, de manera que el ingreso de estas cuotas no tiene relevancia alguna respecto del destinatario que las soporta, quien puede ejercitar este derecho a la deducción cuando la cuota haya sido debidamente repercutida¹.

Como se ha expuesto, el ejercicio de este derecho por parte de sujeto pasivo destinatario de las cuotas repercutidas está condicionado al cumplimiento de unos requisitos. De forma reiterada el TJUE² y el TEAC³, siguiendo al órgano

1 En el sentido expuesto se ha pronunciado de forma reiterada el TJUE, entre otras en sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz, de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property, de 6 de julio de 2006, asuntos C-439, Kittel y Recolta Recycling, de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09, Uszodaépítő, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid., de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 28 de febrero de 2018, asunto C-672/16, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/19, Altic, de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, Glencore Agriculture Hungary, y autos de 10 de noviembre de 2016, asunto C-446/15, Signum Alfa Sped, y de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fővállalkozó.

2 Entre otras, sentencia de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex, de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe – Indústria de Reciclagens, y auto de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fővállalkozó.

3 Así en resoluciones de 3 de diciembre de 2003, R.G. 00/04130/2002, de 23 de junio de 2009, R.G. 00/03912/2007, y de 22 de noviembre de 2021, R.G. 00/01541/2017.

jurisdiccional, han distinguido entre condiciones materiales y formales del derecho a la deducción.

Así, el órgano jurisdiccional europeo incluye entre los requisitos o condicionales materiales, que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, de acuerdo con el artículo 168 de la Directiva IVA: 1).– que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva; 2).– que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo destinatario de las cuotas repercutidas para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y 3).– que los bienes y servicios hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. Junto a estos tres requisitos, puede añadirse otro implícito como es el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que da derecho a deducción⁴.

Como exigencias formales, el TJUE de manera reiterada, de acuerdo con el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA, requiere que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la Directiva IVA, si bien numerosas sentencias han reconocido el carácter formal de otras exigencias particulares⁵.

No obstante, conforme al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude, si bien no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos, por lo que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA⁶.

La distinción entre condiciones materiales y formales lleva a plantear la trascendencia y repercusión del incumplimiento de unas y otras. A tal efecto, el TJUE⁷ ha señalado, como regla general, que el principio básico de neutralidad que preside el impuesto exige que se conceda la deducción del impuesto sopor-

4 En este sentido se pronuncia el TJUE en sentencias de 14 de abril de 2021, asunto C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf, apartados 24, 31 y 33, y de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21, A, apartado 38.

5 Así, sentencias de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex, de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14, Inwestimenti Imobiliarni e Turistici, de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17, Dobro, de 12 de septiembre de 2018, asunto C-69/17, Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, y de 18 de marzo de 2021, asunto C-895/19, A. En sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N, indica el TJUE: «Los requisitos formales del derecho a deducir regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (...). Así pues, los artículos 250, 252 y 261 de la Directiva del IVA, al establecer la obligación de que el sujeto pasivo presente declaraciones de IVA y reglamentar el Derecho de los Estados miembros por lo que respecta a los plazos de dicha presentación, están enumerando requisitos formales».

6 En este sentido, sentencias de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H, de 29 de marzo de 2012, asunto C-414/10, Véleclair, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y Dávid., de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, y auto de 3 de septiembre de 2020, asunto C-610/19, Vikingo Fővállalkozó.

7 Entre otras, sentencias de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, Ecotrader, de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C142/11, Mahagében y Dávid., de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone, de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult, de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17, Dobro, de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, SC C.F., y de 11 de noviembre de 2021, Asunto C-281/20, Ferimet.

tado por el sujeto pasivo destinatario si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando se hayan omitido determinadas condiciones formales. No obstante, el resultado sería distinto impidiendo el derecho a la deducción en dos casos: si el incumplimiento de las condiciones formales tiene como fin impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales; y cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el derecho a la deducción se invocó por el sujeto pasivo destinatario receptor de la repercusión de forma fraudulenta o abusiva, ya que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, de manera que los ciudadanos no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta.

Desde un punto de vista doctrinal, y siguiendo los dictados de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) en el Capítulo I del Título VIII, que es el que se tiene en cuenta en este trabajo, podemos agrupar las condiciones necesarias para ejercitar el derecho a la deducción en torno a condiciones subjetivas (esencialmente el artículo 93), objetivas o materiales (que comprenden básicamente los artículos 94 a 96 inclusive), formales (artículo 97) y temporales (artículos 98 a 100 inclusive), clasificación que se sigue en esta exposición de algunas cuestiones conflictivas referidas a la deducibilidad de las cuotas soportadas. Al margen de estos preceptos, en el artículo 92, primero del capítulo, realiza el legislador una declaración general sobre el conjunto de estas condiciones.

Cabe señalar respecto de la regulación de este Capítulo I que, al igual que puede señalarse con carácter más amplio de la propia LIVA, la mayoría de sus preceptos adolecen de seguridad jurídica⁸, ya que se detectan desajustes o inadecuaciones con la Directiva IVA o con la jurisprudencia del TJUE, o problemas técnicos en su aplicación, como puede ser la existencia de interpretaciones divergentes entre los distintos órganos que tienen encomendada la función doctrinal dentro de la Administración y los órganos revisores nacionales, o la necesidad de acudir a los principios o criterios de interpretación ante la redacción de algunos preceptos.

No obstante, debe añadirse que el estudio de estas condiciones del derecho a la deducción, innato en los sujetos pasivos que realizan actividades económicas generadoras del mismo, no supone sino el examen de unos requisitos adicionales a los que concurren en la relación jurídico-tributaria que supone realización del hecho imponible. Todo sujeto pasivo destinatario debe cumplir estas condiciones a efectos de ejercitar el derecho a la deducción y, además, debe comprobar que los elementos de la relación jurídico tributaria que fija el sujeto

8 Como señala reiteradamente el TJUE de forma general para el conjunto de las normas de la Unión y las de los Estados miembros en desarrollo de ese Derecho y, en particular sobre el IVA, *«el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige, en particular, que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos»*, de manera que *«el imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone»* (entre otras, sentencias de 24 de septiembre de 2002, asuntos C-74/00 P y C-75/00 P, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, de 29 de abril de 2004, asunto C-17/01, Sudholz, de 18 de noviembre de 2008, asunto C-158/07, Förster, de 13 de febrero de 2019, Asunto C-434/17, Human Operator).

pasivo que realiza el hecho imponible y por tanto repercute el impuesto, son correctos y se ajustan a derecho.

No debe olvidarse que solo pueden deducirse las cuotas en la cuantía legalmente establecida, esto es, que se hayan soportado con arreglo a derecho, conforme señala el artículo 94. Tres de la LIVA, lo que exige al empresario o profesional destinatario un conocimiento exhaustivo del impuesto para ejercitar el derecho, ya que debe comprobar que estos elementos de la relación jurídico-tributaria son acordes a la ley⁹.

Se van a exponer a continuación algunas cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas, teniendo en cuenta que no son ni mucho menos todas las que se suscitan en el estudio del derecho a la deducción pues, como se acaba de señalar, el Capítulo I del Título VIII da lugar al planteamiento de muchos otros problemas jurídicos que desbordaría la pretensión de este trabajo, que se ciñe a algunas cuestiones de actualidad y trascendencia jurídica.

Para resolver un buen número de las cuestiones conflictivas que puedan plantearse en esta materia debe hacerse referencia a un principio que preside el derecho a la deducción, integrado en el marco del de neutralidad, eje del impuesto. Se trata del principio de afectación, recogido en el artículo 168 de la Directiva IVA, y con carácter general en todo el ámbito del Capítulo I del Título VIII de la LIVA, pues la mayoría de sus preceptos citan expresamente este principio de afectación. De forma reiterada el TJUE¹⁰ recuerda al respecto que es necesario que los bienes y servicios adquiridos sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y, en buena medida, debe presidir las consideraciones que se efectúen para resolver las cuestiones conflictivas.

2. Elementos subjetivos del derecho a la deducción. La condición de sujeto pasivo y la problemática que surge en su determinación

Entre los elementos subjetivos del derecho a la deducción el artículo 93 de la LIVA cita la exigencia de ser empresario o profesional a efectos del IVA, de forma que solo pueden ejercitarlo quienes tengan la condición de empresarios o profesionales y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades sujetas al impuesto, reconociéndose la singularidad que supone la entrega de medios de transporte nuevos y la regulación de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. Finaliza el precepto recordando el principio de afectación y recoge una cláusula de deducibilidad para los entes públicos mixtos que no

9 Ello sucede, por ejemplo, si la operación estaba exenta y no procede deducirse el impuesto repercutido, o el lugar de realización no es el territorio de aplicación del impuesto por lo que la cuota devengada española no sería correcta. En estos casos, el empresario o profesional no puede deducirse estas cuotas incorrectamente repercutidas en tanto no se ajustan a derecho.

10 Entre otras, sentencias de 15 de septiembre de 2016, asunto C-516/14, Barlis 06 – Invetimentos Imobiliários e Turísticos, de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17, Gmina Ryjewo, y de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N–.

encaja entre los elementos subjetivos del derecho a la deducción y que debería integrarse en el artículo 95 al tratar de la aplicación material u objetiva del principio de afectación.

Interesa ahora aludir a la condición de sujeto pasivo del destinatario para ejercitar el derecho a la deducción puesto que, si en el momento de la adquisición de los bienes o servicios el comprador o destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto no puede deducir las cuotas soportadas¹¹, ni siquiera cuando con posterioridad adquiera dicha condición, como tampoco procederá efectuar la regularización de dichas cuotas, aun cuando estén vinculadas a bienes de inversión¹². El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible y por ello tan solo la condición en que una persona actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir¹³.

Como señala el TJUE¹⁴, a partir del momento en que la Administración tributaria, basándose en la información facilitada por una empresa, concede a esta la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos, salvo casos de fraude o abuso. Por ello, el derecho a la deducción sigue existiendo en principio, incluso cuando, posteriormente por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto¹⁵.

La Directiva IVA y la LIVA no dan un concepto jurídico o mercantil de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto sino económico, de forma que esta condición no se adquiere, a pesar de lo señalado por el artículo 93 de la LIVA, cuando se realizan las operaciones habituales del tráfico económico de la actividad sujeta al IVA, sino que, de conformidad con el artículo 5 y a pesar de la contradicción que la redacción de ambos preceptos parecen apuntar, las actividades empresariales o profesionales se consideran iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, por lo que quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, al margen de lo dispuesto en otros tributos.

11 Como expone MATESANZ, F., «El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria», pág. 43, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción en tanto ingresa cuotas de IVA, si bien se establecen excepciones, permitiendo la deducibilidad de cuotas anteriores al inicio de la actividad.

12 TJUE, sentencia de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen.

13 TJUE, sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz; de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki; de 22 de marzo de 2012, asunto C-153/11, Klub; de 18 de julio de 2013, asuntos C-210/11 y C-211/11, Medicom; y de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Inofloresmira-Investmentos Inmobiliarios.

14 Sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO; de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Inofloresmira-Investmentos Inmobiliarios.

15 TJUE, sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO; de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Tereminal; y de 28 de febrero de 2018, asunto C-472/16, Inofloresmira-Investmentos Inmobiliarios.

Nos encontramos ante un concepto autónomo de derecho de la Unión, pero también ante un concepto jurídico indeterminado, pues si bien desde un punto de vista jurídico no hay duda del momento en que un empresario o profesional adquiere esta condición, exige de una actividad probatoria o, lo que es lo mismo, de una acreditación de los hechos determinantes de la adquisición de esa condición. No hay, por ello, al margen o incluso considerando las presunciones *iuris tantum* apuntadas en el artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), una regla uniforme a aplicar para la mayoría de los supuestos sino que debemos considerar cada caso en particular.

Precisamente por ello se plantean notables problemas en la concreción del momento en que se adquiere esta condición¹⁶, sobre todo en determinados sectores empresariales y profesionales, existiendo una discrepancia entre los órganos administrativos que fijan la doctrina como son la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS), que podría dar lugar al planteamiento de cuestiones prejudiciales, si bien hay que hacer notar el escaso número que se interponen por parte de los órganos contencioso-administrativos¹⁷.

Un buen ejemplo de ello es la noción de empresario urbanizador, esencialmente ante situaciones en las que este realiza por primera vez dicha actividad. La concreción del momento en que el urbanizador adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del IVA es trascendental, no solo por el efecto de generar el derecho a la deducción sino también por la tributación de las posibles transmisiones o entregas de bienes que efectúe el urbanizador durante el proceso de urbanización. Resulta evidente que no es lo mismo calificar como empresario o profesional a la persona o ente que recibe gastos inherentes exclusivamente al proceso material de urbanización que supone la ejecución física de las obras, que incluir también a aquellos que tienen gastos anteriores (administrativos, etc) que están vinculados asimismo al proceso urbanizador. No puede olvidarse que desde que se inicia este último los gastos que se imputan a un propietario incluido en un polígono o unidad de actuación tienen como finalidad la de concluir el proceso urbanizador para edificar, puesto que este es el resultado último del mismo. Pues bien, el distinto tratamiento que podamos dar implicará que si adoptamos una noción que podemos denominar amplia de urbanizador supondrá que toda entrega de terrenos que efectúe, aun antes de que se inicien las obras materiales, estará sujeta al impuesto, al margen de si está exenta o no, y podrá tributar por IVA, pues debe tenerse en cuenta la posibilidad de renunciar a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º y Dos de la LIVA. De no ser así, la operación se gravaría por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO), incorporándose como mayor coste

16 Como se pone de manifiesto por LONGÁS LAFUENTE, A., «Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos», págs. 115 y ss.

17 El TEAC no se considera legitimado para interponer cuestiones de prejudicialidad a raíz de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander, con base en la ausencia de independencia respecto de la Administración Tributaria, principio inherente al sistema judicial y a la catalogación de un órgano revisor administrativo como legitimado para plantearlas; siendo extensible esta consideración a todos los órganos económico-administrativos del Estado.

de producción de las futuras edificaciones, encareciendo tanto el precio final como la cuota de IVA que abonaría el consumidor final¹⁸.

Analicemos lo que ha señalado la doctrina y la jurisprudencia sobre la cuestión. El TEAC venía manteniendo que la acreditación de que se han iniciado obras de urbanización se produce con la prueba de que se han soportado costes afectos a la actividad urbanizadora; adquiriéndose el carácter de empresario, a los efectos del IVA, desde que se tienen costes afectos a la misma. En este sentido la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos y estos costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a su realización, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado¹⁹.

Del análisis de la jurisprudencia del TS podía deducirse en un principio que este órgano mantenía una tesis análoga, pues llegaba a considerar que el hecho de que no estuviera urbanizado el terreno o no fuera edificable podía considerarse como entrega de bienes sujeta a IVA *«por la razón de que supone un eslabón en la cadena de producción de edificaciones»*, de manera que la condición del transmitente debía ser considerada *«no como «promotor» en sentido estricto, con el significado de persona que impulsa el proceso urbanizador, sino con un alcance mayor, como la que interviene en el mismo realizando operaciones en ese proceso»*²⁰, todo ello con base en lo dispuesto en la normativa de la Unión, ya que esta autoriza a los Estados miembros para que puedan considerar sujetos pasivos del tributo a los que ocasionalmente realicen entregas de terrenos edificables, entendiéndose por tales los urbanizados o no a los que dichos Estados miembros atribuyan esa condición.

No obstante, el órgano jurisdiccional no mantiene una tesis uniforme sobre la cuestión pues en otras sentencias considera que la mera asunción de costes y la repercusión a través de derramas no puede constituir a los propietarios de los terrenos en empresarios, reiterando que no puede entenderse que el abono de costes resultantes de trámites administrativos constituya en empresario al propietario urbanizador. De esta forma no pueden ser urbanizadores ocasionales quienes entregan terrenos no sometidos a transformación física, por apli-

18 Los preceptos y su interpretación por los órganos revisores nacionales plantean la adecuación del precepto a la Directiva IVA. A pesar de los pronunciamientos del TJUE en donde se ha mantenido la compatibilidad de ambos tributos (auto de 27 de noviembre de 2008, asunto C151/08, N.N. Renta, y sentencia de 20 de marzo de 2014, asunto C-139/12, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona), su análisis ha sido parcial, sin examinar la aplicación de algunos principios esenciales como puede ser el de no distorsión de la competencia.

19 Resoluciones de 24 de mayo de 2011, R.G. 937/2010, de 8 de noviembre de 2011, R.G. 3752/2010, y de 20 de junio de 2013, R.G. 4690/2011.

20 Así, sentencias de 13 de enero de 2011, recurso 1230/2007, y de 24 de marzo de 2011, recurso 5723/2006.

cación de la jurisprudencia consolidada sobre lo que ha de entenderse por «terrenos en curso de urbanización»²¹.

Consecuencia de esta jurisprudencia, el TEAC modifica su criterio y, acatando la misma, fija como doctrina que los transmitentes de terrenos incluidos en un plan de urbanismo, respecto de los que no se han realizado todavía obras físicas de transformación, no atribuyen a sus titulares la condición de empresario ya que esto exige que asuman el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos «administrativos»²².

Por su parte, la DGT, que había mantenido una doctrina análoga a la del TS, sin embargo, recientemente se aparta de ella y vuelve a aplicar la mantenida inicialmente por el TEAC. Así, en relación con juntas de compensación fiduciarias, y la repercusión de gastos relativos a servicios profesionales de arquitectos y asesores y los correspondientes a ejecuciones de obras de urbanización, indica que los juntacompensantes, que no tuvieran previamente la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA, adquirirán tal condición con la primera derrama que les impute la junta correspondientes a costes del proceso de urbanización del terreno en los términos señalados y adquirirán, asimismo, la condición de sujetos pasivos del Impuesto, siempre que tengan la intención de destinar los terrenos a la venta, cesión o adjudicación posterior por cualquier título, como señala el artículo 5.Uno, d) de la LIVA; y ello será así respecto de *«todas las derramas que la junta les impute, incluyendo las correspondientes a gastos de gestión (abogados, proyectos técnicos, dirección de obras, etc.) en el seno del proyecto de reparcelación objeto de consulta»*²³.

Puede comprobarse, por tanto, la discrepancia existente entre los distintos órganos citados, lo que conlleva un cierto grado de inseguridad jurídica pues a pesar de la vinculación que supone la existencia de la jurisprudencia del TS, no pueden olvidarse los principios inherentes a la aplicación del Derecho de la Unión. Aun cuando nos encontremos ante una cuestión eminentemente probatoria tiene un componente jurídico importante al determinar una noción amplia o más restringida de gastos afectos a la actividad empresarial, lo que hace que debamos plantearnos el grado de vinculación que tienen los órganos administrativos ante la jurisprudencia reseñada, puesto que como señala el TJUE los TEA aunque no sean órganos jurisdiccionales no quedan eximidos de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar en su caso las disposiciones nacionales contrarias al Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, lo que debe extenderse también a las resoluciones judiciales que tengan este carácter ya que esta obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales encargadas de la aplicación y revisión de los tributos, y no solo sobre las judiciales²⁴.

21 Así, sentencias de 22 de junio de 2011, recurso 25/2010, de 24 de octubre de 2011, recurso 59/2008, de 13 de marzo de 2014, recurso 1218/2011, de 6 de noviembre de 2014, recurso 3110/2012, de 26 de enero de 2016, recurso 916/2014.

22 Resolución de 23 de octubre de 2014, R.G. 2515/2012.

23 Consulta V0036/2020 de 12 de febrero, y con carácter previo consultas V1358/2018 de 12 de diciembre y V0209/2019 de 31 de febrero.

24 Sentencias del TJUE de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88, Costanzo, de 14 de octubre de 2010, asunto C-243/09, Fuß, de 4 de diciembre de 2018, asunto C-378/17, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, y de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, Banco de Santander.

3. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. El principio de afectación y la adecuación del artículo 95 de la LIVA a la Directiva IVA

El artículo 168 de la Directiva IVA fija como principio vertebrador del ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas el de afectación a las actividades económicas sujetas al impuesto, de manera que solo en el caso de que se acredite esta circunstancia el sujeto pasivo puede deducir o, lo que es lo mismo, solo en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas, podrá generarse el derecho a la deducción²⁵.

De acuerdo con una constante jurisprudencia del TJUE, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho, de manera que el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir²⁶.

Conforme a los dictados de este precepto deben distinguirse varios grupos de cuotas soportadas: aquellas afectas exclusivamente a actividades u operaciones no sujetas que no generan el derecho a deducir en ninguna medida²⁷; las vinculadas a actividades sujetas que si generan el derecho a deducir²⁸; y las que se encuentran afectas a operaciones sujetas y no sujetas o de uso mixto²⁹.

Es respecto de este último grupo donde se plantean diversas cuestiones, siendo la primera de ellas si el artículo 95, esencialmente los apartados Uno y Dos de la LIVA se ajustan a los dictados de la Directiva IVA. Cabe señalar en primer lugar que el precepto es transposición del actual artículo 168 de la norma europea que fija con claridad el alcance del derecho a la deducción, indicando con precisión los requisitos para el nacimiento y la extensión del derecho a deducción y no deja a los Estados miembros margen alguno de apreciación en

25 TJUE, entre otras, sentencias de 22 de octubre de 2015, asunto C-124/14, Sveda y de 14 de septiembre de 2017, asunto C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments.

26 Sentencias de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, SKF, de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1, de 14 de septiembre de 2017, asunto C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, de 17 de octubre de 2018, asunto C-249/17, Ryanair, y de 12 de noviembre de 2020, asunto C-42/19, Saneacom.

27 Deben tenerse en cuenta las singularidades de las operaciones no sujetas del artículo 7 de la LIVA, pues buena parte de los supuestos que recoge el precepto son generadores del derecho a deducir las cuotas soportadas afectas a estas operaciones.

28 Siempre que se afecten a las actividades u operaciones recogidas en el artículo 94.Uno y Dos de la LIVA.

29 Términos utilizados, entre otros, por SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «El derecho a la deducción del IVA en la deducción de los bienes de uso mixto: alcance y límites en la aplicación de la regla de prorrata. Análisis de la STJUE de 9 de junio de 2016 Asunto C-332/14», págs. 156 y 157, quien plantea el problema de la individualización de la afectación de los bienes al uso de la actividad económica.

cuanto a su aplicación, por lo que estamos ante un precepto que puede ser alegado directamente por los ciudadanos en el supuesto de que un Estado miembro haya establecido una regulación que disienta del mismo³⁰.

Nuestro artículo 95 establece como regla general, si bien luego exceptúa de ello a los bienes de inversión, que los sujetos pasivos destinatarios solo pueden deducir las cuotas soportadas cuando se afecten «*directa y exclusivamente*» a la actividad empresarial o profesional³¹, realizando a continuación en su apartado segundo una relación de supuestos en los que se considera que las cuotas no están afectas al no concurrir el grado de afectación exigido, eliminando así la deducibilidad de las cuotas soportadas³².

La utilización de ambos adverbios y la exigencia de su concurrencia para deducir las cuotas soportadas lleva precisamente a plantearse si esta regla general se ajusta a la Directiva IVA. Si bien en el apartado tercero del artículo 95, con una redacción más adecuada a la norma europea, se reconoce que en el caso de bienes de bienes de inversión esta deducibilidad se efectuará en la medida en que se utilicen en la actividad empresarial o profesional, lo que resulta más conforme a la Directiva IVA, indudablemente esta primera regla general de los apartados primero y segundo no se ajusta a la Directiva.

Así lo ha reconocido ya expresamente el TEAC al señalar que la norma europea exige que los Estados miembros establezcan o apliquen criterios de reparto de los gastos soportados entre actividades sujetas y no sujetas, que reflejen objetivamente la parte de gastos soportados que realmente es imputable a unas y a otras. El objetivo que se persigue es garantizar el derecho a deducir cuotas soportadas en proporción a las operaciones que conllevan el derecho a deducir y, en tanto no se establece un método para determinar la cuantía deducible, deben tenerse en cuenta criterios objetivos³³.

Se seguía con ello los criterios fijados por el TJUE al señalar que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros, ante la ausencia de un método de deducibilidad fijado en el artículo 168 de la Directiva IVA y en el ejercicio de

30 TJUE, entre otras, sentencias de 10 de marzo de 2005, Comisión/Reino Unido, C-33/03, y de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach. El artículo 95 debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia de este órgano jurisdiccional, entre otras en sentencias de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/2006, Securenta, y de 12 de febrero de 2009, asunto C-515/2007, Vereniging Noordelijke.

31 RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», pone de manifiesto que la norma española mantiene la indefinición de estos dos requisitos, limitándose a reseñar un listado de casos en los que se considera que el bien no se encuentra afecto a la actividad económica.

32 MACARRO OSUNA, J.M., «Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: Análisis y propuestas de armonización», pág. 61, pone de manifiesto las múltiples situaciones en las que no se otorga el derecho a la deducción por el sujeto pasivo destinatario, con las consecuencias negativas que pone de manifiesto.

33 Entre otras resoluciones de 9 de febrero de 2011, R.G. 611/2006, y de 16 de septiembre de 2014, R.G. 4474/2011, referidas al ámbito de las sociedades de capital íntegramente público, aun cuando también se reconoció esta misma posibilidad para entes no públicos en resolución de 19 de julio de 2011, R.G. 5003/2009. En sentido análogo se ha pronunciado la DGT en consultas V1501/2007 de 5 de julio, V1562/2007 de 13 de julio, V2353/2010 de 28 de octubre y V3602/2015 de 19 de noviembre en relación también a entes públicos.

dicha facultad, los Estados deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva para establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades³⁴.

En determinados ámbitos, como es el de las sociedades holding mixtas, también se ha reconocido de manera reiterada tanto por el TEAC³⁵ como por el TS³⁶, de forma que se permite la deducibilidad parcial de las cuotas soportadas comunes para actividades sujetas y no sujetas con base en criterios objetivos, habitualmente el del volumen de operaciones de una y otra actividad.

Llama la atención que, ante los pronunciamientos de los órganos administrativos y jurisdiccionales, el legislador no haya modificado todavía el artículo 95³⁷. Que tiene conocimiento de ello es evidente en tanto sí ha establecido una regla específica para los denominados entes públicos duales, aquellos que perteneciendo al marco subjetivo de la Administración Pública realizan actividades sujetas y no sujetas, como pueden ser las sociedades de capital íntegramente público. En el artículo 93.Cinco, al margen de su posible adecuación a la Directiva IVA³⁸ se recoge así la regla del artículo 168 de la Directiva IVA estableciéndose incluso unos métodos de cálculo o criterios objetivos que pueden seguir estos entes públicos duales, con la obligación de mantenerlos en el tiempo salvo que por causas razonables proceda su modificación.

Conociendo el desajuste del artículo 95.Uno y Dos de la LIVA a la Directiva IVA, resulta extraño que el legislador no prevea para todos los sujetos pasivos una regla como la prevista en el artículo 93.Cinco, y conociendo la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva, no puede dejar exclusivamente a los órganos de aplicación de los tributos y revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales, la atribución de aplicar las reglas sobre el Derecho de la Unión a sabiendas de una redacción incorrecta de la ley nacional.

34 Así, sentencias de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, de 25 de julio de 2018, asunto C-140/17, Gmina Ryjewo, y de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach.

35 Entre otras, resoluciones de 20 de junio de 2013, R.G. 5718/2009 y de 26 de febrero de 2020, R.G. 3698/2016.

36 Entre otras, sentencia de 1 de diciembre de 2016, recurso 3810/2015.

37 En este sentido se pronuncia RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE. Resolución comentada: STJCE de 13 de marzo de 2008 (asunto C-437/06, *Securenta*)», pág. 88, al considerar que debe acometerse una reforma de la LIVA para integrar en la norma el método de deducción que el legislador nacional estime más ajustado a los objetivos de la Directiva IVA. De forma análoga se pronuncia LONGÁS LAFUENTE, A., obra citada, pág 1465, estimando que el legislador nacional ha dado solución a los denominados «entes públicos duales» pero no al resto de empresarios o profesionales que afecten cuotas soportadas a actividades sujetas y no sujetas al impuesto.

38 Su ubicación es errónea en tanto debería recogerse en el artículo 95, planteándose así el motivo por el cual el apartado cinco del artículo 93 no se incluyó en el anterior precepto. En cuanto a su adecuación a la Directiva, si bien se adapta a lo dispuesto en el artículo 168 de la misma en cuanto a los criterios objetivos de deducibilidad, dista mucho de considerarse ajustado a la Directiva por lo que se refiere a la exclusión de las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en el artículo 78.Dos.3º, letra a) de la LIVA y es que a ambos preceptos pueden realizarse serias objeciones en cuanto a su ajuste a la Directiva IVA.

De otra parte, si los ciudadanos pueden exigir la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva IVA y no existe un método de cálculo al que puedan recurrir, dado que la norma europea no lo establece y remite a la facultad de los Estados miembros para fijarlo, resulta necesario integrar esta laguna legal que debe ser resuelta acudiendo a la analogía, precisamente a los métodos establecidos en el artículo 93.cinco, esto es, debe ser el sujeto pasivo el que fije unos criterios objetivos o materiales para concretar en qué medida tiene derecho a deducir las cuotas soportadas afectas a actividades sujetas y no sujetas, incluyendo entre ellos el del volumen de operaciones de una y otra actividad.

Debe puntualizarse que ello resulta de aplicación esencialmente a las cuotas soportadas por gastos que no sean bienes de inversión, puesto que para estos últimos existe una regla específica en el apartado tercero del artículo 95 que, en principio, tiene un mayor grado de adecuación a la Directiva. No obstante, la trascendencia de cuanto se viene señalando se pone de manifiesto al integrar en los apartados uno y dos del precepto todos los servicios, entre los que se incluyen los gastos por cesión de derechos, ya que estos en ningún caso tienen la consideración de bienes de inversión.

De otra parte, la doctrina administrativa, esencialmente la DGT, fija unos criterios que plantean su posible discrepancia con el principio de neutralidad, al reflejarse en ellos soluciones divergentes en función de la naturaleza del sujeto pasivo. Así, si cuanto se ha señalado se refiere a personas jurídicas, cuando se alude a personas físicas la solución no es la apuntada, puesto que de manera constante en estos casos se impide la deducibilidad de cuotas por adquisición de bienes que no son de inversión afectos a actividades sujetas³⁹ y no sujetas, incluso respecto de gastos de suministros vinculados con bienes de inversión⁴⁰. Sin embargo, como se ha indicado, cuando se trata de entidades se permite la deducibilidad en función de criterios objetivos aplicando así las reglas análogas previstas para los entes públicos en el artículo 93.Cinco⁴¹.

4. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Bienes de inversión y derecho a la deducción: posibilidad o no de afectar íntegramente los bienes a la actividad económica

Como se viene señalando el artículo 95 de la LIVA resulta conflictivo en su aplicación y el apartado tercero, relativo a bienes de inversión, no podía alejarse de esta apreciación. En este apartado se recogen las reglas aplicables a la

39 Así en la consulta V2316/2017 de 13 de septiembre, se impide la deducibilidad por la adquisición de un ipad o libro electrónico o «Reader».

40 En consultas V0605/2018 de 18 de septiembre, V2548/2018 de 18 de septiembre, V1870/2019 de 17 de julio y V1914/2019 de 22 de julio, se concluye la no deducibilidad de cuotas soportadas en suministros como luz, agua, internet, teléfono de viviendas afectas parcialmente a la actividad económica realizada por una persona física. En consulta V0192/2022 de 7 de febrero examina el supuesto de un profesional de la abogacía que destina la vivienda adquirida a despacho profesional y a residencia, señalando el órgano administrativo que en relación con los suministros de agua, luz, teléfono o internet no serán deducibles *«en ninguna medida ni cuantía, toda vez que se prevé su utilización simultánea para satisfacer necesidades de la parte del edificio destinada a vivienda»*.

41 Así en consulta V0370/2019 de 20 de febrero, se permite a una fundación la deducibilidad de las cuotas por gastos corrientes afectas tanto a actividades sujetas como no sujetas.

deducción por cuotas soportadas en la adquisición, arrendamiento o cesión de bienes de inversión⁴², distinguiendo bienes de inversión en general y los vehículos de turismo⁴³, cuyas cuotas soportadas pueden deducirse inmediatamente⁴⁴. Se ha advertido ya que en este punto la norma nacional se ajusta de forma más adecuada a la Directiva IVA, en cuanto prevé la deducibilidad en función de la afectación a la actividad empresarial o profesional que realiza el sujeto pasivo, si bien no queda exenta de conflictividad.

Uno de los problemas que surge al examinar la redacción del precepto es la de si el sujeto pasivo que adquiere un bien de inversión puede afectarlo íntegramente a la actividad empresarial o profesional que realice, aun cuando el uso a la misma sea parcial.

El TJUE⁴⁵ ha mantenido de manera reiterada que en el caso de bienes que puedan utilizarse al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene derecho a decidir su afectación al patrimonio de su empresa, estando entre dichos bienes los de inversión, pero recordando que lo trascendente es que el adquirente del bien de inversión actúe como empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto en el momento de su adquisición, puesto que en otro caso no generará el derecho a la deducción ni en ese momento ni en uno posterior, aunque afecte el bien a una actividad económica sujeta⁴⁶.

En el caso de bienes de inversión que puedan utilizarse al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene derecho, como señala el TJUE, a efectos del IVA, a decidir su afectación al patrimonio de su empresa. Así en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos de la deducción del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su

42 Por tales debemos considerar los recogidos en el artículo 108 de la LIVA. Con arreglo al artículo 189, letra a), de la Directiva IVA, pueden ser definidos por los Estados miembros y, según la jurisprudencia del TJUE, incluyen los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino que sean amortizados en el curso de varios ejercicios (sentencias de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont, de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Mydibel, y de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N).

43 Así, BAS SORIA, J., «Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad. Análisis de la STS de 5 de febrero de 218, rec. Núm. 102/2016», pág. 119, señala que la discrepancia jurídica planteada que da lugar a la sentencia comentada —la adecuación a la norma Europa del artículo 95.Tres y la presunción de afectación de los vehículos de turismo— merecía el planteamiento de una cuestión prejudicial.

44 Como pone de manifiesto CALVO VÉRGEZ, J., «El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de inversión», pág. 3, se asegura con ello la aplicación del principio de neutralidad.

45 Sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, Armbrecht, Lennartz, de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Laszlo Bakcsi, de 8 de mayo de 2003, asunto C-269/00, Seeling, de 14 de julio de 2005, asunto C-434/03, Charles y Charles-Tijmens, de 14 de septiembre de 2006, asunto C-72/05, Wollny, de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont, de 29 de marzo de 2012, asunto C-436/10, BLM, de 18 de julio de 2013, asunto C-210/11 y C-211/11, Medicom, de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N.

46 El órgano jurisdiccional ha señalado de manera constante que tan sólo la condición en que el particular haya actuado en el momento de la adquisición del bien puede determinar la existencia de un derecho a deducción, así en sentencia de 2 de junio de 2005, asunto C-378/02, Waaterschap Zeeuws Vlaanderen, WZV.

patrimonio privado, o integrarlo en su empresa solo en proporción a su utilización profesional efectiva⁴⁷.

En el supuesto de que el sujeto pasivo opte por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines empresariales o profesionales y para fines privados como bienes afectos a la actividad económica, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente si el sujeto pasivo tiene derecho a ello.

A los efectos de acreditar la afectación total o parcial, el TJUE ha señalado además que cuando en la declaración que presenta a las autoridades tributarias el sujeto pasivo deduce las cuotas de IVA que se devengaron al adquirir el bien, se presume que lo afectó a su empresa

La redacción del artículo 95.Tres de la LIVA no se corresponde con esta doctrina del TJUE. Ahora bien, el artículo 168 bis de la Directiva IVA⁴⁸ se refiere de manera explícita a los bienes inmuebles⁴⁹, recordando que cuando formen parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y sean utilizados por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa, sin perjuicio de la regularización en caso de modificación del porcentaje de afectación; permitiendo finalmente a los Estados miembros ampliar esta regla a otros bienes de inversión.

El TJUE⁵⁰ con base en este precepto recuerda que, en el caso de los inmuebles, el artículo 168 bis de la Directiva IVA precisa que la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con ese patrimonio deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa, de forma que si el sujeto pasivo opta por solo integrar parcialmente en su empresa el bien de inversión, el IVA soportado por su adquisición será deducible, en principio,

47 Si bien con anterioridad a la modificación de la Directiva IVA en esta materia, BLAZQUEZ LIDOY, A., «La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE», después de preguntarse si esta doctrina del órgano jurisdiccional es aplicable en el territorio de aplicación del impuesto español, considera que no es aplicable al existir un precepto interno como es nuestro artículo 95.Tres que, para los bienes de inversión respeta los principios de la Directiva IVA. Por su parte, RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible. Comentario a la contestación de la DGT de 20 de diciembre de 2007, núm. V2729-07», pág. 70, mantenía que la norma interna española permitía la deducción íntegra de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión que no se encontraban afectos totalmente a la actividad económica del sujeto pasivo.

48 Artículo insertado por el artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre, aplicable a partir del 1 de enero de 2011.

49 El concepto de bienes inmuebles viene recogido en el artículo 13 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento 282/2011). El artículo 6 de la LIVA da un concepto de «edificaciones», existiendo notables discrepancias entre uno y otro precepto, por lo que resultará de aplicación el Reglamento 282/2011, al ser norma prioritaria y de aplicación directa en los Estados miembros, en caso de que concurran estas discrepancias.

50 Sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos C-45/20 y C-46/20, Finanzamt N.

únicamente por la parte de su utilización efectiva para las necesidades de la empresa.

El precepto de la Directiva IVA que ahora se comenta y la doctrina última del TJUE plantean si realmente el artículo 95.Tres se ajusta a los dictados de la norma europea. Frente a la normativa de otros Estados miembros en los que se reproduce el texto del artículo 168 bis⁵¹ en nuestro caso no se hace precisión alguna sobre bienes inmuebles y muebles y la redacción data de la Ley 66/1997 en vigor desde el 1 de enero de 1998, estableciéndose, al margen de la regla específica de vehículos turismo, que las cuotas soportadas por bienes de inversión se deducirán en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

No cabe duda que esa regla general, al igual que la relativa a los vehículos turismo no se ajustaba a la Directiva IVA en la redacción anterior a 2011. Ahora bien tras la incorporación del artículo 168 bis se plantea la duda de si la redacción se ajusta a dicho precepto, que distingue entre bienes inmuebles de los que se permite la deducibilidad en proporción a su utilización en la actividad económica sujeta al impuesto y el resto de bienes de inversión respecto de los que sigue manteniéndose la doctrina del TJUE anteriormente expuesta, salvo que el Estado miembro adopte una norma en la que se recoja que tendrán el mismo tratamiento que para los inmuebles, pudiendo predicarse ello del conjunto del resto de bienes de inversión que no sean inmuebles, o de un marco objetivo más restringido, ya que el precepto permite delimitar el ámbito objetivo al aludir a que la regla aplicable a bienes inmuebles se aplique a «*gastos relacionados con otros bienes*»⁵².

Una primera interpretación llevaría a considerar que los términos utilizados por el legislador español permiten estimar que tanto respecto de los inmuebles como del resto de bienes de inversión, las cuotas soportadas solo son deducibles en la medida en que se utilicen en la actividad económica sujeta, y ello por cuanto no se distingue entre la naturaleza de uno y otro tipo de bienes, por lo que ambos quedarían incluidos en la aplicación de esta regla, considerando así que el legislador español ha hecho uso de la facultad atribuida por el artículo 168 bis, acogiéndose al marco objetivo más amplio, esto es, comprendería todos los bienes de inversión.

La DGT, incluso con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 168 bis de la Directiva, mantenía este criterio tanto para vehículos como para el resto de

51 Es el caso de la normativa alemana, en la que el artículo 15 («Deducción del impuesto soportado») de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios o UStG), de 21 de febrero de 2005, dispone en su apartado 1b: «*Cuando el empresario utilice un bien inmueble tanto a efectos de las actividades de su empresa como con fines distintos de los de su empresa, o para el uso privado de su personal, el impuesto sobre las entregas, la importación o la adquisición intracomunitaria y sobre todas las demás prestaciones de servicios relacionadas con dicho bien inmueble se podrá deducir en la medida en que respondan a la utilización de dicho bien inmueble a efectos de las actividades de la empresa*».

52 Para RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», pag. 68, el nuevo precepto de la Directiva IVA supone la inaplicación de la doctrina de la «triple opción» que venía manteniendo el TJUE.

bienes de inversión⁵³ sin hacer mención alguna a la posibilidad recogida por la jurisprudencia del TJUE, y ratifica esta doctrina con posterioridad al precepto anterior, en este caso sin alusión alguna al mismo ni a la doctrina del órgano revisor europeo. De esta forma, mantiene que para generar el derecho a la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios se precisa que la afectación sea «directa y exclusiva»⁵⁴ a la actividad empresarial o profesional, permitiéndose la afectación parcial cuando sea un bien de inversión, lo que deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho⁵⁵, sin perjuicio de la regularización correspondiente por cambios en el porcentaje de afectación.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC⁵⁶ y la Audiencia Nacional⁵⁷ (en adelante, AN), al plantearse supuestos en los que el empresario había afectado íntegramente el bien de inversión que no tenía la naturaleza de inmueble a la actividad, no permitiéndolo la Administración al no resultar acreditada la afectación exclusiva a la misma. Ambos órganos revisores confirman la apreciación de la Administración sin hacer alusión alguna ni a la norma europea ni a la jurisprudencia del TJUE, lo que impide conocer con garantía jurídica el criterio de estos órganos en relación a si el artículo 95.Tres se ajusta a la Directiva IVA.

Frente a esta interpretación, no estaría de más que el legislador nacional aclarase los términos del artículo 95.Tres para concretar de manera definitiva el alcance del mismo en cuanto a la fijación del grado de afectación por parte del sujeto pasivo, o esperemos que la ausencia de una argumentación por los órganos encargados de fijar la doctrina administrativa que tenga en cuenta el Derecho de la Unión sea suplida por la jurisprudencia nacional para determinar en qué medida se acoge el precepto de la LIVA a la Directiva IVA, puesto que bien podría considerarse que no queda recogida adecuadamente ni la regla prevista en el artículo 168 bis, ni la facultad atribuida por la norma de la Unión a los Estados miembros.

Cuanto se viene señalando no es baladí, pues una u otra conclusión afecta de manera evidente a otras reglas contenidas en el artículo 95.Tres, con una clara referencia a los vehículos automóviles y su cesión a empleados del sujeto pasivo.

La AN⁵⁸ ha dictado varias sentencias en relación con esta cuestión exigiendo, como no podía ser de otra forma puesto que se trata de un elemento esencial de la relación jurídico-tributaria en que consiste en el hecho imponible

53 Como ejemplos, las consultas V0012/1999 de 4 de mayo, V1787/2006 de 7 de septiembre y V2301/2006 de 22 de noviembre.

54 Acogiéndose a los dictados del artículo 95.Uno que, como se ha expuesto no se adecua a la Directiva IVA, ya que la utilización de los adverbios «directa y exclusiva» referidos a la afectación no se corresponde con lo señalado en el artículo 168 de la Directiva IVA, que permite la deducibilidad de cualquier cuota soportada en la medida en que se afecten a la actividad económica sujeta.

55 Entre otras, consultas V5143/2016 de 28 de noviembre, V0192/2022 de 7 de febrero y V1467/2022 de 21 de junio.

56 Así, resoluciones de 14 de mayo de 2017, R.G. 845/2013 y de 25 de octubre de 2018, R.G. 5115/2015.

57 Pueden citarse las sentencias de 22 de enero de 2022, recurso 494/2018, y de 18 de abril de 2022, recurso 358/2019.

58 Sentencias de 21 de diciembre de 2021, recurso 234/2017, de 17 de enero de 2022, recurso 117/2018, de 11 de marzo de 2022, recurso 78/2018, y de 4 de mayo de 2022, recurso 282/2018.

del IVA, el elemento o nota de onerosidad para considerar que dicha cesión se encuentra sujeta al impuesto por lo que de no concurrir este elemento la cesión no tributaría por el impuesto⁵⁹ y el TEAC ha mantenido la misma tesis calificando cuando la cesión de los vehículos puede considerarse onerosa⁶⁰.

Al margen de un análisis más exhaustivo y crítico que podría realizarse de la postura adoptada por estos dos órganos en relación con la sentencia del TJUE a la que acuden para sentar sus conclusiones, lo que ahora interesa es señalar que cuanto se ha expuesto incide sobre esta materia, por lo que la fijación del criterio que se ha expuesto resulta trascendente. Como el TJUE ha expuesto en las sentencias citadas anteriormente, la posibilidad que da la norma europea y la jurisprudencia de este órgano revisor para afectar íntegramente un bien de inversión a la actividad empresarial, podría suponer la existencia de autoconsumo cuando no concorra una retribución pactada entre las partes, como ha expuesto en las resoluciones citadas.

Por el contrario de considerar que solo puede afectarse el bien a la actividad en función de su utilización en la misma, y no concurrir la nota de onerosidad, además de no generar el derecho a la deducción por la parte no afectada, tendría otros efectos para el sujeto pasivo, como son la obligación de regularización por cambio de porcentaje de afectación, en qué medida la venta del bien queda sujeta al impuesto, o su tributación transcurrido el plazo de regularización del bien de inversión por su cesión gratuita, etc.

5. Elementos objetivos o materiales del derecho a la deducción. Gastos corrientes afectos a la utilización de bienes de inversión

Finalmente, en relación con el artículo 95 de la LIVA y los bienes de inversión, es interesante el análisis de su apartado cuarto cuando señala que el grado de deducibilidad aplicado a los bienes de inversión también resultará aplicable a las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios directamente relaciones con ellos, como son accesorios y piezas de recambio,

59 Aun cuando la AN cita exclusivamente la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, pueden citarse además, entre otras más recientes, las de 19 de diciembre de 2018, asunto C-58/18, Comisión / Austria, de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, A, de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, de 15 de abril de 2021, asunto C-846/19, EG, de 25 de noviembre de 2021, asunto C-334/20, Amper Metal, o de 24 de febrero de 2022, asunto C-605/20, Suzlon Wind Energy Portugal. Para el TJUE una entrega de bienes o una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» *«si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido»*.

60 Resoluciones de 22 de febrero de 2022, R.G. 3161/2019, y de 22 de marzo de 2022, R.G. 4916/2019. El TEAC, aun cuando no se encuentra vinculado por la AN, asume íntegramente los fundamentos del órgano jurisdiccional pues considera que el criterio que mantenía hasta ese momento no se corresponde con el de la jurisprudencia del TJUE. Debe indicarse que, aunque hace referencia a sentencias del TJUE anteriormente citadas sobre la posibilidad del sujeto pasivo de afectar íntegramente a su patrimonio los bienes de inversión, no recoge alusión alguna a esta materia pues no transcribe los apartados relativos a esta circunstancia, ni a los efectos que ello implicaría.

combustibles y análogos, aparcamiento y peajes, así como rehabilitación, renovación y reparación.

Quede claro que no hace referencia exclusiva a vehículos turismo, sino a todos los bienes de inversión, cualquiera que sea su naturaleza, por lo que afecta de forma general a todos los gastos accesorios o que deriven de la utilización de bienes de inversión y tengan relación directa con los mismos y que en muchas ocasiones, esencialmente respecto de sujetos pasivos personas físicas, la DGT, como se ha señalado anteriormente, respecto de gastos afectos parcialmente a bienes de inversión impide su deducibilidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 95.Dos.2º de la LIVA.

No obstante, lo importante es poner de manifiesto una vez más el desajuste de la norma española con la Directiva IVA. En esta, al margen de la cláusula *stand still* que figura en el artículo 176⁶¹, no existe un precepto similar al de la norma nacional por lo que el fundamento de la misma no puede ser sino el derecho a deducir en la medida en que quede afecto el gasto a la actividad económica, de acuerdo con el artículo 168 de la Directiva IVA.

La cuestión que se plantea a nivel nacional es la discrepancia existente entre los órganos administrativos encargados de fijar la doctrina vinculante. La DGT, tras una larga etapa en la que consideraba aplicable el artículo 95.Cuatro en su tenor literal, modificó esta doctrina⁶². Con base en la jurisprudencia del TJUE⁶³ concluye el órgano administrativo que el derecho a deducir depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo por lo que *«los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad»*. En definitiva, el gasto por bienes o servicios accesorios a los bienes inversión deben desvincularse del derecho a la deducción en la adquisición de los mismos, por lo que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios afectos a los bienes de inversión serán deducibles *«siempre que su consumo se afecte al desarrollo*

61 Precepto respecto del que el TEAC ha declarado su adecuación a la Directiva IVA, entre otras, en resolución de 18 de diciembre de 2019, R.G. 390/2017. También el TS se ha pronunciado en análogo sentido, aunque con una argumentación divergente, entre otras, en sentencia de 22 de abril de 2021, recurso 3882/2020. El TJUE se ha pronunciado en Auto de 17 de septiembre de 2020, asunto C-837/19, Super Bock Bebidas, en relación con la normativa portuguesa, que entró en vigor de forma similar a la española, al incorporarse conjuntamente a la Unión Europea.

62 Entre otras, consultas V2868/2019 de 17 de octubre, V2946/2019 de 23 de octubre, V3226/2021 de 28 de diciembre y V0668/2022 de 28 de marzo, tratándose en todos los casos de gastos por combustibles y accesorios a vehículos afectos parcialmente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

63 Cita la DGT en sus consultas la sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Laszlo Bakcsi, indicando que en la misma se ha declarado que *«la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva»*, si bien ello no es más que una interpretación que efectúa el órgano administrativo del contenido de la sentencia en la que no figuran los términos anteriores.

de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad», teniendo en cuenta que corresponde al sujeto pasivo acreditar dicha afectación.

Frente a esta doctrina administrativa, vinculante exclusivamente a los órganos de aplicación de los tributos⁶⁴, el TEAC mantiene una tesis contraria, pues considera que las cuotas soportadas por los gastos relacionados con los bienes de inversión afectan a la actividad, que se contemplan en el apartado cuatro del artículo 95, pueden ser objeto de deducción conforme a lo previsto en el artículo 95 apartado tres, es decir, en la misma proporción en que se hayan deducido las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión⁶⁵.

La disparidad de criterios entre ambos órganos administrativos debería ser resuelta considerando la primacía del Derecho de la Unión y la aplicación directa⁶⁶, como se expuso anteriormente, del artículo 168 de la Directiva IVA, en beneficio del sujeto pasivo con base en el principio de efecto vertical de las directivas⁶⁷, sin olvidar que los órganos revisores y también los administrativos que deben interpretar las directivas están obligados a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y finalidad de estas normas, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado que persiguen⁶⁸. No obstante, sería conveniente que esta disparidad de criterios se solucione por el órgano revisor administrativo fijando de manera definitiva doctrina al respecto vinculante a toda la Administración tributaria.

6. Elementos temporales del derecho a la deducción. Ejercicio del derecho a deducir y destino previsible de los bienes y servicios adquiridos

Entre otros elementos temporales a tener en cuenta para deducir, deben distinguirse dos momentos: el nacimiento del derecho que se produce generalmente con el devengo de las cuotas soportadas, tal como señala el artículo 98.Uno de la LIVA, y el momento en que puede ejercitarse efectivamente el

64 Artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

65 Así, resoluciones de 24 de noviembre de 2016, R.G. 00/3143/2014 y de 22 de abril de 2022, R.G. 00/00767/2020.

66 Como pone de manifiesto, entre otros, MORENO GONZÁLEZ, S., «Primacía del Derecho de la UE y aplicación directa de las directivas comunitarias: el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA», pág. 171.

67 Entre otras, sentencias del TJUE de 12 de julio de 1990, asunto C-188/89, Foster, de 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, Kügler, de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Österreichischer Rundfunk y otros, y de 9 de diciembre de 2003, asunto C-129/00, Comisión contra República Italiana.

68 Así, sentencias del TJUE de 13 de noviembre de 1990, asunto C-106/89, Marleasing; y de 16 de diciembre de 1993, asunto C-334/92, Warner Miret.

derecho que surge, de acuerdo con el artículo 99, cuando se han soportado las cuotas⁶⁹.

En la Directiva IVA, se dispone en el artículo 167 que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, y en este último sentido lo reitera de manera uniforme el TJUE⁷⁰, por lo que debería plantearse si ambos preceptos nacionales se corresponden con el texto de la norma europea. De esta forma el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, en el curso del mismo período impositivo en el que nace ese derecho, a saber, el momento en que el impuesto resulta exigible⁷¹, siendo ejercitable de forma inmediata⁷², sin perjuicio de la facultad otorgada a los Estados miembros para fijar un período en el que los sujetos pasivos pueden ejercitar este derecho, tal como ha efectuado el legislador español estableciendo un plazo de cuatro años a contar desde el devengo para ejercitar el derecho; de forma que el derecho a deducir por el destinatario, frente al de la repercusión del proveedor o prestador que tiene un carácter imperativo, es configurado como un derecho o facultad⁷³.

No es, sin embargo, objeto de este análisis la anterior disparidad normativa, sino el examen de uno de los elementos requeridos por el legislador nacional para ejercitar el derecho a la deducción. El apartado segundo del artículo 99 solo permite la deducción de las cuotas, cualquiera que sea la naturaleza del bien o del servicio adquirido, en función de su destino previsible, y esta condición es la que da lugar a una notable conflictividad.

De forma constante el TEAC ha venido exigiendo esta nota adicional al principio de afectación que se ha expuesto con anterioridad, debiendo ser examinada o valorarse en el momento en que se soportan las cuotas de IVA por la adquisición de los bienes o servicios por el sujeto pasivo a los efectos de tener derecho a la deducción y en atención a las operaciones a las que se afectan los mismos, correspondiendo al sujeto pasivo justificar tal destino, mediante prueba suficiente o argumentos basados en criterios lógicos, objetivos y pru-

69 Esta distinción es puesta de manifiesto de forma constante por el TEAC, entre otras en resoluciones de 26 de marzo de 2005, R.G. 00/00041/2003 y de 10 de marzo de 2009, R.G. 00/1225/2006. De acuerdo con esta última si bien el derecho a deducir nace con el devengo, el ejercicio del derecho a la deducción exige contar con el preceptivo documento justificativo del derecho de forma que, en tanto no se posea no puede ejercitarse, esto es, se precisa de la repercusión y cumplimiento de los requisitos exigidos en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA.

En el mismo sentido lo expone JIMÉNEZ COMPAIRE, I., «El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido», págs. 36 y 37.

70 Sentencias de 30 de abril de 2020, asunto C-258/19, Eurovía, de 10 de febrero de 2022, asunto C-9/22, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136

71 Sentencias, entre otras, de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y C-96/07, Ecotrade, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holideis, y de 30 de abril de 2020, asunto C-258/19, Eurovía.

72 Sentencias, entre otras, de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, Securenta, de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, de 29 de octubre de 2009, asunto C-29/08, SKF, de 29 de julio de 2010, asunto C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen, y de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holideis.

73 Como señala SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «la caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo. Comentario a la STS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. Núm. 96/2002», pág. 53.

dentes, esto es tiene la carga de su acreditación⁷⁴. A estos efectos, este órgano revisor tiene en cuenta generalmente elementos o criterios objetivos, como puede ser la naturaleza del bien adquirido, así en el caso de inmuebles.

En sentido análogo se ha pronunciado la DGT quien ha recordado uniformemente que el ejercicio del derecho a la deducción se efectuará de acuerdo con el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos y, a tales efectos, puede considerarse un criterio razonable, en los términos expuestos en el párrafo anterior, atender a la naturaleza del bien⁷⁵.

No obstante debe destacarse que en muchas ocasiones se confunden dos condiciones, como son la afectación y el destino previsible. El primero se refiere al hecho de que el sujeto pasivo al adquirir un bien o recibir un servicio, lo incluye en el ámbito de la actividad económica, esto es, alude fundamentalmente a la diferenciación entre actividades sujetas y no sujetas, de forma que solo los bienes y servicios que se afectan a la actividad económica sujeta son objeto de análisis en relación con el cumplimiento del resto de las condiciones exigidas por el Título VIII de la LIVA para ejercitar el derecho a deducir. Se trata de la primera y esencial condición necesaria para deducir, puesto que la no afectación implica que no debamos ir más allá en la concreción del derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de que en numerosas ocasiones, esencialmente cuando nos encontramos ante cuotas soportadas con anterioridad al inicio del ejercicio de la actividad, deba acreditarse mediante elementos objetivos dicha afectación futura.

Cuestión distinta es el destino previsible que deba darse al bien, pues esta condición presume la afectación y supone el examen de una circunstancia concreta, como es que el bien, una vez afecto a la actividad económica, vaya a utilizarse para realizar operaciones que generen el derecho a deducción o no, pero siempre dentro del ámbito de sujeción al impuesto.

Ahora bien, lo importante aquí es que, con esta exigencia, se impone una carga adicional al derecho a la deducción cuya adecuación a la Directiva IVA debe cuestionarse. Nuevamente debe partirse del principio establecido en el artículo 168, que es el que rige en materia de deducibilidad y permite su ejercicio en la medida en que se afecten los bienes a las actividades sujetas generadoras del derecho. Este principio de afectación debe presidir el derecho a la deducción y no se puede discutir que si un bien o un servicio cuando es adquirido por un sujeto pasivo no se afecta a una actividad económica no podrá deducirse la cuota soportada. Ello lleva a que en muchas ocasiones se confundan ambas exigencias, y se aluda a destino previsible como afectación cuando estamos ante

74 Resoluciones, entre otras, de 22 de septiembre de 2015, R.G. 00/03393/2013 en unificación de criterio, de 17 de marzo de 2016, R.G. 00/05651/2013, y de 9 de junio de 2020, R.G. 00/02376/2017.

75 Así, consultas V2150/2009 de 25 de septiembre, V0010/2010 de 2 de agosto, y V0013/2012 de 21 de mayo. En algunas de ellas hace referencia a las sentencias del TJUE de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO, de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal, y de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Schloßstraãe; si bien no se comprende bien su cita pues en ellas se señala que *«una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas»* y *«del mismo modo, el derecho a deducción sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto»*.

dos exigencias o condiciones diferentes⁷⁶, esto es, no se alude a la afectación del bien a la actividad económica sujeta al impuesto, sino a una operación concreta dentro de esa actividad, como se ha expuesto en el párrafo anterior.

La cuestión surge porque no sólo se exige con esta condición la afectación a una actividad económica sujeta sino que, además, debe acreditarse que la adquisición del bien o del servicio va a destinarse previsiblemente, acreditándose mediante criterios o elementos objetivos, a una operación generadora del derecho a la deducción, aun cuando el legislador prevea que en el caso de que se impida la deducción, una afectación posterior a una de estas operaciones, dará lugar a la rectificación de la deducción, término este que lleva a si debe aplicarse o no el artículo 114 de la LIVA, lo que plantea algunos problemas adicionales, que exceden del objeto del análisis de este estudio.

En cualquier tipo de actividad que realice un sujeto pasivo nace este problema, bastando para ello una lectura de una considerable jurisprudencia⁷⁷, pero indudablemente la conflictividad es mayor cuando este aplica la regla de prorrateo, esto es, realiza dos o más actividades sujetas al impuesto, unas generadoras del derecho y otras no, que dar lugar a la aplicación de esta regla o a la existencia de dos o más sectores diferenciados, en los que individualmente

76 Una lectura de una abundante jurisprudencia menor lleva a esta conclusión, al hacer referencia a bienes o servicios que se afectan a actividades que no generan el derecho a la deducción, lo que traslada el problema no a su destino previsible sino a la afectación a una actividad. Un ejemplo de ello puede ser la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana de 6 de octubre de 2017, recurso 2175/2013, en el tras citar entre otros el artículo 99.Dos de la LIVA y el artículo 168 de la Directiva IVA concluye que: «no es cierto como refiere el actor que se haya incumplido la Sexta Directiva por establecer las normas españolas una restricción general del derecho a deducir en el caso de uso profesional limitado, ya que tanto la Sexta Directiva, en su artículo 17, refiere que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que los Estados miembros podrán autorizar u obligar a los estados miembros a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios, y el artículo 168 de la Directiva vigente 2006/112, señala que en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho en el estado en que realice estas operaciones a realizar deducciones, siendo por tanto la normativa española, en cuanto requiere que se justifique la utilización o destino previsible de los bienes respecto del ejercicio de la actividad económica con derecho a deducción, conforme a la normativa europea».

77 Entre otras, sentencias del TSJ de Madrid de 19 de junio de 2007, rec. 2929/2003; del TSJ de Cataluña de 24 de abril de 2008, rec. 861/2004; del TSJ de Andalucía (sede Sevilla) de 18 de marzo de 2011, rec. 1592/2008 y de 30 de septiembre de 2011, rec. 591/2009; del TSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de octubre de 2017, rec. 2165/2013; del TSJ de Andalucía (sede en Málaga) de 27 de febrero de 2019, rec. 39/2017; del TSJ de Andalucía (sede en Granada) de 25 de mayo de 2021 rec. 821/2018. Buen ejemplo es esta última sentencia de cuanto se viene señalando en la que un sujeto pasivo realiza la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles no aplicando la regla de prorrateo al realizar exclusivamente operaciones sujetas y no exentas. Adquiere un apartamento para alquilarlo y la Administración, el TEAR (resolución de 30 de abril de 2018, RG 18/01787/2015 y 18/01788/2015) y el TSJ impiden la deducibilidad en la adquisición del bien al estimar que el destino previsible es destinarlo al arrendamiento de viviendas exentas. Esto es, no tiene en cuenta que la afecta a una actividad única en la CNAE como es el arrendamiento de bienes inmuebles y que en el momento en que lo adquirió generaba dicha actividad el derecho a la deducción, por lo que podía deducir la cuota soportada, sin perjuicio de la posterior regularización como bien de inversión, al igual que los restantes bienes de inversión, siempre que se cumplieran las condiciones previstas en los artículos 109 y 110 de la LIVA. Lo mismo puede señalarse de la escasa doctrina publicada del TEAC, cuya lectura no permite en ocasiones dilucidar la actividad en la que se afectó el bien para poder concretar cuanto se acaba de exponer; así en la resolución de 18 de mayo de 2022, RG 00/02862/2019, en donde se declaran además prescrito el período impositivo en que se adquirió el bien de inversión lo que plantea si puede o no regularizarse dicha situación eliminando el derecho a deducir.

debe darse un tratamiento diferenciado a cada uno de ellos respecto del derecho a la deducción, aunque a las cuotas soportadas comunes deba aplicarse la regla de prorrata general⁷⁸.

Así, cuando un sujeto pasivo realiza una actividad en la que se producen operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo generan, debe aplicar la regla de prorrata para determinar el montante de las cuotas soportadas deducibles. Si opta por aplicar la prorrata especial determinará tres grupos de cuotas conforme al artículo 106 de la LIVA y deducirá en función de la afectación a uno de estos tres grupos, de manera que si el bien o el servicio se utilizan en operaciones no generadoras del derecho no se deducirá cuota alguna, al contrario de si las utiliza en operaciones que si generan el derecho en cuyo caso se deducirá la cuota soportada, mientras que a las utilizadas en unas y otras operaciones aplicará la regla de prorrata general. Esta forma de concretar la deducibilidad de las cuotas parece ajustarse a cuanto se expone en el artículo 99.Dos, esto es, a su destino previsible, por lo que el sujeto pasivo generalmente tendrá una conflictividad menor en la aplicación de este precepto.

Si el sujeto pasivo aplica la regla de prorrata general, o bien genera el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado, en principio, lo que hará es deducirse bien el porcentaje de prorrata provisional corregido posteriormente por el definitivo a final de ejercicio, o la cuota íntegramente soportada, sin perjuicio en estos casos de que el sujeto pasivo deba también corregir a final de ejercicio si se comprueba que a lo largo del mismo ha efectuado operaciones que no generan el derecho a la deducción.

Pues bien, esta regla se ve alterada como consecuencia de este artículo 99.Dos que, como se ha señalado, tiene indudables dudas de adecuación a la Directiva IVA. En el supuesto planteado en el párrafo anterior, el sujeto pasivo cuando adquiere un bien o un servicio, aunque tenga una prorrata provisional o el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, como consecuencia del precepto anterior, es obligado por el legislador a no deducir cuota alguna cuando ese bien o el servicio se va a destinar no ya a una actividad económica que está o no en prorrata, sino que se destina a una operación sujeta concreta que previsiblemente no va a generar derecho a la deducción, o así lo interpreta en numerosas ocasiones la jurisprudencia y doctrina administrativa citadas con anterioridad.

Esta mecánica se asimila por tanto a la obligación encubierta de aplicar la regla de prorrata especial, pues el sujeto pasivo al utilizar el bien o el servicio a una operación que no genera el derecho a la deducción se le impide ejercitar el

⁷⁸ Al margen de las especialidades previstas en la ley, esencialmente las del régimen especial del grupo de entidades y su nivel avanzado o de regulación especial para las operaciones intragrupo, tal como se prevé en el artículo 163 octies de la LIVA y en el artículo 61 bis del RIVA.

derecho en la proporción correspondiente a la prorrata general o íntegramente si no estaba en prorrata⁷⁹.

Habitualmente la aplicación de esta regla tiene lugar sobre todo en determinados sectores o con operaciones trascendentes en el ámbito inmobiliario, pero el artículo 99.Dos no distingue, por lo que resulta aplicable a cualquier actividad u operación y supone, como acaba de exponerse, la atribución por analogía de la prorrata especial para concretas operaciones, a pesar de que el sujeto pasivo no haya optado por ella, ni tampoco esta posibilidad se encuentra recogida entre los supuestos en los que debe tenerse en cuenta enumerados en el artículo 103.Dos de la LIVA.

Sería deseable, por tanto, un pronunciamiento claro y específico sobre esta materia por parte del TS que fije jurisprudencia o, lo que sería más conveniente, el planteamiento de una cuestión de prejudicialidad, dada la importancia de la cuestión planteada y trascendencia de los efectos que tiene en los sujetos pasivos. Es cierto que el artículo 173 de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros, siempre dentro de la regulación de la prorrata a obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios, pero ello exige de una norma precisa y concreta dentro del sistema de prorrata, que nuestra norma interna no recoge.

7. Bibliografía

BAS SORIA, J., «Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad (Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. núm. 102/2016)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 422, mayo 2018, págs. 114 a 123.

BARCIELA PÉREZ, J.A., «El derecho a deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Aset Menidjunt», *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal*, Aranzadi, S.A., n.º 21, 2012, págs. 115 a 134.

BLAZQUEZ LIDOY, «La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE», *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi, n.º 10/2006.

⁷⁹ Situación análoga se produce en el supuesto de renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias previsto en el artículo 20.Dos de la LIVA, pues se permite renunciar a esta exención, tributando por IVA, aun en el supuesto de que el sujeto pasivo no genere el derecho a deducir en ninguna medida, cuando la adquisición del bien tiene como destino previsible una operación posterior a realizar por el adquirente que genera el derecho a deducir. La dicción de ambos preceptos lleva consigo el planteamiento de distintas dudas en la aplicación de las normas que pueden suponer un quebranto del principio de no distorsión de la competencia, afectando por ello al principio de neutralidad. Aun cuando la regla de renuncia a la exención se refiere al impuesto devengado, los efectos son los previstos en el artículo 99.Dos para el adquirente, permitiendo en este caso la deducibilidad íntegra de la cuota soportada –aplicando seguramente la regla de inversión del sujeto pasivo en su autoliquidación mensual o trimestral–.

CALVO VERGEZ, J., «El régimen de deducción aplicable en el IVA a los bienes de inversión», Carta Tributaria (Monografías), Edición Fiscal CISS, n.º 21-22, 2011, págs. 3 a 18.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., «El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 457, abril 2021, págs. 31-70.

LONGAS LAFUENTE, A., «Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios y casos prácticos», Tomos I y II, Centro de Estudios Financieros, 12ª edición, 2022.

MACARRO OSUNA, J.M., «Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 405, diciembre 2016, págs. 55-94.

MATESANZ, F., «El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria», Revista Técnica Tributaria, Asociación Española de Asesores Fiscales, n.º 113, 2016, págs. 39 a 60.

MORENO GONZÁLEZ, S., «Primacía del Derecho de la UE y aplicación directa de las Directivas comunitarias: el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA. Análisis de la STS de 12 de marzo de 2015, rec. Núm. 280/2013», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 392, noviembre 2015, págs. 167-176.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos pasivos que realizan actividades económicas y actividades no económicas: jurisprudencia del TJCE. Resolución comentada: STJCE de 13 de marzo de 2008 (asunto C-437/06, Securenta)», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 14/2009, págs. 83-88.

RUIZ DE VELASCO PUNIN, C., «Tratamiento en el IVA de los bienes de uso mixto en fines empresariales y privados», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 17, 2013, págs. 37 a 72.

«La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible. Comentario a la contestación de la DGT de 20 de diciembre de 2007, núm. V2729-07», Quincena Fiscal: Revista de Actualidad Fiscal, Aranzadi, n.º 3/2009., págs. 69-74.

SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., «El derecho a la deducción del IVA en la deducción de los bienes de uso mixto: alcance y límites en la aplicación de la regla de prorrateo. Análisis de la STJUE de 9 de junio de 2016, Asunto C-332/14», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, N.º 403, octubre 2016, págs. 149-160.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La caducidad del derecho a deducir el IVA soportado o la salvaguarda del principio de neutralidad fiscal declarada por el Tribunal Supremo (Comentario a la sentencia del TS de 4 de julio de 2007, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 96/2002)», Revista de Contabilidad y Tributación, CEF, n.º 301, abril 2008, págs. 41 a 82.

ARTIFICIAL INTELLIGENCE: A «DANGEROUS» TOOL IN THE HANDS OF THE ITALIAN TAX ADMINISTRATION FOR FIGHTING THE ABUSIVE EXPLOITATION OF TAX RELIEF

Maria Grazia Ortoleva
Associate Professor of Tax Law
Law Departement
University of Verona (Italy)

Título

Inteligencia artificial: una herramienta «peligrosa» en manos de la administración fiscal italiana para luchar contra la explotación abusiva de las deducciones fiscales

Resumen

El uso de la IA está provocando, también en Italia, una metamorfosis de la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria tanto en la fase de aplicación de los impuestos (por ejemplo, los borradores del impuesto sobre la renta y del IVA) como en los procesos de verificación y control.

Este cambio, si no se «gobierna» adecuadamente, podría sin embargo tener un alto coste en términos de vulneración de algunos derechos fundamentales de los contribuyentes, sobre todo cuando se «confía» a sistemas de inteligencia artificial la adopción de decisiones que tienen efectos inmediatos sobre la situación jurídica de los destinatarios.

Esta es la característica que distingue a la medida introducida por el legislador italiano para atajar el fraude perpetrado a través de la transferencia de créditos fiscales por intervenciones destinadas a mejorar la eficiencia energética de los edificios y que es objeto de investigación en este trabajo.

Palabras clave

Inteligencia Artificial, vulneración de derechos, nuevas tecnologías, algoritmos, fraude, créditos fiscales

Abstract

The use of AI is causing, including Italy, a metamorphosis of the relationship between the taxpayer and the tax administration both in the tax

implementation phase (for example the pre-filled income tax and VAT returns) and the verification and control processes.

This change, if it is not properly governed, could however have a high cost in terms of infringement of some fundamental rights of taxpayers, above all when the adoption of decisions that have immediate effects on the legal *status* of the recipients is entrusted to artificial intelligence systems.

This is the characteristic that distinguishes the measure introduced by the Italian legislator to tackle fraud perpetrated through the transfer of tax credits for interventions aimed at improving the energy efficiency of buildings and which is the subject of investigation in this paper.

Keywords

Artificial Intelligence, infringement of rights, new technologies, algorithms, fraud, tax credits

Fecha de recepción: 14-12-2022/Fecha de aceptación: 19-12-2022/Fecha de revisión: 2-01-2023

Cómo referenciar: Ortoleva, M.G. (2022). Artificial intelligence: a «dangerous» tool in the hands of the Italian tax administration for fighting the abusive exploitation of tax relief. *Revista Técnica Tributaria* (139), 175-176.

SUMARIO

1. Introduction
2. The «favourable» discipline introduced in Italy to improve the degree of energy efficiency
3. Preventive audit of «credit transfer/discount communication»
4. Critical profiles
5. The administrative case law on the «algorithmic administrative act»
6. The relevance of the principle of legal certainty
7. Conclusion

1. Introduction

In recent years, tax administrations around the world have increased their investment in IT tools. The goal is to make use of «new» technologies to «administer» taxes, support taxpayers and improve their level of «compliance». Italy is no different. The tax administration's use of technologies and, in particular, of big data, algorithms and artificial intelligence systems has grown in the last decade and is destined to grow further.

There are many reasons behind this choice.

In summary, it can be said that «algorithms» are considered not only as being more efficient than human analytical skills, but also that they have an aura of neutrality.¹

Algorithms are, in fact, capable of analysing very large quantities of data, even if they are heterogeneous from a qualitative point of view, identifying valuable correlations, relationships and inferences.

Furthermore, to the extent that they arrive at «decisions» which are the result of purely rational calculations based on data, they should make it possible to correct the distortions and imperfections that typically characterise cognitive processes and the choices made by human beings. Finally, state investments in artificial intelligence systems have proved to be very profitable.²

However, the enormous potential inherent in the application of «intelligent systems» also entails risks.³

1 See Cons. State, Section VI, Judgment, 13 December 2019, no. 8472, in *Nuova Giur. Civ.*, 2020, 4, 809.

2 In the United Kingdom, for example, the artificial intelligence system, known as Connect, used by the HMRC since 2010, allegedly cost £100 million and helped recover more than £ 3 billion in taxes. See Sanghrajka, J. (14 July 2020), HMRC's Connect Computer and Investigations, *Taxation* 4752, available at <https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connectcomputer-and-investigations> (accessed 10 Oct. 2022).

3 Regarding this see de la Feria, R. – Grau Ruiz, M.A. (2022), The Robotisation of Tax Administration. En M. A. Grazu Ruiz (coord.) *Interactive Robotics: Legal, Ethical, Social and Economic Aspects*, 115-123, Springer; Pitruzzella, G. (2022), Dati fiscali e diritti fondamentali. *Diritto e pratica tributaria internazionale* (2), 666-677; Messina, S.M. – Ortoleva, M.G. (2022), Artificial Intelligence and Robots: The Role of Tax Legislator, A Conundrum to Solve. En *Interactive Robotics: Legal, Ethical, Social and Economic Aspects*, cit., 135-142; Grau Ruiz, M.A. (2022), Fiscal transformations due to ai and robotization: where do recent changes in tax administrations, procedures and legal systems lead us? *North-western journal of technology and intellectual property* (19), 4, 325-363; Kuźniacki, B. – Almada, M. – Tyliński, K. – Górski, Ł. – Winogradska, B. – Zeldenrust, R. (2022), Towards eXplainable Artificial Intelligence (XAI) in Tax Law: The Need for a Minimum Legal Standard. *World Tax Journal*, Vol. 14, No. 4, 1-28; Pinto Nogueira, J.F. (June 2, 2022), Tax Administration and Technology: from Enhanced to No-Cooperation? Digital Transformation of Tax Administrations, available at <https://ssrn.com/abstract=4125999>; Dorigo, S. (2021), The 'Algorithmic Revolution': Fair Taxation, Social Pact and Global Governance. En M. Belov (coord.), *The IT Revolution and its Impact on State, Constitutionalism and Public Law*, 161-179. Santoro, A. (2020), Lotta all'evasione fiscale: i big data e la nuova frontiera della prevenzione. *Aggiornamenti Sociali*, 190-199.

In fact, experience has already highlighted certain dangers that can arise from the use of algorithms. The results of artificial intelligence systems can be erroneous and misleading, for example, due to incorrect data entry or bias in the construction of mathematical models or errors within their operation.⁴

It is therefore necessary to evaluate the impact that these tools have on people and their fundamental freedoms and carefully weigh up their use.⁵

The objective of this paper is to investigate the implications arising from the Italian tax administration's use of artificial intelligence to fight frauds connected to the use of tax credits and, in particular, to that perpetrated through the transfer of tax credits due for the implementation of specific interventions aimed at improving the energy efficiency of buildings (known as the «Superbonus»)⁶.

In particular, we intend to verify whether the measures adopted by the Italian legislator make it possible to counter the aforementioned fraud without compromising and/or limiting the fundamental rights of taxpayers.

To this end, the first paragraph will briefly describe the «favourable» discipline introduced in Italy to facilitate investments aimed at obtaining energy efficiency. The second paragraph will examine the specific measures to combat fraud introduced by the legislator with particular reference to those that resort to the use of AI. Finally, starting from the precedents of internal administrative case law and in the light of the principles contained in the GDPR as well as the general principles of the legal system, it will be verified whether the solution prepared leads to a satisfactory result in terms of balance between the apparently opposing needs for the protection of the state's fiscal interest and the protection of the taxpayer's rights.

2. The «favourable» discipline introduced in Italy to improve the degree of energy efficiency

Since 2020, the Italian legislator resorted to tax leverage to improve the degree of energy efficiency of the Italian real estate assets and to foster economic recovery.

4 To mention just two examples: the judgment in *Loomis v. Wisconsin* (US: Wis. SC, 13 July 2016, *Loomis v. Wisconsin*, 881 N.W.2d 749) and the *SyRI* case (Rechtbank Den Haag, 5 Feb. 2020, NJCM et al. v. Netherlands, NL:RBDHA:2020:1878, in <https://uitspraken.rechtspraak.nl/#!details?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878>).

5 Pollicino, O. (2021), *Getting the Future Right – Artificial Intelligence and Fundamental Rights*. A view from the European Union Agency for Fundamental Rights. *BioLaw Journal* (1), 7-11, stresses that «The first aspect that any regulations adopted in the area of AI must take account of is their impact on fundamental rights as enshrined in the Charter and the EU Treaties». Frosini, T.E. (2020), *Il costituzionalismo nella società tecnologica*. *Dir.Inf.*, 465-484.

6 See art. 119 of Law Decree no. 34 dated 19 May 2020 (converted by Law no. 77 dated 17 July 2020) known as the *Rilancio* Decree.

In particular, the tool used was that of granting to natural persons (acting outside the exercise of business, art and profession)⁷ a tax credit equal to 110%⁸ of the expenses incurred to carry out specific interventions aimed at improving the energy efficiency of buildings⁹ (known as the «Superbonus»).

This credit can be used by the taxpayer in the tax return to reduce the tax liabilities deriving from the same tax return. In particular, the deduction of the tax credit must be divided into four equal annual instalments and can be used within the limits of the annual tax liabilities deriving from the tax return.

The deduction is not the only way to benefit from the tax relief.

In fact, it is stated that, instead of direct use in the tax return, the beneficiaries (credit holders) can opt alternatively for:

- a contribution, in the form of a discount on the consideration due up to a maximum amount equal to the same consideration, anticipated by the suppliers (subjects who have carried out the energy efficiency interventions);
- the assignment of tax credits corresponding to the deduction. The tax credits may, in particular, be transferred to other subjects (natural persons, including those carrying out self-employment or business activities, companies and entities), including credit institutions and other financial intermediaries.¹⁰

Both the suppliers (who have applied the discount on the invoice) and the transferees can, in turn, transfer the «purchased» tax credit to other parties or use it to offset the taxes they owe.

The method of use of the credit chosen by the taxpayer must be communicated electronically to the Revenue Agency, using a specific form¹¹ (*comunica-*

7 Also, other subjects can benefit from the credit, such as condominiums, non-profit organisations (non-profit organisations of social utility), voluntary organisations and social promotion associations registered in the appropriate registers, provided that these entities meet certain requirements and within specific spending limits. Persons subject to corporate income tax (IRES) are therefore excluded from the Superbonus (e.g., commercial companies). See art. 121 of Law Decree no. 34/2020. Regarding this see Del Federico, L. (2022), *Profili attuali in tema di crediti d'imposta: poliformismo, funzione sovvenzionale, tutele e finanziarizzazione. Rivista di diritto tributario* (3), I, 201.

8 The amount of the tax credit was subsequently decreased according to the beneficiaries and the tax period in which the expenses were incurred. See 2022 Finance Act.

9 In particular, it must be thermal insulation interventions on the enclosures; replacement of winter air conditioning systems in the common areas; replacement of winter air conditioning systems on single-family buildings or on functionally independent multi-family buildings (so-called «leading» or «main» interventions). The beneficiaries can benefit from the tax deduction also for the expenses incurred for all the energy efficiency measures referred to in the so-called Ecobonus and for the installation of infrastructure for the recharging of electric vehicles and solar photovoltaic systems («minor» interventions), provided they are carried out together with at least one of the «leading» interventions. See paragraphs from 1 to 4 of Article 119 of the Law Decree no. 34/2020.

10 Art. 121 of Law Decree no.34/2020.

11 See art. 121, co. 7, of Law Decree no. 34/2020. Within 5 days of sending the communication, the agency's computer system issues a receipt of acceptance or rejection of the request. For expenses

zione web cessione crediti/sconti or credit transfer/discount web communication).¹²

A similar obligation of communication is required for suppliers and assignees who decide to transfer the «purchased» credit to third parties». ¹³

It is easy to understand that the provision of this particular tax relief, together with the possibility (also for transferees and suppliers) of transferring the tax credit, has exposed the system to many fraudulent activities.

The Bank of Italy, at the end of 2020, highlighted the existence of fraud and money laundering risks due to: the possible fictitious nature of the receivables, the presence of assignees who pay for the assignment with capital of possible illicit origin, and the «abusive» carrying out of financial activity by persons without the required authorisation.

The existence of fraudulent behaviour has been confirmed by the investigative and analytical activities of the Guardia di Finanza (Italian Finance Police).¹⁴ This included, among other things, «chain» transfers of tax credits involving companies with the same registered office and/or with the same legal representatives, whose partners or directors are destitute, untraceable and/or have a criminal record¹⁵; fractional assignments of the same credit by the same subject to conceal their probably fictitious nature; the non-attribution to the original beneficiary (credit holders) (transferor) of the property on which the subsidised interventions would have been carried out; the incompatibility of the building works with the dimension of the company that would have carried them out and that acquired the credit with the «invoice discount».

In order to stem these activities, specific measures aimed at strengthening preventive control against fraud committed in this area have been adopted in the years following the entry into force of the tax relief¹⁶. The legislator has intervened on several fronts and in particular: by introducing limits on the assignment of credits; anticipating the intervention, before each use of the credit, of professionals who certify, on the basis of the documentation produced by the taxpayer pertaining to the intervention, the existence of the conditions that

incurred in 2021, the deadline within which the option must be communicated is 29 April 2022. See art. 10 *quater* Law Decree 27 January 2022, no. 4 (known as the *Aiuti ter* Decree). December 1, 2021, a provision from the Director of the Italian Revenue Agency (amended by subsequent provisions) approved the details for exercising options regarding eligible deductions and, specifically, the model for reporting the option.

¹² Henceforth «credit transfer/discount communication».

¹³ They must, first of all, accept the transactions that have taken place against them and then communicate the method of using the credit they have chosen to the tax administration. These communications must be made through a specific electronic procedure, by accessing an application entitled *Piattaforma Cessione crediti*.

¹⁴ Suffice it to say that the financial police with a single operation discovered a fraud of a total amount of € 103,067,709.00.

¹⁵ Generally, these are companies established in a short period of time or which have resumed operations after a period of inactivity.

¹⁶ See the Law Decree of 11 November 2021, no. 157 (known as the *Antifrode* Decree).

give the right to the tax deduction (known as the stamp of approval)¹⁷; by strengthening the tools and control powers of both the finance police and the tax administration through the use of artificial intelligence (understood in a broad sense).

In particular, under the latter profile, the finance police have been given two new applications, called «P.Ris.MA.» and «Moni.C.» in order to make verification and control processes more timely, including preventive audit, aimed at combatting fraud perpetrated in this area, and a new and specific control procedure was introduced, intended for the transfer of tax credits or invoice discounts.

This procedure, making use of the calculation capacity of the AI, allows the Revenue Agency to identify «credit transfer/discount communication» that present risk profiles and to temporarily suspend them, for the purpose of carrying out a further «preventive» check (i.e. before the time from which the tax credit can be used by the transferee or supplier who applied the discount on the invoice).

The following investigation will focus precisely on this last measure, not only on account of the novelty but above all of its effects. We refer to the fact that the use of AI, in the case, does not only represent a tool for risk assessments and detecting fraud the selection of taxpayers and operations (assignments and discounts) to be subjected to timely audits but it can also lead to *automated (that is, without human intervention)* adoption of an administrative act able to inhibit, albeit temporarily, the «tax» effects of the assignment of credits or the «discount on the invoice», i.e. the usability of the credit by the transferee.

This possible outcome of an automated procedure raises the possibility that, in this context, certain taxpayers' rights may be «sacrificed» due to the need to combat fraud¹⁸. For this reason, therefore, it is necessary to investigate this aspect and to verify whether this is founded.

To this end, as a preliminary point, it seems appropriate to briefly consider the reference discipline of the new control procedure.

3. Preventive audit of «credit transfer/discount communication»

It has already been said that this measure is one of those introduced with the *Antifrode* Decree. In particular, it is governed by art. 122 *bis* of Law Decree no. 34/2020. This rule gives the Revenue Agency the power to suspend the effects of «credit transfer/discount communications» (even subsequent to the first one)

¹⁷ The stamp of approval can only be issued by the subjects indicated in article 3, paragraph 3, letters a) and b) of Presidential Decree no. 322 of 22 July 1998. This includes those registered in the registers of chartered accountants and accounting experts and labour consultants.. In the case of the Superbonus, the audit carried out by the professionals are a mere formal documentary check. As a result of the changes introduced with the 2022 Financial Act, the taxpayer must request the stamp of approval both to use the deduction in their tax return and to opt for the transfer or «invoice discount».

¹⁸ See Scarcella, L. (2019), Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making. *Internet Policy Review* (8), 4, 1-19, according to which «safeguards to taxpayers' privacy rights need to be in place»

which present risk profiles within five working days of sending the communication¹⁹ and for a period not exceeding 30 days.

The identification of communications at risk (i.e. profiling) takes place on the basis of criteria that are identified, albeit in a very general way, by the legislator. In particular, it is provided that for this purpose, in relation to the different types of credits, the following elements are taken into consideration: a. consistency and regularity of the data indicated in the communications with that present in the Tax Registry or in any case held by the tax administration; b. data pertaining to the credits being transferred and to the subjects involved in the transactions (related to these credits), on the basis of the information present in the Tax Registry or in any case in the possession of the tax administration; c. similar transfers carried out previously by the subjects indicated in the communications.

If the audit carried out on the basis of these criteria shows that the operation is at risk, the effects of the communication are *automatically* suspended for a maximum period of thirty days. This suspension is communicated via the telematic services of the Revenue Agency to the person who sent the communication.²⁰

From that moment, the thirty-day period within which the tax administration must carry out a more precise audit begins, intended to ascertain (presumably, with human intervention), the «substantiation» of the elements of risk.

In reality, nothing is stated by law regarding the methods of this second audit, nor is it specified by the implementing provision.²¹

The second paragraph of Article 122 *bis* regulates only the possible effects. In particular, it states that if, as a result of the audit carried out, the elements that led to the suspension are confirmed («gli elementi che hanno determinato la sospensione sono confermati»), the communication is considered not to have been made («la comunicazione si considera non effettuata»).

Paragraph 2 continues by stating that: if instead, the risks are not confirmed, the communication produces the effects stated by the reference legislation. The same happens if, within the suspension period, the subject does not receive notice of the voiding of the communication.

On this point, the implementing provision follows the provisions of art. 122 *bis* and adds that, in the event that the audits carried out confirm the legitimacy of the suspension, the voiding of the effects of the communication, with the relative reason, is communicated (via the telematic services of the Revenue Agency) to the person who has sent the communication.

19 Pursuant to art. 121, para 7, of Law Decree no. 34/2020 the exercise of options must be carried out electronically.

20 See Provision of the Director of the Italian Revenue Agency, 1 December 2021, point 3.1.

21 Provision of the Director of the Italian Revenue Agency, 1 December 2021.

Furthermore, in this case, by express provision of the law, the tax administration proceeds, in the terms of the law («nei termini di legge»), to audit the related credits, *i.e.* first of all on the right to tax relief.²²

It should be noted that, making use of the powers provided for by articles 31 *et seq.* of the Presidential Decree no. 600 of 1973, the tax administration can *always* ascertain the existence of the conditions for the entitlement of the tax deduction (for the person who presented the communication) and the «regularity» of the transfer transactions (and discount).²³ In particular, given the wording of the provision referred to in paragraph 3 (and in particular the use of the term «Fermi restando gli ordinari poteri di controllo»), the right of the taxpayer to the tax relief remains subject to the ordinary substantial audits both when the administrative measure of suspension of the «credit transfer/discount communication» is subsequently «annulled» by the tax authority, and when its effects are void due to the expiry of the 30-day term. In such cases, therefore, no legitimate expectation as to the right to tax relief (and consequently on the regularity of the assignment or discount) can be formed either by the direct beneficiary or by the transferee/supplier.²⁴

Furthermore, according to the tax administrations, the existence of this preventive control does not exempt the subjects involved in the transfers – primarily, the transferees and suppliers – from using the ordinary diligence required to avoid participating in fraudulent conduct.²⁵

This, in summary, is the reference framework of the preventive audit of the «*credit transfer/discount communication*». It clearly shows the elements that distinguish the measure in question.

Indeed, with art. 122 *bis*, the legislator seems to have introduced a sort of «automated» audit of «*credit transfer/discount communication*» into the legal system. This control, carried out through the use of algorithms and the analysis

22 Art. 122 *bis*, para. 3, of Law Decree no. 34/2020

23 See art. 122 *bis*, para. 3, of Law Decree no. 34/2020. See also Explanatory Report on the *Antifrode* Decree, where it is clarified that the provisions of art. 122 *bis* shall perform preventive control functions, without prejudice to the powers of control over the merits of the tax administration in relation to credit transfer transactions that took place both before and after the entry into force of the law.

24 According to the Revenue Agency the non-selection of the specification among those subject to suspension, the removal of the suspension initially applied, and the expiry of the 30 days without confirmation of the risk profiles, do not preclude the ordinary control powers of the tax administration and, therefore, do not constitute any acknowledgment of the right to the specific tax relief. See Circular N° 16/E of 29 November 2021. If the non-existence, even partial, of the requisites that give the right to the tax deduction is ascertained, the tax administration provides for the recovery of the amount corresponding to the deduction not due to the direct beneficiary. The transferee/supplier is jointly and severally liable for the payment of this sum only in the event of concurrence in the violation with wilful deceit or gross negligence. See art. 121, paragraphs 5 and 6, of Law Decree no. 34/2020.

25 See Revenue Agency Circular N° 16/E of 29 November 2021. Therefore, the duty of the transferee/supplier to act with ordinary diligence when they carry out the transaction of transfer or discount on the invoice remains unaffected (does not cease). However, it is believed that, in the event of fraud committed by the transferor/customer, it is first and foremost the responsibility of the tax administration to demonstrate, even with the use of presumptions, the involvement of the transferee/supplier (or according to the well-known «formula» adopted by the Court of Justice for VAT fraud that the transferee/supplier knew or should have known that the transferor/customer was committing fraud) and that only in the face of this proof is the transferee's / supplier's responsibility to demonstrate that they have acted with ordinary diligence.

of big data, may culminate, firstly, in the adoption of an algorithmic act that authoritatively determines the temporary suspension of the effects of the «communication» (i.e. the choice of the taxpayer to transfer the credit to third parties or to the supplier) and, then, in the voiding of the «communication».

The control procedure appears, in fact, divided into two sub-procedures (phases), the first of which is entirely automated.

In particular, in the first phase, the tax administration makes use of the computing power of AI to analyse «communications» in a very short period of time, to intercept those expressions of evident and «significant» illegal conduct and suspend the effects of the latter before the credit can be used by the supplier/transferee.

In the second phase, however, the control concerns only «suspended» communications. It is aimed at verifying the elements of risk and can lead to the voiding of the communication.

The law does not state, whether this procedure is also «automated» or whether «human» intervention is required, as it should be if the intent is actually to carry out a verification, albeit documentary, of whether the risk elements on the basis of which the «communication» was suspended are in fact true.²⁶

In summary, this is a control procedure which, in addition to being automated, is likely to make choices made by taxpayers on how to use the Superbonus ineffective, without them having complete knowledge of the reasons for the administrative activity.

4. Critical profiles

Reading the regulatory framework governing the measure in question seems, in essence, to confirm the suspicion that the exercise of the control stated may infringe certain fundamental rights of taxpayers.

In that sense, there are several critical issues that, on the whole, emerge from the discipline. These start with the opacity of the criteria that can determine, firstly, the automatic and temporary suspension of the effects of the «*credit transfer/discount communication*», then, the voiding of the same (communication), up to the failure to provide the reason of the administrative acts²⁷ and cross-examination with the subjects involved in the operation in various capacities.

For the purposes of the investigation, it may be useful to compare this measure with another «form» of automated audit existing in the legal system, con-

²⁶ Given the limited time frame within which the audit must be carried out, it is unlikely that substantial control will be carried out.

²⁷ The motivation is provided for by the provision and only for the deed with which the effects of the communication are annulled.

cerning income tax returns pursuant to art. 36 *bis* of Presidential Decree no. 600 of 1973 (known as *Liquidazione* of income tax returns).²⁸

The preventive control pursuant to art. 122 *bis* presents, in fact, characteristics similar to those of the automated control of income tax returns but, at the same time, differs from it in several respects.

In particular, similarly to the *Liquidazione* of income tax returns, the preventive audit on communications relates to *all* the «*credit transfer/discount communications*» and appears to be an «internal» control, so to speak. From the legislative text it appears that it is carried out, first of all, on the basis of the comparison between the consistency and regularity of the data indicated in the communications and the data in possession of the tax administration possibly present in the Tax Registry. It also takes into account further information, always in the possession of the tax administration, relating to credits being transferred and to the subjects involved in the transactions or to similar assignments carried out previously by the subjects indicated in the communications.

Furthermore, similarly to the *Liquidazione* of income tax returns, it also does not preclude, as mentioned, the exercise by the tax administrations of the ordinary substantive control powers in order to ascertain the right to tax relief and the «regularity» of the assignments.

As for the differences, first of all, the audit of the «*credit transfer/discount communication*», unlike the *Liquidazione* of income tax returns, in fact, seems to lead to, and presuppose, a profiling of the transferors or transferees.²⁹

But then and above all, it differs clearly from the automated one of income tax returns as regards the effects in the event that «anomalies» are found.

In this case, in fact, in the *Liquidazione* the tax administration sends the taxpayer an administrative act, known as the, «avviso bonario», containing an indication of the irregularities found and the reasons for any recovery of the tax, in order to allow the recipient to regularise their position, including in contradictory procedure with the office³⁰.

The control in question, instead, leads to a real «algorithmic» administrative measure of a precautionary nature. This measure on one hand, is the result solely of the use of AI systems, and on the other, authoritatively determines the

28 See Rinaldi, R. (2000), *Profili ricostruttivi della liquidazione dell'imposta*, Lint Editoriale. Coppola, P. (1997), *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni* (artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/1973). *Rassegna tributaria*, 14. More recently Zuccarello, A. (2 giugno 2022), *Algoritmi e automatismi nei controlli della dichiarazione: profili problematici*. *Rivista di diritto tributario on line*. An automated check is also required for VAT returns. See art. 54 *bis* of Presidential Decree no. 633 of 1972.

29 On the implications related to the profiling on the right of privacy v. Scarcella, M. (2019), *op. cit.*; Drywa, A. (2022), *Taxpayer's Right to Privacy?* *En Intertax* (50, 1), 40-55; Bieker, F. (2022), *The Right to Data Protection. Individual and Structural Dimensions of Data Protection in EU Law*, Springer. Maja Brkan, M. (2019), *The Essence of the Fundamental Rights to Privacy and Data Protection: Finding the Way Through the Maze of the CJEU's Constitutional Reasoning*. *German Law Journal* (20), 864-883. Kokott, J. – Sobotta, C. (2013), *The distinction between privacy and data protection in the jurisprudence of the CJEU and the ECtHR*. *International Data Privacy Law* (Vol. 3, No. 4), 222-228.

30 In other words, the taxpayer has the right to present written observations and in this way assert their reasons/justifications with respect to the outcome of the automated control.

temporary suspension of the effects of the «*credit transfer/discount communication*»³¹, i.e. the usability of the credit by the transferee, pending the outcome of the subsequent audit and for a predetermined time. Despite its administrative measure nature, art. 122 *bis* does not provide that the suspension must be reasoned (not even by a reference to the elements which, among those identified by the legislator, have led in the specific case to the qualification of the transfer/discount as with a high-risk profile of fraud and to the consequent suspension), nor does it recognise the right to provide clarifications to the taxpayer/person who submitted the communication. Given the wording of art. 122 *bis*, it seems that the tax administration can «autonomously» proceed with the verification of the legitimacy of the suspension and with the eventual voiding of the «*credit transfer/discount communication*».

In this regard, as anticipated, it is not clear whether the possible voiding of the communication is the result of a further «automated» procedure, nor in any case, is it clear on the basis of which facts/documents/criteria the tax administration can confirm or otherwise of the elements that led to the suspension.

In conclusion, the foregoing analysis confirms that the regulation of the preventive control of communications lacks certain guarantees (e.g. reason of the interim administrative measure (*avviso bonario*)³², intra-procedural right to be heard³³) present, instead, in art. 36 *bis*. These guarantee the impartiality, fairness and transparency of the administrative action or, in summary, the respect of the right to good administration provided for by art. 41 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union³⁴.

The absence in art. 122 *bis* of provision of adequate guarantees (which in the case would have been even more necessary due to the existence of the automated decision) means that not insignificant abridgement of the right of taxpayers to have an administrative activity that complies with the principles of good administration can result from the «automated» control.

These limitations do not seem insignificant because they concern the essential rights of democratic societies. Moreover, at first sight, they seem difficult to justify, both by reason of the «neutrality» of the algorithmic decision and regarding the need to combat fraud or to safeguard tax revenue.

Indeed, none of these «exceptions» seem in themselves able to make plausible or acceptable the aforementioned abridgement of the rights of the subjects affected by the measures adopted in the context of the preventive control pursuant to art. 122 *bis*.

31 It should be remembered that with this deed the taxpayer informs the administration of the method of use of the deduction they have chosen.

32 FIORENTINO, S. (2019), Il diritto a una buona amministrazione e la motivazione degli atti tributari. En M. Pierro (coord.), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, p. 245, Giuffrè.

33 See Moscatelli, M. T. (2005), Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente. En A. Fantozzi – A. Fedele (coord.), *Statuto dei diritti del contribuente*, p. 271, Giuffrè. On the right of controverting see Sabbi, L. (2019), Il contraddittorio nel processo tributario, Cedam.

34 VV.AA. (2019), Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari, M. Pierro (coord.), Giuffrè.

The delicacy of the matter requires further study, which is essential to attempt to formulate an assessment, even if it is not definitive.

5. The administrative case law on the «algorithmic administrative act»

As for the «neutrality» of algorithms, the question concerning the implications deriving from their use in administrative procedures and, in particular, that inherent the (un)lawfulness of the abridgment of citizens' rights caused by algorithmic decisions is by no means new in the legal field.

In Italy administrative jurisprudence has dealt with it, although not in tax matters, when it was called upon to judge the legitimacy of the «algorithmic administrative act».³⁵

For the purposes of this investigation, it therefore seems appropriate to reference the criteria elaborated by this case law.

The Italian Council of State has ruled on the issue on several occasions that all originate from the same story: the use by the Italian Ministry of Education of an algorithmic system for defining the assignments of secondary school teaching staff.

In these cases, the judges, first of all, recognised the need to take advantage of the significant potential of the digital revolution», emphasising that the use of algorithms in administrative procedures is certainly admissible³⁶, and should also be «encouraged», since it is able to ensure that the principles of impartiality and sound administration are respected pursuant to art. 97 of the Constitution.³⁷

At the same time, however, the judges of Palazzo Spada subordinated the usability of algorithmic systems with respect to specific conditions (which represent elements of minimum guarantee for any situation of use of algorithms in

35 Council of State, judgment no. 2270 of 8 April 2019, *Giornale Dir. Amm.*, 2019, 6, 781 with a comment by Canalini, V. (2020) L'algoritmo come «atto amministrativo informatico» e il sindacato del giudice; Council of State, judgment no. 8472 of 13 December 2019, *Nuova Giur. Civ.*, 2020, 4, 809 with a comment by Mattera, B. (2020), Decisioni algoritmiche. Il Consiglio di Stato fissa i limiti. Council of State, judgment no. 881 of 4 February 2020, *Giur. It.*, 2020, 7, 1738 with a comment by Orofino, A. G. – Gallone, G. (2020) L'intelligenza artificiale al servizio delle funzioni amministrative: profili problematici e spunti di riflessione. The judgment of the French Conseil Constitutionnel (no. 2018-765 DC of 12 June 2018) can also be placed within this trend, because in which an attempt is made to reconcile the use of algorithmic systems with the possible measures of the public administration.

36 The Council of State considers in particular that «Né vi sono ragioni di principio, ovvero concrete, per limitare l'utilizzo all'attività amministrativa vincolata piuttosto che discrezionale, entrambe espressione di attività autoritativa svolta nel perseguimento del pubblico interesse» (judgment no. 8472/2019).

37 According to this case law automation guarantees efficiency and neutrality («efficienza e neutralità») in carrying out administrative activities, with benefits not only in terms of less waste of means and resources and acceleration of the automated process, but also in terms of greater guarantee of impartiality of the automated decision.

public decision-making³⁸). In particular, these were the «full knowledge of the IT module and the criteria used»³⁹ and the «imputability of the decision to the body holding the power, which must be able to carry out the necessary verification of the logic and legitimacy of the choice and of the outcomes entrusted to the algorithm».⁴⁰

The judges of Palazzo Spada started from the assumption that the algorithm should be understood as a «procedural and preliminary tool, subject to the typical checks of any administrative proceeding», and came to the conclusion that its use remains subject to the same guarantees as administrative activity. Among these the Judges pointed out, the *knowability* and *comprehension* of the technical regulation in all its aspects, «from its authors to the procedure used for its elaboration, to the decision mechanism, including the priorities assigned in the evaluation and decision-making procedure and the data selected as relevant».⁴¹

According to this orientation, therefore, for the purpose of the legitimacy of the algorithmic administrative act, the mere *knowledge* of the procedure used for its elaboration and of the decision mechanism is not sufficient, but the effective *comprehensibility* of the algorithm, as well as its pertinence to the legal rule, must be guaranteed.

The judges stated that the mathematical formula must be understandable to *everyone*, starting from the body holding administrative power (to which the administrative decision must be attributed), and *must be* accompanied by explanations that demonstrate its pertinence to the «legal rule» it underlies.

These conditions are considered essential. Indeed, compliance with them ensures that:

- the body holding administrative power is able to carry out the «necessary verification of the logic and legitimacy of the choice and the results entrusted to the algorithm»⁴²;
- the judge, when called upon to review the legitimacy of the decision, can verify the same logic and reasonableness of the automated administrative decision or of the «rule» that governs the algorithm;
- the subject (recipient of the act) is able to understand the logical-legal process followed by the administration to reach the decision, under

38 Judgment no. 881/2020 exactly states: «elementi di minima garanzia per ogni ipotesi di utilizzo di algoritmi in sede decisoria pubblica»

39 Judgment no. 881/2020 exactly states: «piena conoscibilità del modulo utilizzato e dei criteri».

40 Judgment no. 881/2020 exactly states: «imputabilità della decisione all'organo titolare del potere, il quale deve poter svolgere la necessaria verifica di logicità e legittimità della scelta e degli esiti affidati all'algoritmo «elementi di minima garanzia per ogni ipotesi di utilizzo di algoritmi in sede decisoria pubblica».

41 Judgment no. 2270 of 8 April 2019 exactly states: «dai suoi autori al procedimento usato per la sua elaborazione, al meccanismo di decisione, comprensivo delle priorità assegnate nella procedura valutativa e decisionale e dei dati selezionati come rilevanti».

42 Judgment no. 881/2020 exactly states: «necessaria verifica di logicità e legittimità della scelta e degli esiti affidati all'algoritmo».

penalty of violation on the side of the related procedural guarantees of the right of defence pursuant to art. 24 of the Constitution.

The case law of the Council of State confirms, in summary, that, although the algorithms are characterised by an aura of neutrality, their use in making public decisions cannot in any way abridge the right to impartiality, fairness and transparency of administrative action. On the contrary, it reinforces the need for transparency of the administrative activity, which can be said to be guaranteed if all the subjects involved in the proceeding are able to know and understand the technical rule underlying the legal one⁴³.

On the basis of this, therefore, it seems to be corroborated that the use of algorithmic systems by the tax administration in tax control and assessment procedures and in the fight against fraud is certainly possible and desirable⁴⁴, but it cannot be detrimental to the aforementioned minimum guarantees of administrative activity.

So, turning our attention to the preventive audit of «credit transfer/discount communication», compliance with these guarantees would presuppose the knowability, comprehensibility and pertinence both of the criteria and of the decision mechanism on the basis of which the communications are suspended and of those that can lead to the voiding of the communication.

The analysis of the discipline dictated by art. 122 *bis* demonstrates, however, that in this case, the need for transparency is not guaranteed at all.

Paraphrasing the words of the Council of State, the knowledge of the IT module used and of the criteria is far from complete in both sub-procedures in which the audit is divided.

Article 122 *bis* refers to notions (those of «regularity» and «consistency») and facts («other analogous transfers») that are only apparently clear. Indeed, what is clear and certain *in vitro* is not always so *in vivo*.

Regularity and consistency, for example, are notions which can have various meanings and can be satisfied to different degrees, so it is not at all easy to establish when there is an effective and full response.

It has already been noted that the selection criteria are indicated in a very general way.

⁴³ On the implications of the use of artificial intelligence by public administrations see GALETTA, D.U. Algoritmi, procedimento amministrativo e garanzie: brevi riflessioni, anche alla luce degli ultimi arresti giurisprudenziali in materia. En *Riv. it. dir. pubbl. com.* (3), 501 et seq.; Sola, A. (2020), Inquadramento giuridico degli algoritmi nell'attività amministrativa. En *federalismi.it* (16), 322 et seq.; CARULLO, G.. (2021), Decisione amministrativa e intelligenza artificiale. En *Dir. inform.* (3), 431 et seq.; Marchetti, B. (2021), La garanzia dello human in the loop alla prova della decisione amministrativa algoritmica. *BioLaw Journal* (2), 367-385, which analyses the effectiveness of the European Data Protection Regulation.

⁴⁴ The Council of State, judgment no. 881/2020, cit., states that «anche l'esercizio di attività discrezionale, in specie tecnica, può in astratto beneficiare delle efficienze e, più in generale, dei vantaggi offerti dagli strumenti stessi».

It must now be added that the vagueness of the risk elements is demonstrated by the regulatory formulation itself. Paragraph 5 refers their specification to a provision of the Director of the Italian Revenue Agency. The provision was issued but it is not helpful as it exactly follows the text of art. 122*bis*. No unequivocal cases were indicated which determine the possibility of suspension; the meaning of the terms employed is not explained; and the significance and pertinence of the various risk elements were not specified.

The process through which the adoption of the suspension measure is reached on the basis of these elements remains completely obscure: do they all have the same weight or are some overriding? This is one of the many questions that arise.

The opacity of the selection criteria and the lack of transparency on the decision mechanism underlying them, together with the tendency of people to automatically and uncritically rely on AI and its results, also raise doubts about the «effectiveness» of the verification that the tax administration is required to carry out following the automated measure of suspension of communication.

How can the tax administration, in fact, verify the logic and legitimacy of the choices made by the algorithm and possibly confirm the decision, voiding the «credit transfer/discount communication», if it does not know and understand the algorithmic rule in all its aspects?⁴⁵ If then the communication of option or transfer is voided, how can the tax administration specify reasons for its decision?

Furthermore, the question on the effectiveness of «human oversight» is present in the proposal for a regulation on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act).⁴⁶ In this proposal the Commission recognises that the mere attribution of a right to a decision resulting from human verification is destined to remain without substance if not assisted by a series of measures which make its applicability concretely possible⁴⁷.

The original lack of transparency and comprehensibility runs the risk of depriving of meaning both any human intervention and the reason for the decision to void the communication. In summary, the analysis carried out so far shows that there is a risk that the preventive audit is exercised by the Revenue Agency in an «arbitrary» way, i.e. not compliant with the principles also expressed by the Council of State.

45 Due to these shortcomings, human intervention (which is assumed to exist) in the second phase of the procedure could essentially be merely formal. If this is true, then the risk is that the illegitimacy of the administrative measure of suspension will overwhelm the subsequent measure of voiding of the communication, given that the adoption of the latter assumes that the elements of risk are «confirmed». However, this risk is all the more likely given the lack of provision for an intra-procedural right to be heard.

46 See art. 14 of COM(2021) 206 final, where are indicated the measures which, in the presence of «high-risk» AI systems, must be taken to concretely put the (human) supervisor in a position to decide whether or not to use the algorithmic system.

47 See Casonato, C. – Marchetti, B. (2021), Prime osservazioni sulla Proposta di Regolamento dell'Unione Europea in materia di intelligenza artificiale. En *BioLaw Journal* (3), 1 et seq. who talk about «diritto all'umanità nella decisione».

The fact that the output cannot be influenced by the executor (since the same results are always obtained with the same data) does not guarantee the impartiality of the administrative activity.⁴⁸

The tax administration has the obligation to verify that the criteria, conditions and results of the automated procedure comply with the rules and purposes established by law⁴⁹. In the same way, the judge, if called to rule, must check the measures of the tax administration like any other administrative measure and, in order to exercise this function, must be able to know and evaluate the logical legal process underlying the act. In fact, the principle according to which there is no presumption of the legitimacy of tax administrative measures is undisputed.

On the basis of the above arguments, therefore, it seems that the exercise of the audit pursuant to Article 122 *bis* can cause abridgement to the principle of transparency of the administrative action, and that such abridgements cannot be considered «acceptable» either by reason of the neutral nature of the algorithms or the uniqueness of tax matters and the need to safeguard public finances.

6. The relevance of the principle of legal certainty

In the latter respect, from a general point of view, it should be added that the pursuit of tax interest may admit exceptions to common, civil, administrative, criminal law and may allow the legislator to limit the rights of individuals, but in compliance with the principles of the rule of law, including that of legal certainty.⁵⁰

48 Indeed, the impartiality of the automated decisions depends above all on the impartiality of the construction of the algorithm.

49 Basilavecchia, M. (2022), L'intelligenza artificiale nell'accertamento, nuovi profili di un vecchio problema. *Modulo24 Accertamento e Riscossione. Sole24Ore* (7), 66-67, according to which «Gli strumenti tecnologici ... omissis ... potranno fare grandi cose, ed è auspicabile che le facciano. Ma dev'essere chiaro che anch'essi, non possono togliere centralità al lavoro valutativo dell'Amministrazione né incidere sulla capacità di scelta e di decisione che ad un'Amministrazione fondamentale non può essere né limitata né condizionata, tanto meno da strumenti tecnici che si ritengano *a priori* più capaci di quanto possa essere l'apporto professionale». De Mita, E. (1991), Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali, Giuffrè, 169.

50 See De Mita, E. (1991), Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie e costituzionali, cit., XV, according to which «l'interesse fiscale non può essere ... la comodità del fisco, l'arbitrio, l'irragionevolezza. L'interesse fiscale agisce da parametro per legittimare o meno sul piano costituzionale le 'particolarità del diritto tributario' che diversamente non troverebbero giustificazione nell'ordinamento giuridico. La particolarità del diritto tributario ... sta ... nella predisposizione di regole e istituti funzionali al suo scopo che non consiste nell'imporre comunque somme da pagare, ma nel fare in modo che tali somme pervengano, secondo criteri sostanziali e formali stabiliti dalla legge, nelle casse dello Stato perché possa far fronte alle sue esigenze di bilancio». Fedele, A. (2002), Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali. *En Rivista di diritto tributario*, I, 33 et seq. See also Kuźniacki, B. (11 February 2022), How constitutional principles pave the way to explainable AI in tax law. *Kluwer International Tax Blog*.

In the tax field, unlike other sectors of the legal system, for example the civil⁵¹ one, the instances connected to the idea of legal certainty have far from been obliterated. They have always been present, not only in the doctrinal debate⁵², but also especially in community case law.⁵³

According to the EU Court of Justice «Individuals must be able to ascertain unequivocally what their rights and obligations are and take steps accordingly»⁵⁴; and that necessity imposes itself with particular rigour when it comes to legislation regarding financial burdens.⁵⁵ In this context, therefore, the objective predictability of the application of the rules must be guaranteed.

The Court also attributes to the objective dimension of legal certainty the value of a «general principle» or «founding principle» of the Union, inherent in the rule of law whose principles must be followed by the European Union and the Member States after the Treaties of Amsterdam and Lisbon.⁵⁶ Certainty is, therefore, an objective for which every State must necessarily strive, first of all, to guarantee the freedom of individuals and the equality of citizens under the law.

Specifically, according to the Court, this principle requires that rules of law are known, clear, precise, stable, certain and predictable.⁵⁷ Regulatory texts must be drafted with rigour and precision, in terms that are not vague or ambi-

51 In this context we are indeed witnessing a devaluation of the certainty of the law even considered by some to be a legacy of the past. See Pino, G. (2018), *La certezza del diritto nello Stato costituzionale*. En *Diritto pubblico* (2), 517. *Contra* Fabbio, P. (2018), Il dibattito italiano su principi e clausole generali e l'ideale della certezza del diritto. A proposito di un recente libro a cura di Giovanni D'Amico. *Osservatorio del diritto civile e commerciale* (2), 587-606, according to which the legal certainty «rimane un'istanza per varie ragioni insopprimibile». See also Irti, N. (2016), Per un dialogo sulla «calcolabilità giuridica». En *Riv. Dir. Processuale* (4-5), 917-925.

52 The issue of legal certainty has always been the subject of study by tax doctrine primarily due to the poor legislative technique and the continuous issuing of laws. See De Mita, E. (22 January 2017) *Quella chimera della certezza del diritto*. En *Il Sole 24ore*. Giovannini, A. (2014), «Certezza del diritto» in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza. *Innovazione e diritto* (5), 6-16; Zizzo, G. (2022), La clausola generale antiabuso tra certezza del diritto ed equità del prelievo, *Pacini Giuridica*. On the legislative level, the requests for certainty in the tax field then found express recognition in law no. 212/2000 (known as the «Statuto dei diritti del contribuente»). There are several provisions in the Statute that have the ultimate aim of strengthening legal certainty in tax matters. For example, there is the provision of non-retroactivity of the tax law required by the second paragraph of art. 3, par. 2 or the one according to which the statute of limitations and forfeiture terms for tax assessments should not be able to be extended (see art. 3, par. 3).

53 Van Meerbeeck, J. (2016), The Principle of Legal Certainty in the Case Law of the European Court of Justice: From Certainty to *Trust*. *European Law Review* (2), 275-288.

54 Court of Justice of the European Union, 10 March 2009, *Gottfried Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, at 44.

55 Court of Justice of the European Union, 21 February 2006, C-255/02, *Halifax plc v Commissioners of Customs & Excise*, EU:C:2006:121, at 76; CJEU, 29 April 2004, C-17/01, *Finanzamt Sulingen v Walter Sudholz*, EU:C:2004:242, at 34; CJEU, 15 December 1987, C-326/85, *Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities*, EU:C:1987:547, at 24.

56 Court of Justice of the European Union, 5 May 2011, *Ze Fu Fleischhandel GmbH (C-201/10) and Vion Trading GmbH (C-202/10) v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, EU:C:2011:282.

57 Court of Justice of the European Union, 16 February 2012, *Criminal proceedings against Marcello Costa and Ugo Cifone*, C-72/10, EU:C:2012:80, at 74.

guous, nor open to interpretation, so as to allow the interpreter-applicator to derive non-contradictory rules.⁵⁸

Going back to the question of the limits within which the rights of taxpayers subject to automated control procedures can be constrained, one can derive the following from this assumption. The tax provisions which, to combat fraud and safeguard public finances, envisage the use of algorithms in the tax field (and which therefore, among other things, «authorise» the automated processing of personal data and the adoption of automated decisions) must not only comply with the principles established by GDPR⁵⁹ but, first of all, be formulated in such a way as to make their application predictable.

The latter precept was recently expressly cited by the Slovak Constitutional Court which, in declaring the incompatibility with the Constitution of the legislation that allowed the use of AI systems without effective supervision, stated that «The law restricting fundamental rights must be specific enough to make its application predictable»⁶⁰. According to the Court, not only «The application of technological progress in public administration cannot result in an impersonal state whose decisions are inexplicable, unexplained and at the same time no one is responsible for them»⁶¹, but, even before that, «the legislation must provide the citizen with a sufficiently clear indication of the circumstances and conditions under which the public authority is empowered to interfere with their rights».⁶²

Even from this point of view, the measure adopted by the Italian legislator is not immune to criticism.

The «gaps» concerning the criteria on the basis of which the algorithm analyses the risk of fraud, not filled by the provision of the Director of the Revenue Agency, do not allow to objectively predict the conditions under which the tax effects of the «communications» can be suspended. In other words, an unjustifiable margin of uncertainty remains, regarding the reasons that can *stop* the tax credit from being used by the transferee.

As stated by authoritative doctrine, it is not claimed that tax laws are written in such a way that their interpretation is certain, i.e. automatic⁶³, but that their formulation is clear enough to allow everyone to understand their effects.

58 Gianformaggio, L. (1988), *Certezza del diritto*. En *Digesto – Discipline privatistiche/sezione civile*, Utet. See also Immordino, M. (2003), *Il principio di certezza del diritto nei rapporti tra Amministrazione e cittadini*, Giappichelli, 24, according to which «esiste una stretta interdipendenza tra certezza del diritto e qualità della normazione, primaria e secondaria».

59 See articles 22 and 23 GDPR. Regarding this see Scarcella, L. (2019), cit., which stresses «the vagueness» of the safeguards as indicated in the GDPR». In the author's opinion «the presence of these requirements in the law and in the ICT systems effectively used by tax administrations needs to be assessed on a case-by-case basis at the national level. Indeed, the GDPR, by requiring the inclusion of these safeguards, only offers a minimal level of protection that might be extended at the national level».

60 Slovak Constitutional Court, 17.12.2021, Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 25/2019-117 V mene Slovenskej republiky, paragraph 122 (text translated with google translate), <https://www.slovlex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2021/492/20211217>.

61 Slovak Constitutional Court, 17.12.2021, cit., paragraph 127.

62 Slovak Constitutional Court, 17.12.2021, cit., paragraph 122.

63 De Mita, E. (2017), *Quella chimera della certezza del diritto*, Il Sole24ore, 22 gennaio 2017.

7. Conclusion

There is no doubt that new technologies can offer a valuable contribution to the fight against tax evasion and fraud and, ultimately, to the achievement of the tax fairness which in the Italian legal system underlies the very idea of progressive taxation enshrined in the Constitution.

At the same time, it is equally undoubted that the «innovation» process must be put on the right track so that it generates effective benefits for the community.

In the tax field, the use of AI is causing a metamorphosis in the relationship between the taxpayer and the tax administration, both in the tax implementation phase (for example the pre-compiled tax returns and VAT) and in the audit phase.

In Italy, this change – as demonstrated by the investigation carried out here – has not, however, so far been accompanied by the introduction of adequate guarantees for the new context and not even by an adaptation of the existing⁶⁴ and hard-won ones.⁶⁵

Even the most recent interventions on the subject of processing, through risk analysis systems (known as Ve.r.a. anti-evasion algorithm), of the personal data of taxpayers contained in the archive of financial reports take in the same direction, essentially limiting themselves to reducing the extent of the rights provided for on the protection of personal data by Regulation (EU) 2016/679 of 27 April 2016 («GDPR»).⁶⁶

This tendency can only generate concern.

Experience, including national, shows that the use of AI systems by public authorities can have a negative impact on the fundamental rights of the recipients.

It is therefore necessary to look for solutions that maintain a balance between the protection of the state interest and the rights of taxpayers, and this task falls primarily to the legislator.⁶⁷

64 Ragucci, G. (4 settembre 2019), L'analisi del rischio di evasione in base ai dati dell'archivio dei rapporti con gli intermediari finanziari: prove generali dell'accertamento «algoritmico»? *Rivista dir. trib. online*.

65 Law no. 212/2000.

66 See art. 1, para. 682-683, law 27 December 2019, no. 160 (2020 Finance Act), which allows the Revenue Agency to use, in performing the risk analysis activities carried out on the basis of the data contained in the archive of financial reports, the technologies, processing and interconnections with the other databases available. The stated aim is to «identify the risk criteria useful for bringing out the positions to be subjected to control and encouraging spontaneous compliance». With the Decree of the Ministry of Economy and Finance of 28 June 2022, the implementing provisions were adopted and the exercise of the rights referred to in the following articles was abridged: 15 («Right of access of the interested party»), 17 («Right to cancellation ("right to be forgotten")»), 18 («Right to limitation of treatment») and 21 («Right to object») of regulation (EU) no. 2016/679.

67 Pollicino, O. (2021), cit. stresses that «law lags behind technological advances» and that currently «the burden of making up for this inevitable legislative inertia – at national and supranational level – falls heavily on the shoulders of the courts».

It can be said that the real challenge is «to govern with artificial intelligence by governing artificial intelligence».

Technocratic shifts must be avoided, guaranteeing the development of AI systems designed to be used without compromising the transparency of the administrative action, i.e. systems that are transparent, explainable and documented.

At European level, an attempt is underway to create a «framework for trustworthy AI».

The proposal for a regulation on artificial intelligence (Artificial Intelligence Act), in aiming to create an «ecosystem of *trust*» that puts people at the centre, seems to be moving in the right direction. However, it must be pointed out that even in this context it is stated *a priori* that «AI systems specifically intended to be used for administrative proceedings by tax and customs authorities should not be considered high-risk AI systems used by law enforcement authorities for the purposes of prevention, detection, investigation and prosecution of criminal offences». ⁶⁸

68 See Recital 38 of COM(2021) 206.

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



NUEVOS AIRES Y NUEVAS INCÓGNITAS EN MATERIA DE REVOCACIÓN TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA ÚLTIMA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ¹

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá. (Madrid)

Consejo Asesor de Garrido

(España)

Cómo referenciar: Lucas Durán, M. (2022). Nuevos aires y nuevas incógnitas en la materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (139), 199-224.

¹ El presente trabajo se inscribe en el proyecto de investigación «Fiscalidad de la economía digital: repensando determinados parámetros de la tributación internacional» (PID2021-126232OB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, del cual el autor es investigador principal.

SUMARIO

1. Introducción
2. Las SSTs de 9 y 14 de febrero de 2022
 - 2.1. Antecedentes de hecho y admisión de los recursos de casación
 - 2.2. Doctrina del Tribunal Supremo
3. La STS de 4 de marzo de 2022
 - 3.1. Antecedentes de hecho y admisión del recurso de casación
 - 3.2. Doctrina del Tribunal Supremo
4. Consideraciones sobre la nueva jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo
 - 4.1. Posibilidad de revocar actos tributarios por sentencia
 - 4.2. Legitimación de los obligados tributarios para iniciar procedimientos de revocación tributaria
 - 4.3. Primera incógnita: causas que permiten la revocación
 - 4.4. Segunda incógnita: límites de la revocación
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

La revocación tributaria es, desde hace tiempo, una cuestión debatida en la doctrina científica y en la jurisprudencia².

En efecto, la singular redacción de los arts. 219 y 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) había propiciado posiciones encontradas entre los que, por un lado, entendían que tal procedimiento especial de revisión sólo podía ser iniciado, con carácter exclusivo y de forma graciable, por la Administración tributaria (art. 219.3 LGT), la cual sólo tenía el deber acusar recibo de la petición presentada por los obligados tributarios, en el sentido referido en el art. 10.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 (RGRVA)³; y, por otro lado, quienes concedían a los obligados tributarios una posibilidad de instar o promover tal procedimiento de revisión conforme a la habilitación reconocida por el art. 221.3 LGT y, correlativamente, la obligación de la Administración de resolver conforme a Derecho en función de que se presentasen o no de las causas previstas en el art. 219 LGT⁴.

Ciertamente, estas dos corrientes doctrinales no sólo se habían constatado por miembros destacados de la Academia y la Administración, sino que también habían encontrado fiel reflejo en la doctrina del Tribunal Supremo (TS), el cual había seguido una trayectoria zigzagueante al respecto⁵, hasta el punto de que a principios del 2022 no existía seguridad jurídica suficiente sobre algunas de las cuestiones basilares de la revocación tributaria, entre las que se podían citar los siguientes aspectos: (i) si tal procedimiento especial de revisión puede o no iniciarse a instancia de los obligados tributarios; (ii) si la inacción por parte de la Administración que podría revocar el acto, una vez instada la revocación, es o no controlable por los jueces y tribunales; (iii) si, en el caso de ser controlable por el Poder Judicial, ante la negativa o el silencio en ámbitos administrativos a instar la revocación pueden los jueces y tribunales revocar por sentencia los actos tributarios que se consideren incursos en los supuestos del art. 219 LGT; o, en fin (iv) en qué casos concretos cabe la revocación de actos administrativos, sobre todo cuando éstos hayan sido dictados al amparo de normas que posteriormente se hayan invalidado como consecuencia de resoluciones judiciales (como, por ejemplo, del Tribunal Constitucional, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea o de tribunales ordinarios).

2 Sobre el particular han escrito renombrados autores como, entre otros, ARGÜELLES PINTOS (2004), CHECA GONZÁLEZ (2004), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004), GARCÍA NOVOA (2005), MARTÍNEZ MUÑOZ (2006), RUIZ TOLEDANO (2006), MORENO GONZÁLEZ (2010) o SESMA SÁNCHEZ (2017). Para un análisis de la trayectoria jurisprudencial antes de las sentencias comentadas en este trabajo, *vid.* SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2020).

3 *Cfr.*, entre otros, ARGÜELLES PINTOS (2004), RUIZ TOLEDANO (2006), SESMA SÁNCHEZ (2017) y últimamente, criticando las sentencias que se comentan en el presente trabajo, PALAO TABOADA (2022).

4 *Cfr.*, entre otros, CHECA GONZÁLEZ (2004), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2004), FABRA VALLS (2005), GARCÍA NOVOA (2005), MARTÍNEZ MUÑOZ (2006) o MORENO GONZÁLEZ (2010).

5 *Cfr.*, entre otros, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2020) y PALAO TABOADA (2022).

Pues bien, algunas de las dudas anteriores se han disipado por las sentencias dictadas en 2022 y que son objeto de comentario en el presente trabajo. En efecto, la importancia de tales resoluciones estriba en que, al reiterarse determinada exégesis jurídica sobre los arts. 219 y 221 LGT en un breve espacio de tiempo, han conformado una doctrina jurisprudencial que otorga cierta certeza jurídica en relación con algunos de los aspectos antes señalados. Bien es cierto que tales pronunciamientos también levantan algunas dudas que pretenden, igualmente, discutirse en las líneas que siguen, con lo que el debate no puede entenderse definitivamente cerrado y muy probablemente habrán de ser sentencias posteriores del TS las que vayan modulando y matizando su propia jurisprudencia

Es preciso indicar, además, que las resoluciones comentadas en este trabajo han tenido un pausado proceso de decisión. En efecto, los autos de admisión se dictaron en 2019 y 2020 y las sentencias que resolvieron tales recursos se pronunciaron —en alguno de los casos— casi tres años después de la admisión del correspondiente recurso de casación. Tan prolongado margen de tiempo para dictar sentencia se debió a que la Sección Segunda llegó a plantearse la posibilidad de llevar al pleno la resolución de tales recursos, al ser la revocación un aspecto general del Derecho Público (*cfr.* art. 109 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Siendo ello así, y habiendo tenido la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS cambios importantes en su composición en los últimos años, las dudas sobre la toma en consideración de tales recursos de casación por el pleno de la Sala o por referida Sección demoraron la resolución de los mismos más de lo habitual. Ello no obstante, es de suponer que finalmente se entendió que la revocación tributaria tiene unas características propias que no son necesariamente predicables de la revocación administrativa prevista con carácter general en la citada Ley 39/2015 y, por ello, la doctrina relativa a los 219 y 221.3 LGT requería de un pronunciamiento específico y singular, distinto a lo que pueda tomarse en otros ámbitos del Derecho Público.

Por lo demás, las sentencias que van a comentarse se refieren a dos ámbitos diferenciados aunque, en cierto modo, interconectados y, en cualquier caso, dentro del ámbito de la tributación local: por un lado, el TS se ha pronunciado sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) cuando, una vez firmes estos, se declara la inconstitucionalidad de la norma que daba cobertura a tales liquidaciones tributarias; por otro lado el Alto Tribunal ha dictaminado, asimismo, sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) cuando se ha anulado por la jurisdicción contencioso-administrativa una norma reglamentaria conforme a la que se había practicado la liquidación.

Pues bien, aun cuando en ambos casos está presente una circunstancia sobrevenida que permite plantear la necesidad de revisar las oportunas liquidaciones tributarias firmes, como veremos las soluciones para los supuestos mencionados variarán, lo que no deja de causar un cierto desasosiego.

Así pues, en las páginas que siguen se analizarán, por un lado, las STSS de 9 y 14 de febrero de 2022 y, por otro lado, la STS de 4 de marzo de 2022 para

posteriormente realizar una serie de consideraciones respecto de las mismas y comentar la doctrina que ha sentado el TS —así como las dudas que derivan de la misma— sobre: (i) la posibilidad de revocar por parte de los jueces y tribunales; (ii) la legitimidad de los obligados tributarios para instar procesos de revocación tributaria; (iii) las causas que permiten instar la referida revisión; y, finalmente (iv) los límites de tal institución.

2. Las SSTs de 9 y 14 de febrero de 2022

Las dos primeras sentencias que van a comentarse (STS de 9-2-2022, rec. cas. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484; y STS de 14-2-2022, rec. cas. 442/2019, ECLI:ES:TS:2022:699) contienen una doctrina común sobre (i) la posibilidad de instar la revocación por parte de obligados tributarios cuando con ella se solicite la devolución de ingresos indebidos y (ii) la irrevocabilidad de liquidaciones tributarias cuando con posterioridad a la firmeza de las mismas se ha declarado la nulidad, por inconstitucionalidad, de la norma legal habilitante de tales actos administrativos.

2.1. Antecedentes de hecho y admisión de los recursos de casación

Los antecedentes fácticos en ambas sentencias son similares y se refieren a ventas inmobiliarias realizadas a pérdidas en el ámbito municipal de Bétera (Valencia). Como es sabido, el art. 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) prevé dos modelos posibles de gestión del IIVTNU: el de declaración y posterior liquidación administrativa; o, alternativamente, el de autoliquidación (circunstancia que, como se indicará más adelante, no es trivial a la hora de instar la oportuna devolución de ingresos indebidos). Pues bien, el Ayuntamiento de Bétera ha adoptado el modelo de declaración y posterior liquidación administrativa para el referido IIVTNU⁶, de manera que dicho municipio liquidó tal tributo con posterioridad a la declaración de las transmisiones inmobiliarias, procediéndose a pagar por los contribuyentes el correspondiente monto.

Con posterioridad a tal fecha la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró que gravar por el IIVTNU transmisiones patrimoniales cuando no se haya obtenido ganancia patrimonial alguna era contrario al principio de capacidad económica contenido en el art. 31.1 de la Constitución española (CE) y, por tal motivo, declaró inconstitucionales *ex origine* —esto es, sin limitación temporal alguna de efectos— los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL en la medida en que sometieran a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Consecuentemente, los obligados tributarios que habían ingresado las cuotas liquidadas por el Ayuntamiento de Bétera instaron ante éste el procedimiento de revocación de liquidaciones tributarias y la consiguiente devolución

6 Cfr. art. 11 de la ordenanza fiscal n.º 5 de dicho municipio, reguladora del IIVTNU.

de ingresos tributarios indebidos, a lo que se negó el referido Ayuntamiento, inadmitiendo a trámite la solicitud de revocación por entender (i) que se trataba de liquidaciones firmes; (ii) que la STC 59/2017 producía únicamente efectos *ex nunc*; y (iii) que era competencia exclusiva de la Administración la incoación de oficio del referido procedimiento de revocación. Tal resolución fue recurrida en reposición ante el mismo órgano administrativo y el recurso fue desestimado.

Impugnada la denegación administrativa a iniciar el procedimiento de revocación ante los Juzgados de lo Contencioso-administrativo n.º 3 y 6 de Valencia, ambos dictaminaron que la inadmisión del trámite de inicio de la revocación tributaria es controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, por otro lado (al menos en lo que respecta a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 3 de Valencia, la cual da lugar a la STS de 9-2-2022), que cabe revocar tal acto administrativo por *infringir manifiestamente la ley*.

El Ayuntamiento de Bétera, disconforme con las sentencias antes referidas, preparó sendos recursos de casación contra tales resoluciones que, teniéndose por preparados en la instancia, fueron admitidos por el TS en autos de 11-4-2019 (rec. cas. 126/2019, ECLI:ES:TS:2019:4054A) y de 9-5-2019 (rec. cas. 442/2019, ECLI:ES:TS:2019:5245A). En ambas resoluciones se recogen las mismas cuestiones de interés casacional, a saber:

«1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación –y accediendo a ésta–, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si por el contrario debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, por ser atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación

2) Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional, haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas».

Al respecto corresponde realizar una serie de apreciaciones:

En primer lugar, debe indicarse que en la primera de las cuestiones de interés casacional recogidas por los citados autos existe una frase sin sentido pleno pues, en efecto, una de las opciones que ofrece el auto cuestiona si «debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, [...] por ser una atribución exclusiva de aquella la incoación de oficio y decisión del procedimiento de revocación» (puntos suspensivos añadidos), siendo así que resulta evidente una carencia de contenido gramatical justo en el lugar de los puntos suspensivos añadidos⁷.

⁷ Es lo que Carlos PALAO TABOADA (2020, 63) ha denominado *anacoluto*, entendiendo que el mismo debe complementarse con el ATS de 25-10-2020 (rec. cas. 1123/2020, ECLI:ES:TS:2020:9552A), siendo así que la frase que faltaría es, en su opinión, la siguiente: «a ordenar la retroacción de actuaciones

Siendo ello así, los autos de admisión aludidos planteaban, en esencia, a la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS dos cuestiones: (i) si puede revocarse en sentencia un acto administrativo o, por el contrario, debe hacerse necesariamente por la Administración tributaria, al ser un procedimiento administrativo que no puede sustituirse por el Poder Judicial; y (ii) si, en todo caso, la declaración de nulidad, por inconstitucionalidad, de un precepto legal puede dar lugar a la revocación de una liquidación tributaria dictada de acuerdo con la norma expulsada del ordenamiento jurídico, aun cuando dicha liquidación haya devenido firme.

2.2. Doctrina del Tribunal Supremo

El TS recoge en la STS de 9-2-2022 una doctrina relevante que se reitera (con remisión a tal resolución) en la STS de 14-2-2022, conformando jurisprudencia en el sentido del art. 6.1 de nuestro Código Civil, motivo por el que resulta relevante examinar los argumentos de la primera de las sentencias referidas.

Así pues, en la STS 9-2-2022 se discute, en primer lugar y como cuestión previa, sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación planteada por la parte recurrida en cuanto que, en su opinión, la sentencia de instancia no es susceptible de extensión de efectos y, por tanto, no es recurrible en casación, con lo que no se cumplirían las exigencias previstas en el art. 86.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), a cuyo tenor «[e]n el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, únicamente serán susceptibles de recurso las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos». Nuestro Alto Tribunal rechaza tal causa de inadmisibilidad del recurso por una cuestión formal: el trámite de admisión de las casaciones contencioso-administrativas se resuelve por la Sección Primera de la Sala Tercera del TS, siendo así que es ella la competente para analizar los requisitos de recurribilidad recogidos en el art. 86 y ss. LJCA y no la Sección Segunda⁸.

para que se tramite el procedimiento previsto en el artículo 217 de la LGT» aun cuando, en tal caso, debería sustituirse el citado art. 217 LGT por el 219 del mismo cuerpo legal. Ello no obstante, entiendo más oportuno integrar la pregunta con interés casacional incompleta con la que figura en el tercer auto admitido en la saga de los tres recursos que versan sobre revocación analizados en este trabajo, cual es el ATS de 23-7-2020 (rec. cas. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2020:5571A), a cuyo tenor el final de la primera cuestión con interés casacional alude a sí, como alternativa al reconocimiento de la revocación en sentencia, el órgano judicial «debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación» (en negritas las palabras que añade el texto del último auto referido y con las que se completaría el sentido de los autos antes referidos).

⁸ Sin perjuicio de la corrección técnica en este punto de la sentencia comentada, se trata de una alegación un tanto singular por cuanto que conforme al art. 110 LJCA «los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas

En segundo lugar, debate la sentencia comentada una cuestión que, si bien no había sido planteada estrictamente por el auto de admisión, resulta un *a priori* para toda la discusión posterior y, de hecho, constituye una de las cuestiones más relevantes del instituto de la revocación tributaria: si la admisión o inadmisión de revocaciones solicitadas por los obligados tributarios es una potestad reglada, siendo así que la misma puede controlarse por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Al respecto, la resolución analizada se remite a las SSTs de 19-2-2014 (rec. cas. 4520/2011, ECLI:ES:TS:2014:1189) y de 26-9-2017 (rec. cas. 2645/2016, ECLI:ES:TS:2017:3340) en cuanto a la posibilidad de revisar judicialmente una potestad administrativa, con referencia a los principios de no arbitrariedad (art. 9.3 CE) y de legalidad de la actividad administrativa (art. 106.1 CE), siendo así que –según el tenor de la sentencia comentada– «no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta»; y seguidamente se indica que «no cabe [...] desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa», con lo que «[l]a recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación (apartados 1 y 2 del art. 219), sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad».

Y concluye al respecto la resolución comentada (las negritas aparecen en el original):

«La lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación. El problema se traslada en desentrañar la naturaleza jurídica de la figura y especialmente el alcance que le ha dado el legislador tributario, con el fin de salvar las posibles contradicciones que encierra el propio art. 219 de la LGT.

El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan

podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia» cuando se cumplan una serie de circunstancias. Y resulta, en mi opinión, evidente, que la sentencia recurrida en casación era susceptible de extensión de efectos pues, de haber quedado firme, reconocía una situación jurídica individualizada a favor de los litigantes (revocación de liquidaciones tributarias del IIVTNU en los casos en que no hubiera existido ganancia patrimonial en una transmisión inmobiliaria de suelo urbano), lo cual podría haber determinado que otros litigantes del mismo municipio que se encontraran en situación similar solicitaran la extensión de los efectos de tal sentencia a otras liquidaciones tributarias del IIVTNU.

correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial».

Seguidamente, la resolución comentada inicia una nueva vía exegética –que había sido ya, en parte, preconizada por alguna resolución previa como la STS de 18-5-2020 (rec. cas. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973) o, sobre todo, la STS de 17-6-2021 (rec. cas. 1123/2020, ECLI:ES:TS:2021:2567)– al indicar que (las negritas aparecen en el original):

«Cuando se pretende la devolución de ingresos indebidos, la revocación legalmente, art. 221.3 [LGT], posee carácter instrumental. La propia ley, art. 221.1 [LGT], prevé expresamente que el procedimiento se iniciará de oficio o a instancia del interesado; se le reconoce el derecho a los interesados para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, estableciéndose legalmente el cauce previo de la revocación, u otros de los dispuestos en el art. 221.3 [LGT]. La Administración tiene la obligación de iniciar, tramitar y resolver, por ser un deber impuesto legalmente, no le corresponde una potestad exclusiva y excluyente de iniciar la revocación promovida por el interesado, so pena de frustrar ilegítimamente los derechos de quien efectuó, o pudo efectuar, un ingreso indebido, bastaría que la Administración se negara, en el seno de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a iniciar la revocación para impedir siquiera dilucidar si existe o no derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, y con ello el legítimo acceso al control judicial con vulneración del principio constitucional de tutela judicial efectiva; buen ejemplo de ello es el caso que nos ocupa.

[...]Cuando estamos en la órbita del art. 221.3 de la LGT, el inicio de la tramitación de la revocación es un deber impuesto legalmente.

Solicitada por el administrado la devolución de ingresos indebidos, siendo el acto de aplicación de los tributos del que deriva el ingreso firme, promovido por el interesado su revocación, la Administración tiene la obligación de resolver y el interesado, de serle la resolución desfavorable, el derecho a impugnar la misma por los cauces dispuestos legalmente, poseyendo acción al efecto [, siendo así que] con la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el interesado, en los supuestos contemplados en el 221.3 [LGT] instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3 [LGT], en un procedimiento que sólo cabe iniciar de oficio».

Y concluye la resolución referida ofreciendo la siguiente contestación a la primera de las cuestiones con interés casacional recogidas en el auto de admisión (las negritas aparecen en el original):

Dicho lo anterior, y dado que no estamos en la órbita directa del art. 219 de la LGT, sino en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y en el supuesto contemplado en el art. 221.3 [LGT] ha de convenirse que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3 [LGT], conforme a los principios de plenitud jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.

De algún modo, la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS reformula la pregunta contenida en el auto de admisión y resuelve una de las dudas más recurrentes sobre el procedimiento de revocación: por un lado, si tiene o no acción el obligado tributario para iniciar la revocación; y, por otro lado, si la negativa a tal inicio es controlable por la jurisdicción contencioso-administrativa, contestando a las mismas afirmativamente cuando el procedimiento de revocación sea instrumental para obtener la devolución de ingresos indebidos.

Ciertamente, no contesta a la pregunta originariamente formulada (siquiera con errores de lenguaje) en el auto de admisión: la posibilidad de ejercer por parte de los jueces y tribunales una potestad administrativa (la revocación) cuando se entienden concurrentes los requisitos exigidos legalmente. Ello no obstante, la respuesta parece ser positiva (como se indicará *infra* en el epígrafe 4.1), por cuanto que si finalmente se revoca la sentencia por entender que no cabía revocar la liquidación tributaria tal y como se hizo por el juzgado contencioso-administrativo, no fue por falta de competencia del Poder Judicial sino, más bien, por no reunirse –a juicio del TS– los requisitos legalmente exigidos, cuestión a la que nos referimos seguidamente.

Así, en tercer lugar, y una vez resuelta la posibilidad de instar la revocación por parte de los obligados tributarios (y resultando susceptible de control judicial las eventuales inadmisiones en dicho ámbito), se plantea la sentencia analizada si procede revocar una liquidación tributaria con motivo de la declaración de inconstitucionalidad de una norma al amparo de la cual se dictó dicho acto administrativo, siendo así que la doctrina aplicable del TC (concretamente, de la STC 59/2017) pone de manifiesto la inadecuación sobrevenida de la liquidación tributaria referida.

Pues bien, al respecto declara la STS de 9-2-2022 que, habida cuenta de que a la fecha de recaer la sentencia no era «manifiesta» la infracción del TRLHL, no cabe esa causa de revocación y, consiguientemente, no podría el juzgado *a quo* revocar la liquidación tributaria firme y, sin entrar a analizar otras causas posibles, casa la sentencia de instancia.

Singularmente, refiere la sentencia analizada (las negritas aparecen en el original) que:

«[...] para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la Ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que "es una exigencia de la revocación para evitar que ésta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia –que la infracción sea manifiesta– para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera". Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es "ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate" [siendo así que] al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la Ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones».

3. La STS de 4 de marzo de 2022

La STS de 4-3-2022 (rec. cas. 7052/2019, ECLI:ES:TS:2022:865) versa sobre un asunto similar al ya referido pero acontece que, aun remitiéndose a las SSTS de 9-2-2022 y 14-2-2022 ya aludidas, sin embargo el resultado de la resolución que ahora se comenta es diferente al de aquellas: se confirma la sentencia de instancia por la que se revocó la liquidación tributaria discutida.

3.1. Antecedentes de hecho y admisión del recurso de casación

Los hechos que provocaron la sentencia ahora comentada se pueden resumir en la forma siguiente: el Arzobispado de Zaragoza ingresó a favor del Ayuntamiento de la misma localidad una cantidad en concepto de ICIO por las obras de rehabilitación de un museo diocesano sito en dicho municipio. Tal ingreso se había realizado de conformidad con lo dispuesto en una Orden Ministerial de 15 de diciembre de 2009 que posteriormente fue declarada nula por los tribunales.

Una vez firme la nulidad de tal Orden Ministerial, el Arzobispado de Zaragoza solicitó la oportuna exención en el ICIO y, consiguientemente, la revocación de la liquidación girada y devolución de ingresos indebidos abonados, a lo que el Ayuntamiento de Zaragoza se negó por considerar que tal liquidación había devenido firme.

Agotada la vía administrativa, el citado Arzobispado interpuso recurso judicial y el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 2 de Zaragoza, estimando el mismo, revocó la liquidación referida, reconociendo la devolución de ingresos pretendida, y todo ello por entender que había existido una infracción manifiesta de ley.

Impugnada tal sentencia en apelación, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Aragón confirmó la sentencia de instancia pero entendiendo que no había existido la primera de las causas contempladas en el art. 219 LGT («infracción manifiesta de la Ley», que había considerado el citado Juzgado de lo Contencioso-administrativo) sino la segunda (esto es, «cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado»).

Preparado por el Ayuntamiento recurso de casación ante la STSJ de Aragón, el mismo fue tenido por preparado y finalmente admitido por el TS. El auto que admite el recurso de casación que da lugar a la sentencia ahora analizada pregunta a la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS unas cuestiones similares a la que plantearan los autos de admisión de las sentencias previamente analizadas. Ello no obstante, habida cuenta (i) del ya referido error en la redacción de las preguntas con interés casacional en los anteriores autos, el cual fue corregido en este último auto, y (ii) de las particularidades contenidas en el supuesto de hecho analizado en la sentencia ahora comentada, se reproducen tales cuestiones, que tenían el siguiente tenor:

«1) Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 72.2 y 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, si el órgano judicial puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación –y accediendo a esta–, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación.

2) Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria».

Como puede apreciarse, la referencia a los arts. 72 y 73 LJCA, así como a la anulación por sentencia de una norma reglamentaria (Orden Ministerial de 15 de diciembre de 2009), serían particularidades propias de tal recurso de casación, el cual se diferencia de los antes referidos en el hecho de que en aquellos se había anulado una norma legal por sentencia del TC y no, como era ahora el caso, una norma reglamentaria por la jurisdicción contencioso-administrativa.

3.2. Doctrina del Tribunal Supremo

Como puede observarse de los hechos narrados, el supuesto de la sentencia comentada no es equivalente al producido en las dos sentencias anteriormente

analizadas: en primer lugar, la nulidad que se invocaba como causa de revocación no lo era de una norma con rango de ley sino de una norma con rango reglamentario; y, en segundo lugar, la causa que había sido apreciada por la Sala a quo no era la *infracción manifiesta de una ley* sino el acaecimiento de una circunstancia sobrevenida (nulidad de la orden ministerial ya aludida) que determinaba la improcedencia del acto de liquidación dictado.

Pues bien, la STS de 4-3-2022, después de remitirse a las SSTs de 9-2-2022 y de 14-2-2022 –ya referidas en epígrafes anteriores– en lo que se refiere a la posibilidad de instar la revocación por los obligados tributarios cuando se estén solicitando devoluciones de ingresos indebidos y al carácter controlable por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa de eventuales denegaciones administrativas, confirma no obstante la sentencia de instancia con los siguientes argumentos:

«[...] en un supuesto como el de autos la declaración judicial de la procedencia de la revocación de la liquidación girada, debe de ser confirmada, y, por ello, desestimado el recurso de casación.

Es evidente que la "circunstancia sobrevenida" a que hace referencia el artículo 219.1 de LGT tiene unas singulares características en el supuesto de autos:

- 1. Que se trata de un mandato jurisdiccional (en concreto, de una anulación jurisdiccional de la Orden en que se fundamentó la liquidación).*
- 2. Que es posterior al momento de la solicitud de devolución por parte del Arzobispado, por lo que no podía, en aquel momento, esgrimirse como motivo para fundamentar la revocación.*
- 3. Que tal nulidad jurisdiccional, en realidad, reconocía la exención tributaria del Arzobispado, que era la causa por la que se solicitaba la devolución.*
- 4. Que la sentencia del Juzgado realiza, en concreto, una valoración fáctica de las características del Museo Diocesano en las que apoya la mencionada exención tributaria.*

Por tanto, en una situación como la descrita, tanto el Juzgado como la Sala actuaron con corrección al resolver sobre la revocación planteada, pues contaban con todos los elementos para pronunciarse sobre tal cuestión, sin necesidad de devolver las actuaciones a la Administración tributaria, resultando innecesario el inicio de un procedimiento de revocación cuando –justamente– la circunstancia sobrevenida consistía en la nulidad judicial de la Orden que había constituido el fundamento de la liquidación. Es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme».

Como puede apreciarse, la resolución comentada no hace referencia explícita a los preceptos aludidos en el auto de admisión aparte del tan citado art. 219 LGT (i.e. arts. 72.2 y 73 LJCA). Ello no obstante, la falta de mención puede deberse a que los citados artículos en nada empecen las conclusiones a las que lleva la sentencia.

En efecto, el art. 72.2 LJCA hace referencia a los efectos temporales de las sentencias que anulen disposiciones generales (desde el momento de su publicación en el correspondiente boletín oficial, de forma similar a como establece para las declaraciones de inconstitucionalidad el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional). Y, por su parte, el art. 73 LJCA recoge que «[l]as sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente».

Y debe indicarse que la sentencia que determine la nulidad de una disposición reglamentaria no conlleva, por sí, la nulidad de los actos administrativos firmes dictados en aplicación de los preceptos anulados; y ello se debe a que, como se ha indicado, es preciso instar al respecto un procedimiento especial de revisión para anular tales actos, cual es la revocación del art. 219 LGT que se examina en el presente trabajo.

Siendo todo ello así, en mi opinión los citados preceptos de la LJCA no empecen en modo alguno la doctrina de la STS de 4-3-2022 que ahora comentamos, sino más bien todo lo contrario: se alinean perfectamente con ella.

4. Consideraciones sobre la nueva jurisprudencia fijada por el Tribunal Supremo

Una vez ha quedado expuesta la doctrina de las tres sentencias sobre las que versa el presente comentario, nos referiremos en los siguientes epígrafes, por un lado, a algunas cuestiones novedosas y –aparentemente– claras de la jurisprudencia reciente en relación con el instituto jurídico de la revocación; y, por otro lado, se mencionarán otras cuestiones que quedan menos claras de la doctrina reciente del TS.

4.1. Posibilidad de revocar actos tributarios por sentencia

Por un lado, y aun cuando no se haya fundamentado especialmente en las sentencias comentadas, parece claro que el TS entiende posible que sean los jueces y tribunales, sustituyendo a la Administración, quienes revoquen actos tributarios cuando se den las condiciones previstas en el art. 219 LGT. Ello se deduce claramente de la última resolución comentada (STS de 4-3-2022), en la que se confirman las resoluciones judiciales por las que se revocó una liquidación tributaria y, consecuentemente, se reconoció la devolución de ingresos indebidos solicitada por el obligado tributario.

Probablemente, la pregunta formulada por los autos de admisión acerca de la posibilidad de revocar por sentencia se debía a que, conforme a la normativa vigente, tal facultad parecía tener unos tintes exclusivamente administrativos.

De ahí que las resoluciones del TS que admitieron sendos recursos hicieran referencia a una doble vía: o bien la remisión al órgano administrativo ordenando que se revocara el acto (siendo así que, como es general, la ejecución de sentencia sería controlable por el poder judicial), o bien la revocación directa por el juez o tribunal.

Ahora bien, de no reconocerse la posibilidad de revocar en sentencia, la alternativa –como recogían los autos de admisión– sería la anulación judicial de la resolución administrativa de inadmisión del procedimiento de revocación, retrotrayendo actuaciones al momento previo a tal inadmisión a fin de que la Administración inicie el trámite de revocación con el procedimiento previsto en el art. 219 LGT y en los arts. 10 a 12 del RGRVA (audiencia a las partes, etc.). Ello no obstante, la formalización del procedimiento administrativo tendría, en primer lugar, un resultado incierto (pues la Administración podría considerar que no se dan las causas previstas en el art. 219 LGT para que se produzca la revocación del acto administrativo), lo que conllevaría la necesidad de recurrir la resolución denegatoria de la revocación en vía de reposición y, posteriormente, ante las distintas instancias de la jurisdicción contencioso-administrativa, a fin de discutir si concurren o no las causas de revocación, en cuyo caso –si no se considera que los jueces y tribunales pueden revocar en sentencia– deberían devolverse de nuevo actuaciones a la Administración para que rectificara en sentido de su fallo (que habría de permitir la revocación conforme a la resolución judicial).

Como se indicó en otro trabajo⁹, cuando sea necesario retrotraer el expediente para cumplimentar cuestiones procedimentales no realizadas (*v. gr.* práctica de la prueba, necesidad de emisión de informes, etc.) parece lógico remitir el expediente al órgano administrativo para que se acabe la instrucción del mismo y, en caso de no seguirse las directrices de la sentencia, siempre habrá la posibilidad de recurrir el acto administrativo en ejecución de dicha resolución. Sin embargo, cuando el órgano judicial dispone de todos los elementos para dictaminar lo que proceda (en nuestro caso la revocación), el principio de tutela judicial efectiva y la celeridad del proceso que debe conllevar el citado derecho fundamental (relacionado, como no puede ser de otro modo, con el principio de economía procesal), resulta aconsejable que tal órgano judicial que revise el acto administrativo de inadmisión a trámite del procedimiento de revocación, en el caso de entender la concurrencia de alguna de las causas de revocación, actúe en sustitución del ente administrativo anulando el acto discutido y reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos que solicita el obligado tributario, que es la petición final instada por la parte.

De ahí que la citada STS de 4-3-2022, que declara oportuna la revocación en sentencia realizada por el juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 2 de Zaragoza y confirmada por el TSJ de Aragón, entienda –implícitamente– posible que el Poder Judicial sustituya en la facultad revocatoria a la Administración.

9 LUCAS DURÁN (2020).

4.2. Legitimación de los obligados tributarios para iniciar procedimientos de revocación tributaria

Una de las cuestiones más relevantes de las sentencias comentadas es la doctrina declarada, sin ambages por parte del TS, en relación con el derecho a iniciar el procedimiento de revocación que tienen los obligados tributarios cuando tal procedimiento se entienda con carácter instrumental respecto del ejercicio del derecho de devolución de ingresos indebidos previsto en el art. 221 LGT, cuestión que no podría desprenderse de forma clara de la jurisprudencia anterior.

Al respecto cabe realizar varios comentarios. En primer lugar, es preciso diferenciar entre los procedimientos de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT y arts. 14-20 RGRVA) y los referidos a la devolución de ingresos que derivan de la normativa de cada tributo o «debidos» (arts. 31 LGT y en los arts. 122 a 125 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). Pues bien, la doctrina contenida en las sentencias no sólo se refiere al primero de supuestos contemplados (devolución de ingresos indebidos) sino, de forma específica, al contemplado en el apartado 3 del art. 221 LGT, esto es, «cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza».

En tales casos, el TS reconoce a los obligados tributarios una auténtica «acción de revocación», salvando la aparente contradicción que deriva de la literalidad del art. 219.3 LGT, en virtud del cual «[e]l procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio» y el art. 221.3 LGT (devolución que tenga origen en un acto firme) a tenor del cual «únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216», siendo así que el apartado c) anterior se refiere precisamente a la revocación tributaria.

En tales circunstancias, entiende el TS que la legitimación de los obligados tributarios vendría por la pretensión principal (solicitud de devolución de ingresos indebidos) en relación con la cual la revocación tendría un carácter instrumental. Siendo ello así, la posibilidad de instar la devolución fiscal por parte de los obligados tributarios comunicaría tal acción al procedimiento instrumental (la revocación) e imbuiría al mismo de un carácter rogado no previsto literalmente en el art. 219 LGT pero sí de la interpretación del mismo en confluencia con el art. 221.3 LGT ya referido. Y, por tal motivo, la negativa de la Administración a iniciar el procedimiento especial de revisión de actos firmes puede ser revisada por los órganos judiciales cuando éstos entiendan concurrentes las circunstancias que deberían llevar a la revocación.

Ciertamente, en la mayoría de los casos en los que el contribuyente insta la revocación de un acto tributario —por entenderlo contrario a sus derechos— lo hará para obtener un beneficio económico de todo ello, y habitualmente instru-

mentará tal petición a través de la devolución de los ingresos tributarios indebidamente realizados. Al vincular, pues, la legitimación de los obligados tributarios para instar la revocación con la solicitud de ingresos indebidos, el TS ha resuelto de forma coherente la interpretación conjunta de dos preceptos, salvando así la aparente contradicción que se venía apreciando y desterrando a la inoperancia el art. 10.1 RGRVA, que sólo obliga a la Administración a acusar recibo de la solicitud de revocación instada por los obligados tributarios.

Ello no obstante, no toda actuación de revocación instada por un obligado tributario ha de conllevar, de forma directa e inmediata, una devolución de ingresos indebidos. Así, cabría también la solicitud de revocación de una liquidación tributaria para lograr el reconocimiento de bases imponibles negativas, o bien para permitir la existencia o aumento de cuotas negativas a compensar con ejercicios que han de ser liquidados o autoliquidados posteriormente (por ejemplo, en el ámbito del IVA), etc. Del mismo modo, también podría solicitarse la revocación de actos censales que no conlleven el efecto de una devolución instantánea de tributos pero que sí afectará de forma favorable al contribuyente en relación con obligaciones tributarias futuras. Para tales casos, entiendo, cabría seguir aplicando la jurisprudencia previa a las sentencias comentadas en este trabajo: la prohibición de arbitrariedad prevista en nuestro ordenamiento (art. 9.3 CE) y el control de la legalidad de los actos administrativos (art. 106.1 CE) pueden permitir, según doctrina anterior del TS, una revisión judicial de la negativa al inicio del procedimiento de revocación instado por los obligados tributarios.

Con todo, se trata de una solución sólo parcialmente satisfactoria. En efecto, sería deseable que un procedimiento especial de revisión excepcional como es la revocación tributaria, con supuestos tasados normativamente y, por tanto, sin peligro de aplicaciones extensivas, se hallara regulado en el art. 219 LGT y normativa de desarrollo de una forma más generosa para los intereses de los obligados tributarios, sin necesidad de interpretaciones un tanto forzadas que no cubren la totalidad de las posibilidades que pueden contemplarse.

Por ello, como ha referido algún autor¹⁰, lo ideal sería una reforma legislativa que recogiera expresamente en el art. 219 LGT la posibilidad de iniciar el procedimiento de revocación a instancia de parte (como ocurre en otros procedimientos especiales de revisión), pues no veo motivos válidos para reservar esta vía de acción exclusivamente a las Administraciones tributarias, habida cuenta –además– de la interpretación que ha realizado el TS sobre el control judicial de la denegación administrativa de inicio de tal procedimiento especial de revisión cuando se cumplan las causas previstas en el citado precepto.

10 Cfr. GARCÍA NOVOA (2022).

4.3. Primera incógnita: causas que permiten la revocación

Dicho lo anterior, puede decirse que existen dos grandes certezas derivadas de las sentencias comentadas: (i) la posibilidad de revocar a través de sentencia, sin necesidad de que tal declaración tenga que producirse necesariamente por una Administración, reforzándose así la tutela judicial efectiva; y (ii) la posibilidad de instar la revocación por los obligados tributarios como instrumento para obtener devoluciones tributarias, con obligación de la Administración de resolver sobre tal solicitud conforme a Derecho y con posibilidades de control judicial de tales potestades administrativas regladas.

Sin embargo, una de las grandes incógnitas que se cierne sobre la jurisprudencia instaurada por las resoluciones que se comentan en este trabajo tiene que ver con la contradicción existente –tal y como se analizó más atrás– entre las dos primeras, por un lado, y la tercera de ellas, por otro.

En efecto, debe recordarse que el art. 219 LGT se refiere a tres supuestos que permitirían instar la revocación en beneficio de los interesados (pues para anular en su perjuicio actos administrativos deben primeramente declararse éstos lesivos para el interés público conforme a lo dispuesto en el art. 218 LGT y posteriormente impugnarse ante la jurisdicción contencioso-administrativa, que es la única competente para expulsar tales actos del panorama jurídico). Los referidos supuestos que permiten la revocación de actos tributarios son: (i) la infracción manifiesta de una ley; (ii) la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado; y (iii) que en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Ahora bien, mientras en las dos primeras resoluciones comentadas (SSTS de 9-2-2022 y de 14-2-2022) el TS entendió que no se daban las causas de revocación al no poderse entender realizada una infracción manifiesta de la ley (y ello porque la oposición a la Constitución era una cuestión discutible y no evidente en el momento en que tuvieron lugar los hechos a los que aluden las sentencias), en la tercera de las sentencias analizadas (STS de 4-3-2022) se aprecia una causa distinta de revocación (la existencia de circunstancias sobrevenidas que ponen en evidencia la liquidación tributaria dictada) que determina la anulación del acto administrativo firme.

Ahora bien, ¿por qué no se apreció la segunda de las causas referidas en las dos primeras sentencias analizadas y sí en la tercera? Se trata de uno de los aspectos más controvertidos de la jurisprudencia analizada.

Ciertamente, en la primera de las sentencias referidas (STS 9-2-2022) la sentencia impugnada en casación había fundamentado la revocación en la infracción manifiesta de la ley, mientras que en la tercera de las resoluciones citadas la resolución contra la que se recurría en casación había basado la revocación en una circunstancia jurídica (anulación de una orden ministerial) que determinaba la improcedencia sobrevenida del acto de liquidación dictado¹¹.

11 En la segunda de las resoluciones analizadas (STS de 14-2-2022) no queda claro de las actuaciones públicas el motivo de revocación que había utilizado el juzgado de lo contencioso-administrativo,

Ello no obstante, por un lado, el TS podría haber fijado como doctrina en las dos primeras sentencias que, aun sin concurrir el primero de los supuestos de revocación previsto por la norma (infracción manifiesta de ley) y que fue invocado por las resoluciones recurridas en casación, sí concurría el segundo (circunstancia sobrevenida), con lo que podría haberse declarado oportuna la revocación realizada. En efecto, si la anulación de una orden ministerial por la jurisdicción contencioso-administrativa puede reputarse una circunstancia sobrevenida que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, con mayor motivo se daría dicho supuesto cuando se declara la inconstitucionalidad de una norma con rango legal al amparo de la cual se habían dictado las correspondientes liquidaciones tributarias.

Debe recordarse, además, el particular sistema de gestión del IIVTNU, el cual tiene dos vías diferenciadas a opción del municipio de la imposición: el de autoliquidación o el de declaración con posterior liquidación administrativa. Y siendo así que esta dualidad se presenta en otras partes del sistema tributario y que el sistema de autoliquidación permite la solicitud de rectificación en los 4 años posteriores, resulta asimétrico y puede conllevar sentimientos de injusticia comprensibles que en función del sistema de gestión que rijan cada tributo (o, incluso, el mismo tributo como es el caso del IIVTNU) la declaración de nulidad de una disposición general (ya tenga rango de ley o reglamentario) pueda conllevar efectos distintos a situaciones comparables o muy similares (*i. e.* la rectificación de autoliquidaciones por IIVTNU con fundamento en la STC 59/2007 en los municipios en que hayan optado por tal sistema de gestión, y la imposibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos en los municipios que gestionen el IIVTNU por el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa).

Y no sólo en municipios distintos podría darse tal disparidad. En efecto, incluso en los municipios en los que se ha contemplado un sistema de autoliquidación para el IIVTNU puede ocurrir que, tras producirse una comprobación administrativa por cualquiera de los procedimientos de gestión o inspección previstos normativamente, se dicte una liquidación tributaria, y podría acontecer también que tal resolución administrativa se haya dictado conforme a una norma posteriormente anulada, siendo así que quienes no hayan sido objeto de comprobación podrían solicitar en el plazo de 4 años desde el ingreso —y una vez declarada contraria a derecho la norma que dio lugar a las autoliquidaciones— la oportuna rectificación a la autoliquidación; y, sin embargo, en los casos en los que se haya comprobado su situación tributaria y dictado una liquidación administrativa conforme con una norma posteriormente anulada, una vez firme tal acto administrativo la única vía posible para solicitar una devolución de ingresos indebidos sería promover la revocación de tal liquidación en el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

aunque cabe intuir que la remisión *in integrum* a la STS 9-2-2022 es indicativo de una probable amplia coincidencia en los antecedentes fácticos de ambas sentencias.

Por todo ello, la equiparación en tales casos de las horquillas temporales (4 años) para solicitar ingresos tributarios indebidos por circunstancias sobrevenidas parece más que razonable.

Así pues, en mi opinión, la jurisprudencia del TS debe acaso evolucionar hasta aclarar que, con carácter general, la posibilidad de revocación de los actos dictados conforme a disposiciones anuladas rige no sólo en relación con disposiciones reglamentarias declaradas ilegales por la jurisdicción contencioso-administrativa, sino también de los actos tributarios dictados conforme a normas con rango legal que posteriormente hayan sido declaradas inconstitucionales (siempre y cuando la oportuna sentencia del TC reconozca efectos *ex tunc* a tal nulidad), o bien cuando tales normas sean contrarias al Derecho de la Unión Europea o, incluso, a tratados internacionales¹².

4.4. Segunda incógnita: límites de la revocación

Además de las dudas referidas en el epígrafe anterior y que, previsiblemente, requerirán nuevos pronunciamientos del TS sobre el particular, es preciso también indicar que la revocación tiene unos límites previstos normativamente, los cuales deben necesariamente tenerse en cuenta.

Ciertamente, por un lado, el art. 219 LGT fija un plazo de revocación, al indicar que ésta «sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción», lo cual constituye sin lugar a dudas una importante limitación temporal (si se compara, por ejemplo, con la inexistencia de plazo para accionar en supuestos de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT). Y, por otro lado, el art. 219 LGT señala que la revocación «no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico», supuestos que recogen limitaciones genéricas, trasladadas del entorno general del Derecho Administrativo, y que no tienen gran especificidad¹³.

Pero, además, el art. 213.2 LGT recoge que «[l]as resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cual-

12 Existe un recurso de casación admitido por ATS de 23-11-2022 (rec. cas. 3665/2022, ECLI:ES:2022:16346A) donde acaso se podría hacer alguna matización al respecto

13 De forma similar a como recoge el art. 109.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y, con carácter previo, el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Y, habida cuenta del principio de legalidad en materia de beneficios fiscales (art. 133.3 CE), del principio de jerarquía normativa y sometimiento de la Administración tanto al Derecho como al interés general (arts. 9 y 103 CE), quizá el aspecto más relevante de entre los límites genéricos previstos por el art. 219 LGT pudiera venir referido al derecho de igualdad, en la medida en que no resulta razonable que, en los mismos supuestos, se admita la revocación a unos obligados tributarios y no a otros; tal supuesto, si bien se mira, no precisa de un límite específico, pues podría invocarse en tales supuestos la igualdad prevista en el art. 14 CE o 31.1 CE (según se entienda que la desigualdad tiene lugar por aspectos subjetivos u objetivos) aun sin previsión específica en el art. 219 LGT. En suma, se puede inferir que las citadas alusiones tienen un carácter de mero recordatorio de las normas constitucionales citadas.

quiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley», si bien «[l]as resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley». En suma, no cabe la revocación de resoluciones de órganos económico-administrativos ni de actos tributarios que hayan sido revisados por los mismos.

Ello implica una importante limitación, pues aun cuando el TS hubiera determinado que las liquidaciones de IIVNTU giradas por la Administración podían revocarse en determinados casos por no existir capacidad económica gravable al haberse producido en la transmisión inmobiliaria una pérdida patrimonial, ello sólo podría ocurrir en aquellos municipios en los que no exista Tribunal Económico-administrativo Municipal (TEAM)¹⁴ o, existiendo dicho órgano, no se haya recurrido frente al mismo. Y algo similar podría decirse de los actos de la AEAT o de las Comunidades Autónomas (CCAA), toda vez que tanto en la gestión estatal como autonómica de los tributos existe una vía económico-administrativo que podrán emprender los obligados tributarios.

Pues bien, como es sabido en los casos en que haya existido una resolución de los órganos económico-administrativos, ni tal resolución –ni el acto tributario sobre el que haya recaído la misma– puede revocarse por la vía del art. 219 LGT sino que, en su caso, habría de interponerse el recurso extraordinario de revisión previsto en el art. 244 LGT, que cabe –entre otros casos– cuando «aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido».

Por último, ¿qué ocurriría en el caso de que la revisión del acto tributario haya acudido a la vía contencioso-administrativa? Pues bien, al respecto conviene hacer referencia al art. 102 LJCA así como al art. 5 bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ).

Por un lado, el art. 102 LJCA contempla la posibilidad de plantear la revisión de una sentencia firme cuando «después de pronunciada [dicha sentencia] se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado»¹⁵. Y, por otro lado, el art. 5 bis LOPJ recoge que «[s]e podrá interponer recurso de revisión ante el Tribunal Supremo contra una resolución judicial firme, con arreglo a las normas procesales de cada orden jurisdiccional, cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de

14 Cfr. art. 137 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recoge que en los municipios de gran población a que se refiere el art. 121 de la misma norma (cuya población supere los 250.000 habitantes, municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes, que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas o cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales) existirá un órgano especializado competente para el «conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal».

15 Redacción similar a la prevista en el art. 510 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión».

Dicho lo anterior, puede apreciarse una cierta similitud entre la revisión de las resoluciones de los órganos económico-administrativas (o de los actos tributarios sobre los que hayan recaído tales resoluciones) y la revisión de las sentencias judiciales. Pero también cabe apreciar diferencias significativas pues, mientras que el art. 244 LGT se refiere a «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos», el art. 102 LJCA alude a «documentos decisivos» que se «recobraren» con posterioridad a la sentencia cuya revisión se pretende y que fueran de imposible aportación anterior. Siendo ello así, ¿podría considerarse que una sentencia del TC o de jurisdicción contencioso-administrativa que anula una disposición de carácter general, determinando la improcedencia sobrevenida de un acto que se haya dictado, constituye un «documento de valor esencial» o bien un «documento decisivo» que permitiría la revisión de una resolución económico-administrativa o de una sentencia?

Ciertamente, en relación con la revisión de sentencias, el art. 102 LJCA se refiere a documentos *recobrados* y de imposible aportación previa al pronunciamiento de la resolución judicial. Según el diccionario de la Real Academia Española, por el término *recobrar*, procedente del vocablo latino *recuperāre* y sinónimo al verbo *recuperar*, debe entenderse «[v]olver a tomar o adquirir lo que antes se tenía o poseía». Lo anterior determina que el documento aludido en el art. 102 LJCA debe existir con carácter previo al pronunciamiento de la sentencia cuya revisión se pretende, con lo que la aportación de sentencias dictadas con posterioridad a tal fecha no puede fundamentar revisión judicial alguna¹⁶. Y todo ello a pesar de que el art. 5 bis LOPJ haga referencia a supuestos que pudieran tener puntos de conexión con la revisión de sentencias por vulnera-

16 Sobre el particular, es especialmente clara la STS 16-10-2019 (rec. 49/2018, ECLI:ES:TS:2019:3216, FJ 3º) con múltiples referencias a la doctrina previa del TS, la cual recoge:

«Como también decíamos en nuestra sentencia 323/2019, de 12 de marzo, respecto del motivo de revisión previsto en el apartado a) del artículo 102.1 de la LJCA, debemos recordar cómo es doctrina consolidada de esta Sala –por todas Sentencia de 18 de julio de 2016 (revisión núm. 71/2013)– la que sostiene que la revisión basada en un documento recobrado, exige la concurrencia de los siguientes requisitos (Sentencia, núm. 1684/2017, de 7 de noviembre de 2017, recurso de revisión 33/2016; Sentencia núm. 1565/2018, de 30 de octubre 2018, recurso de revisión 11/2018; Sentencia núm. 1564/2018, de 30 de octubre 2018, recurso de revisión 1/2018):

a) Que los documentos hayan sido "recobrados" con posterioridad al momento en que haya precluido la posibilidad de aportarlos al proceso.

b) Que tales documentos sean "anteriores a la fecha de la sentencia firme objeto de la revisión, habiendo estado 'retenidos' por fuerza mayor o por obra o acto de la parte favorecida con la resolución firme;

y, c) Que se trate de documentos decisivos para resolver la controversia, en el sentido de que, mediante una provisional apreciación, pueda inferirse que, de haber sido presentados en el litigio, la decisión recaída tendría un sesgo diferente" (Sentencia de 18 de julio de 2016, recurso de revisión 71/2013).

Pues bien, la sentencia del tribunal andaluz de 15 de noviembre de 2018, que sigue las pautas de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2017, no es documento recobrado decisivo a los efectos de la revisión pretendida, aunque solo sea por la razón evidente de que no existía al dictarse la primera.

ciones de derechos fundamentales apreciadas por el propio TC: en la medida en que el art. 5 bis LOPJ cita las sentencias del TEDH y no las del TC o las de la propia jurisdicción contencioso-administrativa que anulen disposiciones de carácter general, parece estar contemplando un supuesto excepcional que no sería extensible a otros similares y no citados en la norma.

Ahora bien, a pesar de la similitud entre los arts. 244 LGT y el art. 102 LJCA, la doctrina referida a la revisión de sentencias no parece que pueda extenderse, sin más, a la revisión de las resoluciones en vía económico-administrativa. Ello es así porque la dicción del art. 244 LGT se refiere expresamente a «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran *posteriores* al acto o resolución recurridos» (énfasis añadido), lo que ha llevado al TS a considerar que sentencias dictadas con posterioridad a resoluciones económico-administrativas pueden ser causa de revisión de éstas¹⁷.

Consecuentemente, no puede descartarse que una sentencia del TC, del TJUE o de la jurisdicción contencioso-administrativa que determine la nulidad de un precepto que hubiera dado cobertura para dictar un acto administrativo –o bien una sentencia del TEDH que haya puesto de manifiesto la vulneración de derechos fundamentales recogidos en el CEDH– pueda constituir, a los efectos de la revisión de la correspondiente resolución económico-administrativa conforme al art. 244 LGT, un «documento de valor esencial» que determine la posibilidad de revisar tal resolución económico-administrativa y, paralelamente, el acto administrativo discutido.

Además de lo indicado, las diferencias existentes entre el art. 244 LGT y el 102 LJCA en relación con la posibilidad o no de fundamentar revisiones respecto de sentencias aparecidas con posterioridad pudieran encontrarse justificadas pues, por un lado, cuando una sentencia judicial es firme y se producen circunstancias sobrevenidas que determinan su inadecuación, si bien no cabe revisar tal resolución sí podría eventualmente solicitarse la oportuna responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que la misma haya podido causar (*cfr.* arts. 32 y ss. de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como –entre otros– los arts. 61, 65, 67, 81, 91 y 92 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) mientras que ello no es posible si sólo existe una resolución en vía económico-administrativa que no fue recurrida en vía judicial.

Así pues, aun cuando no pueden revocarse las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, la revisión de tales resoluciones quedaría expedita

Y en el caso que nos ocupa, la sentencia que se aporta como documento recobrado, de fecha 15 de octubre de 2018, no puede ser admitido como tal por la sencilla razón de que fue dictada con posterioridad a la fecha de la sentencia cuya revisión se postula (de 21 de noviembre de 2016), con lo que no puede conceptuarse como tal documento a efectos de revisión [(*Cfr.* nuestras sentencias núms. 1680/2018 y 1681/2018 de 28 de noviembre (recursos 545/2017 y 5/2018, respectivamente))].

¹⁷ Así, en concreto, la STS 19-5-2020 (rec. cas. 1571/2018, ECLI:ES:TS:2020:1031, FJ 4º) determinó como doctrina jurisprudencial que a los efectos previstos en el art. 244.1.a) LGT puede considerarse «documento de valor esencial» una sentencia civil firme en virtud de la cual desaparece el presupuesto determinante de la liquidación girada.

conforme a la vía del art. 244 LGT según lo ya indicado¹⁸. Consecuentemente, se haya accedido o no a la vía económico-administrativa, siempre habría la posibilidad de anular el acto administrativo discutido por la concurrencia de una circunstancia sobrevenida (*i. e.* sentencia anulatoria de la normativa que fundamentó la liquidación), ya sea por revocación del acto tributario o por revisión de la resolución económico-administrativa.

5. Conclusiones

De lo indicado en las páginas precedentes pueden extraerse las siguientes conclusiones, enunciadas de forma sucinta:

- 1) En primer lugar, resulta indubitado para la jurisprudencia del TS que, aunque la revocación se recoge en la normativa vigente como una competencia administrativa para anular en beneficio de los interesados actos de aplicación de los tributos, los jueces y tribunales pueden revocar tales actos por sentencia cuando entiendan presentes las condiciones previstas para ello en la normativa vigente.
- 2) Por otro lado, en las resoluciones comentadas en el presente trabajo el TS entiende de forma clara que por *mor* del art. 221.3 LGT los interesados tienen acción para solicitar la revocación de actos tributarios cuando persigan en última instancia la devolución de ingresos tributarios indebidos, toda vez que la revocación en tales casos tiene un carácter instrumental que debilita el inicio exclusivamente de oficio del procedimiento revocatorio. Y, siendo ello así, los jueces y tribunales pueden controlar la denegación administrativa del inicio de referido procedimiento especial de revisión cuando entiendan concurrentes alguno de los motivos que se mencionan en el art. 219 LGT.
- 3) Cuando la pretensión final del obligado tributario no sea la devolución de ingresos indebidos, aun así –conforme a la jurisprudencia previa del TS– los órganos judiciales pueden controlar la discrecionalidad administrativa y, en su caso, declarar contraria a Derecho la negativa a iniciar el procedimiento de revocación previsto en el art. 219 LGT, pudiendo incluso llegar a declarar en sentencia –conforme a lo indicado en la conclusión 1) anterior– la revocación del acto administrativo promovida por el interesado.
- 4) El pronunciamiento de sentencias que impliquen la nulidad de preceptos legales o reglamentarios (*v. gr.* sentencias del TJUE, TC, o de la jurisdicción contencioso-administrativa) o bien la vulneración de derechos fun-

18 No obstante lo anterior, debe señalarse que la STS de 18-5-2020 (rec. cas. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970, FJ 6º) ha recogido que «no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación», doctrina que ha sido reiterada (en cuanto que transcrita) por la STS 16-12-2022 (rec. cas. 2662/2019, ECLI:ES:TS:2022:4648, FJ 2º). Obvia decir que tales afirmaciones resultan, en mi opinión, discutibles en base a lo antes fundamentado.

damentales reconocidas a nivel supranacional (v. gr. sentencias del TEDH), pueden constituir circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular en cuanto que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado y, por ende, cabe justificar la revocación de actos dictados en aplicación de tales preceptos anulados o declarados contrarios a Derecho.

- 5) Cuando hayan recaído sobre los actos referidos resoluciones de órganos económico-administrativos, no cabrá la revocación de tales actos ni de las citadas resoluciones, si bien podría instarse la revisión de las mismas (y de los actos sobre los que recayeron) a través de la vía prevista en el art. 244 LGT en la medida en que las sentencias que justificarían la revisión puedan considerarse «documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos».
- 6) Cuando el debate sobre la conformidad a Derecho del acto discutido haya accedido a la vía contencioso-administrativa y haya recaído sentencia firme, si bien no podrá revisarse la misma cuando aparezcan sentencias posteriores que pongan de manifiesto la inadecuación de dicho acto administrativo, sí cabría en tales casos (conforme a las previsiones contenidas en las leyes 39/2015 y 40/2015) solicitar la responsabilidad patrimonial de las correspondientes Administraciones Públicas y, con base a ello, obtener una indemnización equivalente al ingreso tributario realizado.

6. Bibliografía

ARGÜELLES PINTOS, José (2004), «Comentario del artículo 219 LGT», en Ricardo HUESCA BOBADILLA (coord.), *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2004), «Capítulo X. Procedimientos especiales de revisión», en Rafael CALVO ORTEGA (Dir.), José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (2002), «La revocación de actos tributarios y el Consejo para la Defensa del Contribuyente», Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002.

FABRA VALLS, Modesto (2005), «La revocación en materia tributaria ¿procede a instancia del interesado?», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* n.º 178-179.

GARCÍA NOVOA, César,

- (2005) *La revocación en la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- (2022) «El resurgimiento de la revocación». Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria (<https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-resurgimiento-de-la-revocacion>, consultado el 10-12-2022).

LUCAS DURÁN, Manuel (2020), «Jurisprudencia reciente sobre la nulidad de pleno derecho en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria* n.º 131.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda (2006), *La revocación en materia tributaria*. Iustel, Madrid.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina (2010), «La revocación en materia tributaria», en Juan Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN, Miguel Ángel COLLADO YURRITA y Juan ZORNOZA PÉREZ (dirs.), Andrés BÁEZ MORENO y Domingo Jesús JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (coords.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), tomo II.

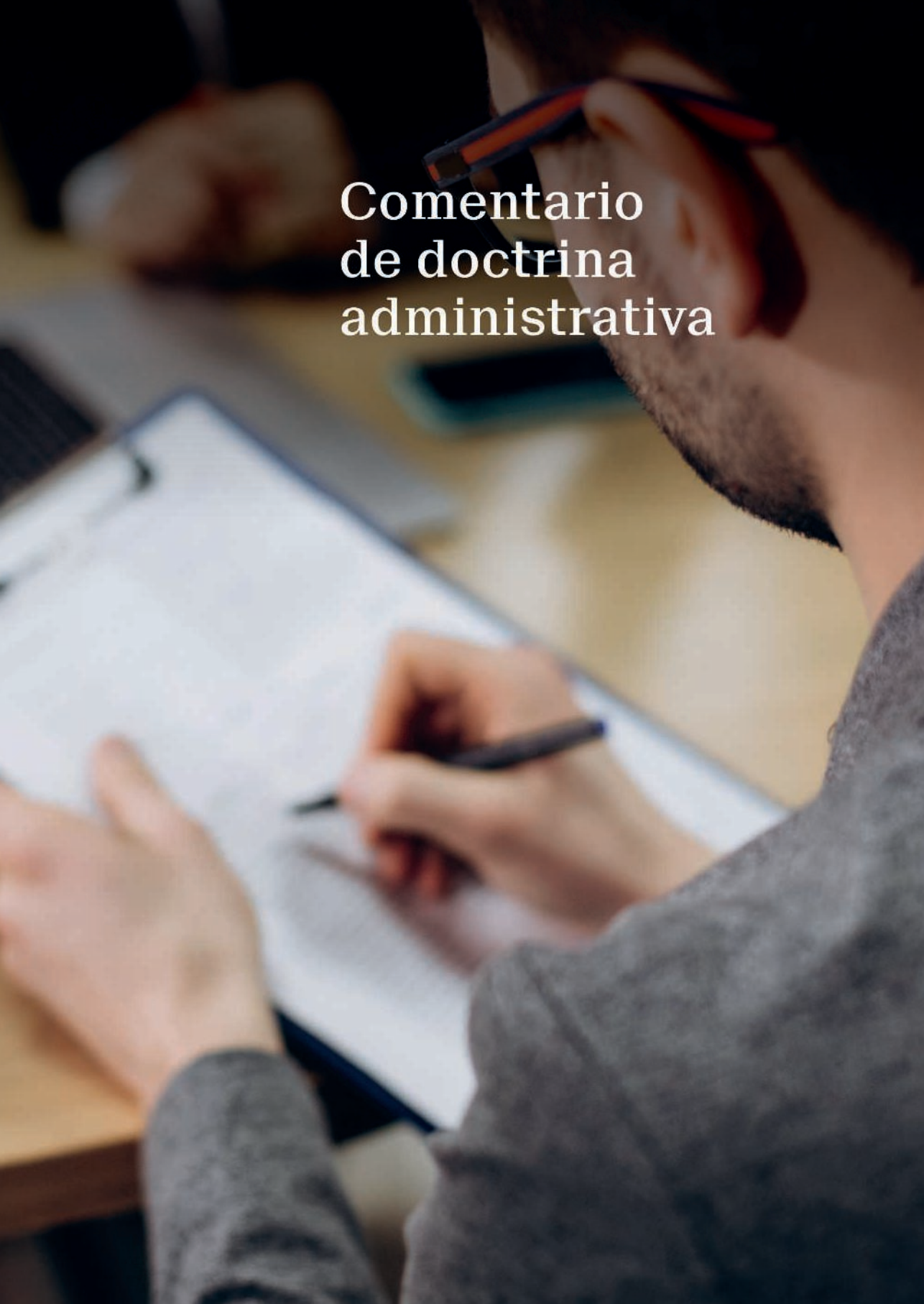
RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús (2004). *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar /os conflictos entre la Administración y los contribuyentes?*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel (2020), «El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional», *Nueva Fiscalidad* n.º 4/2020.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña (2017), *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Aranzadi Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra).

PALAO TABOADA, Carlos (2022), «Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos», *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 473-474.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio (2006), *El nuevo régimen de revisión tributaria comentado*, La Ley, Las Rozas (Madrid).

A close-up, over-the-shoulder view of a person with a beard and glasses, wearing a grey sweater, writing on a document with a black pen. The document is on a clipboard. The background is blurred, showing a desk and a laptop. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white, sans-serif font.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5502/2020, DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Ganancias patrimoniales. Criterio de imputación de operaciones a plazos.

Acude el TEAC, en esta resolución, al criterio anteriormente fijado –en una resolución de 29 de noviembre de 2011– para establecer los requisitos que deben concurrir en una operación para que proceda aplicar el criterio de imputación de operaciones a plazos del art. 19.4 del TRLIS (RDLeg. 4/2004). De este modo, se reitera que debe existir un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas. Por tanto, en el supuesto planteado, no puede considerarse operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, puesto que el precio no se ha devengado y no puede ser objeto de contabilización.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- En segundo lugar, adicionalmente a la alegación anterior y para los ingresos imputados al período 2012, el interesado dispone que se produce infracción del artículo 19.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (vigente en el momento de realizarse los hechos imponible de los ejercicios 2012 y 2013). Manifestándose en el siguiente sentido:

«Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, y en coherencia con las alegaciones de esta parte que obran en el expediente administrativo, esta parte considera que los ingresos procedentes de su acuerdo con GRUPO TW, S.L., que contabilizó en el ejercicio 2013, se registraron de forma correcta, aplicando el criterio del artículo 19.4 del TRLIS.

En este sentido, entendemos que es correcta su imputación en el ejercicio 2013, y no corresponde cambiarla al ejercicio 2012, tal y como se pretende por

la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ya que la mercantil ha imputado los ingresos, como se dijo, en el ejercicio 2013, al amparo del artículo 19.4 del TRLIS, donde se recoge que las rentas derivadas de la realización de operaciones a plazo se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros. Y también recoge que se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado cuando se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega o prestación del servicio y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año.

Además de lo anterior, como claramente se recoge en los documentos que obran en el expediente y referenciados con el código 81.1.4.1. 20155KR...F, la fecha entre el devengo de los servicios prestados y la finalización del cobro de los mismos es superior a un año. Por lo que la mercantil actúa correctamente aplicando el criterio del cobro recogido en el artículo 19.4 del TRLIS. Asimismo lo recoge claramente entre otras, la STSJ CAT 7910/2009 (Id Cendoj: 08019330012009100579), con n.º de Recurso 184/2006, n.º de Resolución 778/2009 y Sentencia 778, cuya copia se acompaña. E igualmente se manifiesta en el mismo sentido la propia AEAT en la consulta vinculante V1225-08, con fecha de salida 12/06/2008.

La prueba de que nos encontramos ante una operación a plazos y que, por tanto, se podría acoger a la previsión del artículo 19.4 del TRLIS, se encuentra en el hecho recogido como SEXTO en la página 13 del acuerdo de liquidación impugnado.

(...)

En este sentido, y a diferencia de lo defendido por la Inspección en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, lo previsto en el artículo 19.4 del TRLIS debe aplicarse cualquiera que sea la forma en como se hubiese contabilizado los ingresos y los gastos (cosa que, sorprendentemente, no tiene en absoluto en consideración, limitándose a afirmar sin ninguna justificación que debe prevalecer lo previsto en el artículo 19.1 del TRLIS).

De igual forma que en la alegación SEGUNDA, de lo anteriormente expuesto y de los hechos no controvertidos y aceptados por Inspección y obligado tributario (acuerdo de fraccionamiento del pago de los 2.600.000 euros) solo se puede concluir, por tanto, que la imputación de dichos ingresos al ejercicio 2012, como hace la Inspección, no es ajustada a Derecho, pues debía imputarse al ejercicio 2013. Ello debe determinar igualmente la anulación de dicha liquidación tributaria».

En segundo lugar, y ligado a la alegación previa, el interesado manifiesta la correcta imputación de los ingresos en el período 2013 al considerar que procede la aplicación del criterio previsto en el apartado 4 del citado artículo 11 de la LIS disponiendo que se trata de una operación a plazos o con precio aplazado. El criterio del citado artículo dispone lo siguiente:

«4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice».

El concepto y características de las operaciones a plazo ha sido definido en varias resoluciones del presente TEAC, siendo interesante traer a colación la resolución de fecha 29/10/2011 (RG 6630/09) en la que se dispone que en los supuestos en los cuales se desconozca en el momento de la transacción el tiempo en el que se ha de producir el pago y, por ende, si este se va o no a realizar en un período superior a un año, la operación debe acogerse al criterio general de devengo, no pudiendo ser considerada operación a plazos.

«Sexto.- De los antecedentes que constan en el expediente se desprende que la expropiación sufrida por la sociedad interesada el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo es superior al año, por lo que, salvo que el sujeto pasivo hubiera optado por el criterio de devengo, lo que no hizo, la Inspección entendió que el incremento debe imputarse en proporción a los cobros realizados y no al ejercicio posterior a los comprobados en el que falló el TSJ.

Este Tribunal entiende y así lo ha declarado en otras ocasiones (por ej. Resolución de 28 de mayo de 2.004), que no es admisible el criterio de imputación de las operaciones a plazo porque en el momento de fijación del justiprecio por el Jurado el interesado desconocía el tiempo en que se produciría el pago y, por tanto, si se realizaría o no en plazo superior al año, por lo que en el ejercicio 1.993, en que se fija el justiprecio no era factible que se pudiera acoger a aquel criterio.»

Y en el mismo sentido nos pronunciamos en resolución de 16-06-2010 (RG 4730/09):

«Visto lo dispuesto por el apartado d) del artículo 14.2 antes citado, y por lo que ahora interesa, dos resultarían ser los requisitos objetivos que impone dicho precepto para poder "optar" por aquel criterio de imputación, frente al general de devengo; a saber:

- Que el período que transcurre entre la fecha de compraventa de aquellas acciones, el 5 de mayo de 2004 y la de vencimiento del último plazo, "sea superior al año", y*
- La propia existencia de vencimientos de pago, pues ésta será la determinante del momento de imputación de la parte proporcional de la ganancia patrimonial en cuestión.*

Ninguno de los dos requisitos citados se cumple en la operación de compraventa de acciones ahora analizada, lo que determina la imposibilidad de acogerse a tal régimen de imputación, operando la regla general de devengo que supone imputar la totalidad de la ganancia patrimonial al momento en que tuvo lugar aquella alteración, es decir, al ejercicio de 2004.

En aquellos acuerdos no se establece calendario alguno de vencimiento o pago de las cantidades aplazadas, sino una especie de carencia de "hasta" doce años, que habilita a la compradora a satisfacer aquel precio en el plazo o plazos que desee, dentro de aquel período de doce años, a su libre arbitrio. La inexistencia de fecha de vencimiento, o fechas de vencimientos, imposibilita determinar si aquel plazo al que alude la norma resultará inferior o superior a un año, pues ni tan siquiera se conoce qué fecha de vencimiento debe computarse a estos efectos. Como ya decía este Tribunal en su resolución de 3 de febrero de 2010 (RG. 1595/2007), "el sujeto pasivo sólo puede 'optar' por uno u otro régimen de imputación temporal al tiempo de autoliquidar el impuesto (operando el de devengo en ausencia de "opción")», esto es, atendiendo a las circunstancias que derivan de los acuerdos de venta adoptados, «sin amparar eventualidades que puedan resultar del devenir del tiempo», por lo que resulta del todo imposible establecer o determinar a priori, en el caso analizado, que entre aquella fecha del 5 de mayo de 2004 y la del último «pago» (que no vencimiento, como impondría la norma), vaya a transcurrir un plazo superior al año.

Por tanto, para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas. En base a lo expuesto no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, dado que dicho precio no se ha devengado y, por lo tanto, no puede ser objeto de contabilización.

Al efecto no podemos más que suscribir el análisis efectuado por el TEAR de Canarias, referido a cada uno de los hitos acontecidos en la relación contractual, y que son ratificados por este Tribunal:

«En el presente caso, existe un contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, celebrado entre la reclamante y GRUPO TW, SL (en adelante TW) cuyo objeto es la prestación por la reclamante de los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica, quien percibirá en concepto de comisión una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 50/0 de IGIC. TW estará obligada a satisfacer la comisión devengada no más tarde de la fecha en que se cumplan seis meses desde la fecha de la escritura de compraventa del proyecto. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. Tampoco se produce en este momento el devengo puesto que no se ha realizado la operación objeto del contrato. En consecuencia, a la vista de este contrato, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 9 de marzo de 2012, se eleva a público el contrato privado por el que NP GMBH transmite a TW dos fincas rústicas arrendadas, permisos, licencias y autorizaciones en relación a la planta solar denominada... que será construida y puesta en funcionamiento, determinados equipos solares fotovoltaicos, ciertas compañías del grupo NP venderán el 100% de las participaciones en el capital social de las compañías arrendatarias a la parte compradora. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha ocurrido el hecho o transacción económica que es objeto del contrato, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 13-3-2012, se eleva a público el documento privado de reconocimiento de deuda entre TW y la reclamante, una vez perfeccionada la compraventa del parque solar deviniendo TW plena propietaria, se reconoce adeudar a la reclamante por razón de los servicios prestados la cantidad de 2.600.000 euros más el 50/0 de esa cantidad en concepto de IGIC, que será pagada el día 31 de julio de 2012 con la condición de que se haya recibido copia de cualquiera de una serie de documentos, en caso contrario deberá pagarse cuando se reciba cualquiera de ellos. Entiende esta Sala que, tan sólo unos días después del cumplimiento del objeto del contrato, se cuantifica el importe de la comisión pero sigue indeterminada la fecha de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 10 de abril de 2012, se celebra contrato privado de novación del contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, cuyo objeto se amplía, incluyendo además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta, estableciendo como fecha de devengo del pago la fecha del informe final tras la venta del proyecto. La comisión es establece en una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 5% de IGIC. Entiende esta Sala que la novación afecta al objeto ampliándole, esto es incluye además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 30-11-12 se eleva a pública la transmisión por TW a QR, SL de dos fincas rústicas, en una escritura pública, y de la planta fotovoltaica cuya explotación se encuentra cedida a cuatro entidades en las que el vendedor ostenta la condición de socio único. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha completado el hecho o transacción económica que es objeto del contrato novado, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro.

Con fecha 22 de enero de 2013 se eleva a público documento privado de reconocimiento de deuda a favor de la reclamante por los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica por importe de 2.600.000,00 euros más IGIC, estableciendo unos plazos de pago que empiezan el 28 de enero y terminan el 28 de junio. Entiende esta Sala que, casi dos meses después del cumplimiento del objeto novado del contrato –anteriormente se había tardado unos días– y, además cambiando de año, se cuantifica el importe de la comisión estableciendo un calendario de pagos en seis fechas a lo largo de 2013, empezando el 28 de enero y terminando el 28 de junio.

En conclusión, y a juicio de esta Sala, ni desde el primer contrato celebrado en fecha 21 de septiembre de 2011, ni en momento posterior alguno, la operación tiene la consideración a plazos o con precio aplazado puesto que el precio de la operación no está perfectamente determinado y los momentos en los que se ha de percibir el importe del precio tampoco. En consecuencia será de aplicación la regla general del devengo para la imputación temporal, y sin que se haya producido en la fecha de celebración del primer contrato devengo alguno puesto que no se ha producido prestación por la reclamante de los servicios relativos a la identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica y que conforman el objeto del contrato».

Por todo lo referido previamente la imputación de los ingresos derivados del contrato referido debe producirse en el año 2012, no siendo posible la consideración de operación a plazos, por lo que se confirma la liquidación efectuada por la Delegación Especial de Canarias en los términos suscritos, siendo en el período 2012 cuando se entiende realizada la prestación de los servicios que constituyen el objeto del contrato.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5085/2021, DE 21 DE JUNIO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT a menores de edad.

El TEAC cambia el criterio mantenido anteriormente respecto de la posibilidad de derivar responsabilidad solidaria con base en el artículo 42.2 a) de la LGT –causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes–, cambio de criterio que viene motivado por la sentencia del Tribunal Supremo en Sentencia de 18/06/2021, rec. casación 2188/2020. Considera el TS que no cabe trasladar la responsabilidad a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, puesto que el dolo o intención que se exige para sustentar la posición de causante o colaborador no puede atribuirse al menor carente de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir negocios jurídicos.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- En el presente caso, el supuesto colaborador en la ocultación de bienes y derechos del deudor principal era una persona física menor de edad en el momento de cometerse los hechos que han dado lugar a la exigencia de la responsabilidad solidaria por parte de la Administración.

En este punto, este Tribunal Central considera conveniente traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25/03/2021, en el recurso de casación 3172/2019. donde el Alto Tribunal ha señalado:

ANTECEDENTES DE HECHO

(...)

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en virtud de auto de 21 de noviembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

«[...] a) Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a un menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes, lo que constituye el hecho determinante de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que supuestamente da lugar a la ocultación o transmisión –en este caso la donación de la nuda propiedad de un bien– se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio.

b) En relación con la pregunta anterior, si el dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable; o si se pueden imputar tales elementos subjetivos a su representante legal, que actúa por cuenta de aquél, en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a éstas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad [...]».

y en el Fundamento de Derecho QUINTO, se señala:

QUINTO.- Respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión del recurso de casación y jurisprudencia que se establece al respecto.

Se establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

- 1) No cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 131.5.a) de la LGT de 1963 –en la redacción aplicable al caso debatido–, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, a un menor de edad, en ningún caso, toda vez que en ambos supuestos, tipificados en tales normas, la actuación que se le imputa y por la que se le responsabiliza es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, como presupuesto determinante de su responsabilidad solidaria, ya que el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones.*

Esto es, no cabe trasladar o extender la responsabilidad fiscal a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión –aquí, la donación de la nuda propiedad de un bien inmueble se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, aunque adquiera éste en su patrimonio.

- 2) El dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión –tanto*

en uno como en otro precepto sucesivamente reguladores de esta clase de responsabilidad solidaria en vía recaudatoria— no pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable, carece de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir por propia voluntad negocios jurídicos, sin perjuicio de la titularidad que ostenta de derechos y obligaciones. Cabe añadir que la cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles y la donación de estos (arts. 1280.1 y 633 CC) está sometida a la forma de la escritura pública, de suerte que es preciso, como requisito de validez —ad solemnitatem—, la intervención de un fedatario público, el notario, obligado por la ley y por el Reglamento Notarial a advertir a los contratantes de los vicios de que puedan estar aquejados los actos y negocios que celebren bajo la fe pública y autorizados por aquellos.

- 3) *No cabe ahora que nos pronunciemos sobre la posibilidad de imputar, eventualmente, tales negocios jurídicos, mediante la atribución de la responsabilidad solidaria discutida, del artículo 131.5.a) de la LGT de 1963, en la redacción aplicable al caso debatido, ni tampoco la del artículo 42.2.a) LGT vigente, al representante legal del menor, que actúa por cuenta de éste y en su representación, pues pese a los términos del auto de admisión, no se trata de una cuestión que derive de los hechos acreditados en autos ni sea precisa para resolver el recurso de casación planteado, al margen del interés casacional que, hipotéticamente, pudiera suscitar tal cuestión jurídica, debidamente manifestada, para formar doctrina general, si se aprecia en tal asunto el interés casacional objetivo necesario a tal fin jurisprudencial.*

Dicho criterio jurisprudencial, contrario a nuestra doctrina que establecimos en nuestra resolución de fecha 28/05/2015 (RG 2457/2015), dictada en recurso de alzada para unificación de criterio, ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 18/06/2021 (Rec. casación 2188/2020), por lo que este Tribunal Central debe acoger dicho criterio jurisprudencial, lo que nos lleva a considerar que el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria impugnado no es ajustado a derecho, por lo que procede anularlo así como la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada..

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1617/2022, DE 18 DE OCTUBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimientos tributarios. Suspensión de la ejecución del acto impugnado. Suspensión de las sanciones. Extensión de la suspensión a la vía contencioso-administrativa.

En contra de lo declarado por el TEAR, cuya resolución se recurre, recuerda el TEAC que la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, cuando estas han sido impugnadas, opera únicamente en la vía económico-administrativa. Para que dicha suspensión se extienda a la vía contencioso-administrativa es necesario que se cumplan dos requisitos: (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Respecto del segundo de los requisitos, el TS ha interpretado que cuando la Administración conoce o puede conocer a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, por ejemplo–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario. Esta interpretación ha sido secundada por el TEAC en varias resoluciones.

Sin embargo, en el presente caso, la suspensión de la ejecución de la sanción no había sido solicitada en vía judicial, por lo que el primer requisito se ve incumplido. Es decir, por la sola interposición del recurso en vía contencioso-administrativa no se produce la suspensión de la ejecución del acto, sino que es necesario solicitarla expresa y formalmente, aunque se mantiene la suspensión hasta que el tribunal se pronuncie sobre la misma.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO:

Sostiene el Director recurrente que la suspensión obtenida en vía administrativa y económico-administrativa —esté referida a liquidaciones o sanciones— solo opera en tales vías, con la única excepción de que en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que corresponda se solicite la suspensión y se dé cuenta de ello a la Administración tributaria. En el caso de que se cumplan estas condiciones, la suspensión de liquidaciones y sanciones surte efectos hasta tanto el tribunal de lo contencioso decida sobre la solicitud planteada. A partir de este momento, la suspensión que, en su caso, se conceda está sometida a las condiciones que establezca ese tribunal, rigiendo el artículo 129 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

TERCERO:

(...)

De la lectura del apartado 11 transcrito se infiere con claridad que, contrariamente a lo que afirma el TEAR, la suspensión automática de la ejecución de la sanción impugnada en vía económico-administrativa por virtud del artículo 233.1 de la LGT, a cuyo tenor *"Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley"*, no se mantiene en la vía contenciosa por el mero hecho de interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es necesario (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. La suspensión mantenida en vía contenciosa por cumplimiento de los requisitos citados continuará hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Al primero de los requisitos para que la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa se prolongue en la vía contenciosa, esto es, que se solicite en vía judicial la suspensión, nos referimos en nuestra resolución de 17 de marzo de 2022 (RG 238/2020), reiterando criterio de otra anterior de 9 de septiembre de 2009 (RG 6343/2008). En ella dijimos:

«TERCERO.- Examinado el expediente, es cuestión incontrovertida que la garantía prestada por el reclamante para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda en esta vía económico-administrativa extendía sus efectos a la vía contencioso-administrativa y que, dentro del plazo de interposición de recurso en dicha vía, el interesado comunicó a la Administración tributaria su intención de interponer recurso contencioso-administrativo, pero igualmente lo es que en el posterior escrito de interposición de dicho recurso, presentado en 5 de

noviembre de 2019, el interesado se limitó a dejarlo planteado sin solicitar ante la jurisdicción contencioso-administrativa la adopción de medida cautelar tendente a dejar en suspenso la ejecución de la resolución recurrida.

El artículo 233.9 de la Ley General Tributaria, en su redacción vigente a la fecha que aquí interesa (actualmente artículo 233.11) dispone:

Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

Dicho precepto, en su recta inteligencia, impone que dicha comunicación se practique una vez interpuesto el recurso contencioso-administrativo y que en dicho recurso se haya solicitado la suspensión del acto recurrido, que es cuestión distinta de lo que hizo el aquí reclamante, que en su escrito de 17 de septiembre de 2019 se limitó a comunicar su intención de interponerlo sin hacer referencia alguna a que tuviera intención de solicitar en su seno la adopción de medida cautelar de suspensión evidenciándose la ausencia de dicha intención a la vista del escrito, de 5 de noviembre siguiente, por el que se interpuso efectivamente el recurso.

Según tiene dicho este Tribunal Central en resolución dictada en 9 de septiembre de 2009 en reclamación n.º 6343/08, el mantenimiento de la suspensión acordada en la vía económico-administrativa está condicionada a que se solicite la suspensión en la posterior vía judicial, de manera que de no hacerse así nada impide, una vez transcurrido el plazo de dos meses establecido para la interposición del recurso contencioso-administrativo, dictar providencia de apremio para el cobro de la deuda en período ejecutivo, debiendo consecuentemente confirmarse la providencia de apremio aquí impugnada al no ser apreciable la concurrencia de motivo alguno de los expresados en el antes mencionado artículo 167.3 que deba determinar su anulación».

Respecto al requisito de comunicación a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que se ha interpuesto dicho recurso y se ha solicitado la suspensión en el mismo, ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 315/2018) en la que la cuestión con interés casacional para la formación de la jurisprudencia era la siguiente: "[...] Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable *ratione temporis* [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda,

con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo [...]».

La sentencia interpreta el precepto indicado en la cuestión de interés casacional y fija la doctrina siguiente:

«CUARTO.- Interpretación jurídica de la cuestión planteada en el auto de admisión.

La cuestión de interés casacional debe ser respondida de este modo:

- 1) El artículo 233.8 LGT –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.*
- 2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial.*
- 3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.*
- 4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido.*
- 5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla.*
- 6) En tales circunstancias, el período voluntario – artículo 62 LGT–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución.*

- 7) *La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) LGT) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello».*

El criterio fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia indicada ha sido reiterado en otras posteriores: sentencia de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 6226/2018) y sentencia de 5 de enero de 2021 (rec. cas. 4480/2019).

Este Tribunal Central ha dictado resoluciones aplicando esta doctrina del Tribunal Supremo. Puede señalarse, en este sentido, la resolución de 16 de septiembre de 2021 (RG 926/2019). En ella se contempla un supuesto en el que frente a la resolución del TEAR notificada el 27 de junio de 2018 interpuso el interesado en plazo recurso contencioso-administrativo el 18 de septiembre de 2018 solicitando la suspensión de la ejecución, no constando, sin embargo, en el expediente la comunicación a la Administración a que se refiere el actual artículo 233.9 de la LGT. A falta de la citada comunicación la Administración consideró que no se había prolongado la suspensión a la vía contenciosa y dictó providencia de apremio el 24 de noviembre de 2018. El 14 de mayo de 2019 se dictó Auto por el que el órgano jurisdiccional acordó la suspensión de la deuda. Dice la resolución en su fundamento de derecho tercero (la negrita es añadida):

«Según la información obrante en el expediente, la notificación de la Resolución parcialmente estimatoria dictada por el TEAR de Madrid resolviendo la reclamación presentada contra la liquidación y que habilitó la interposición de recurso contencioso tuvo lugar con fecha 27 de junio de 2018. De esta forma, el plazo para la interposición del recurso contencioso fijado por el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se extendió hasta el día 27 de septiembre de 2018.

En fecha 18 de septiembre de 2018 se interpuso por la reclamante recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sin embargo, la comunicación a la Administración tributaria a la que se refiere el apartado 9 del artículo 233 de la LGT no consta en el expediente, sin perjuicio de que la Sala de lo Contencioso-Administrativo, por Auto de 14 de mayo de 2019, es decir, 7 meses y medio más tarde, accediera a la suspensión solicitada.

En relación con la cuestión planteada este Tribunal Central debe realizar una aclaración, y es que a tenor de lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, anteriormente transcrito, parece claro que si el recurrente no comunica a la Administración en el plazo de 2 meses desde que se notificó la resolución dictada por el Tribunal económico – administrativo su intención de interponer recurso contencioso ante la jurisdicción Contencioso – Administrativa, la consecuencia directa es que no se extienden los efectos suspensivos del acto impugnado de la vía económico – administrativa a la vía contenciosa. Así las cosas, llevándose a cabo una interpretación literal del precepto, no resultaría controvertido que la liquidación objeto de impugnación en vía contenciosa hubiera entrado en fase ejecutiva de cobro, pues en el caso que nos ocupa la interesada no efectuó la

comunicación a la Administración, por lo que, a priori, resulta lógico que la Administración entendiese que dicha liquidación se encontraba en vía ejecutiva y por ende, en una primera aproximación, la providencia de apremio, al ser anterior a la fecha en que se dictó el Auto de fecha 14 de mayo de 2019, por el que el órgano jurisdiccional acordó la suspensión de la deuda.

No obstante, se ha de traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (n.º rec 315/2018), que reitera el criterio STS de 19/11/2020 (rec. cas. 6226/2018), que viene a señalar que el plazo de dos meses estipulado en el artículo 233.9 de la LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

Dicha sentencia señala:

«La CUESTIÓN que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

«Determinar si la comunicación por el interesado a la Administración tributaria que le exigía el artículo 233.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción aplicable racione temporis [que le exige el vigente artículo 233.9 de dicha ley], podía [puede] entenderse analógicamente cumplimentada, en una interpretación teleológica o finalista de ese precepto, y mantener de este modo la suspensión de la ejecutividad de la sanción tributaria producida en la vía administrativa hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda, con el traslado al representante procesal de la Administración tributaria de la solicitud de medida cautelar de suspensión dentro del plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo».

RESPUESTA:

1) El artículo 233.8 LGT –en la actualidad artículo 233.9– constituye una carga para el litigante que debe satisfacer para obtener la seguridad de que no se va a ejecutar el concreto acto administrativo ya impugnado ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. 2) La carga que establece ese precepto tiene la finalidad de poner en conocimiento la existencia de un proceso judicial en que se ha pedido, en el primer escrito procesal, la suspensión del acto administrativo en él impugnado, con el objetivo de impedir que, entre tanto se sustancia y resuelve el incidente cautelar, pueda ejecutarse el acto antes de adoptarse la decisión judicial. 3) Por el contrario, la exigencia del artículo 233.8 LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio. 4) Cuando la Administración conoce o puede conocer, a través de su representante procesal –el Abogado del Estado, en el caso presente–, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto, no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario, aun cuando se mantenga sub iudice la decisión cautelar sobre lo pedido. 5) Ese conocimiento de la Administración se presume cuando conste el

conocimiento de las vicisitudes del proceso y la pieza cautelar, mediante actos de comunicación realizados en legal forma, bajo fe pública judicial, por parte del Abogado del Estado, como representante en juicio de aquélla. 6) En tales circunstancias, el período voluntario – artículo 62 LGT–, sin examinar ahora, por ser cuestión ajena al proceso, si tal precepto es aplicable a deudas distintas a las estrictamente tributarias que se determinan mediante autoliquidación o liquidación, según los casos –mecánica dual a la que es extraño el ejercicio de la potestad sancionadora– da comienzo con la notificación del auto judicial que pone término al incidente cautelar, siempre que el sentido de la decisión no impida tal ejecución. 7) La sanción tributaria –o cualquier otra clase de deuda– satisfecha dentro del período abierto a partir de ese momento procesal, impide la apertura del procedimiento de recaudación y, evidentemente, la providencia de apremio y la condigna imposición de un recargo. Ello es así, además, pues si uno de los motivos de impugnación tasada frente a tal providencia (art. 167.3.a) LGT) es la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, con más razón aún será improcedente dictarla cuando se conoce la realidad del pago efectuado por el obligado a ello».

Así las cosas, en tanto la suspensión adoptada en vía económico – administrativa extendió sus efectos a la vía contenciosa, la liquidación en todo caso se encontraba en período voluntario de pago y la ausencia de la comunicación prevista en el artículo 233.9 de la LGT no puede justificar el inicio de la vía ejecutiva y la providencia de apremio, toda vez que hubo solicitud de suspensión en vía contenciosa, que esta tuvo que ser conocida por la Administración y que finalmente fue concedida por Auto de 14 de mayo de 2019».

Sentado lo anterior, en el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada lo que cuestiona el Director recurrente, como ya dijimos, es la afirmación del TEAR de que la suspensión automática de la sanción obtenida en la vía económico-administrativa se mantiene en la vía contenciosa por el mero hecho de haberse interpuesto un recurso contencioso-administrativo en el plazo concedido al efecto. Así lo manifiesta, en efecto, cuando señala en su escrito de alegaciones que *"lo que el TEAR defiende y este Departamento combate es que las sanciones conservan la suspensión ex lege cuando son impugnadas en vía contenciosa».*

Pues bien, ya indicamos más arriba que el primer requisito para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso. La mera interposición de un recurso contencioso-administrativo no basta, pues, para mantener en la vía contenciosa la suspensión obtenida en la vía económico-administrativa. Es necesario que se solicite la suspensión judicial. Así nos pronunciamos en la ya citada resolución de 17 de marzo de 2022 (RG 238/2020).

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 8719/2021, DE 24 DE OCTUBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IRPF. Prestaciones por diversos planes de pensiones recibidas en forma de capital. Reducción del artículo 17.2 c) TR de la ley del IRPF en relación con la DT 12ª de la Ley 35/2006 del IRPF.

La cuestión que se plantea ante el TEAC consiste en determinar si resulta de aplicación la Disposición Transitoria Décima de la Ley 35/2006 que prevé, de modo transitorio, que se pueda seguir aplicando la reducción prevista en la anterior regulación del impuesto sobre las prestaciones derivadas de planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, a más de un ejercicio fiscal.

La DGT venía defendiendo en diversas consultas que, con independencia del número de planes de pensiones que tenga suscritos una persona, el tratamiento fiscal de las prestaciones en forma de capital con la posible reducción del 40 por ciento sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un único año, a elección del contribuyente, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006.

El TEAC no está conforme con esta interpretación y concluye que podrá aplicarse la reducción a todas las cantidades percibidas en forma de capital (pago único) en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente y en los dos ejercicios siguientes, y no solamente en un ejercicio.

Fundamentos de derecho

(...)

SEXTO.- La solución del presente recurso.

Después de lo expuesto en los Fundamentos de Derecho precedentes fácil es atisbar que este Tribunal va a desestimar el recurso del Director de Gestión

que nos ocupa; y recordamos la cuestión que él suscita y la solución que pretende:

« La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar si un contribuyente, titular de varios planes de pensiones, con aportaciones anteriores a 2007, puede beneficiarse, en más de un ejercicio fiscal, de la reducción prevista en el artículo 17.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por el Real Decreto-legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRPF), por aplicación del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria duodécima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (en adelante, LIRPF). »

Cuestión respecto de la que pretende que este Tribunal fije el criterio de que:

« la reducción prevista en el artículo 17.2.c) TRLIRPF, por aplicación del régimen transitorio de la disposición transitoria duodécima de la LIRPF, solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un único año, a elección del contribuyente. El resto de cantidades percibidas en otros años, aun cuando se perciban en forma de capital, tributarán en su totalidad sin aplicación de la reducción del 40 por 100. »

Un criterio, el pretendido por el Director recurrente, que este Tribunal considera incorrecto, conclusión a la que llegamos recapitulando lo que hasta ahora hemos expuesto.

La Ley 35/2006 eliminó la posibilidad de aplicar a partir del 01/01/2007 la reducción del 40 por 100 a las cantidades percibidas como pago único por los beneficiarios de los Planes de Pensiones; pero como la posibilidad hasta entonces existente de aplicar esa reducción a tales rentas había generado en los obligados que tuviesen ya de antes derechos consolidados en algún Plan «un auténtico derecho subjetivo» a poder disfrutar de tal reducción, la Ley 35/2006 incluyó una D.T., la duodécima, salvaguardando esos derechos anteriores, con un momento de corte claro, de suerte que de las prestaciones recibidas en forma de capital por contingencias acaecidas a partir del 01/01/2007, a la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31/12/2006 los beneficiarios podrían aplicarle la reducción del 40 por 100 en los términos del art. 17.2.b del T.R., mientras que a la parte que trajera causa de aportaciones posteriores a ese 31/12/2006 ya no podrían aplicarle tal reducción.

Art. 17.2.b) del T.R. que contemplaba esa reducción como sigue:

«2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

b) El 40 por ciento de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta ley, excluidas las previstas en el apartado 5.º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.»

Según el régimen financiero de los Planes de pensiones (T.R. del R.D. Leg. 1/2002 y su Reglamento, R.D. 304/2004), todo partícipe en un Plan de pensiones puede optar por percibir sus derechos consolidados en forma de capital, aunque, eso sí, esa percepción en forma de capital la recibirá necesariamente

forma de un único pago, como así lo recoge en su primer inciso la letra a) del art. 10.1 de ese Reglamento:

«1. Las prestaciones son el derecho económico de los beneficiarios de los planes de pensiones como resultado del acaecimiento de una contingencia cubierta por éstos. Las prestaciones de los planes de pensiones tendrán el carácter de dinerarias y podrán ser:

a) Prestación en forma de capital, consistente en una percepción de pago único.»

Por tanto, si se percibe en forma de capital, de un Plan de pensiones sólo se puede recibir un único pago.

El problema se inicia cuando una persona es partícipe en dos o más Planes de pensiones, pues esa letra a) del art. 10.1 del Reglamento de P.y F.P. sigue disponiendo que:

«a) Prestación en forma de capital, consistente en una percepción de pago único. El pago de esta prestación podrá ser inmediato a la fecha de la contingencia o diferido a un momento posterior.»

Con lo que ese partícipe en dos o más Planes, puede que opte por percibir, y termine percibiendo efectivamente, sus derechos consolidados en esos Planes como pagos único en dos o más años o ejercicios, al percibir los derechos de cada Plan como un pago único en cada uno de esos años o ejercicios.

Y como los arts. 16.2.a).3ª y 17.2.b) del T.R. permitían aplicar esa reducción del 40 por 100 a *«las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, que se perciban en forma de capital»*,

El problema termina de manifestarse, porque si ese partícipe en dos o más Planes ha percibido efectivamente sus derechos consolidados en esos Planes como pagos único en dos o más años o ejercicios, el problema es si ese partícipe tiene derecho a aplicar esa reducción del 40 por 100 a lo percibido de cada Plan, lo que supone que va a aplicar esa reducción en dos o más años o ejercicios, o si no tiene ese derecho.

Para el Director recurrente la respuesta a ese problema es que no, porque, a su juicio, esa reducción «solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un único año, a elección del contribuyente», lo que entiende que es así porque:

« el apartado 1 del artículo 11 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1175/2004, de 3 de julio, establecía como límite que la reducción prevista en el artículo 17.2.b) solo resultaría aplicable «a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único» »

Y porque:

« el artículo 17.2.c) TRLIRPF excluye de la aplicación de esta reducción a las prestaciones que se perciban en forma de renta. Ello, unido a la limitación de la aplicación de la reducción del artículo 11.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1175/2004, nos lleva a interpretar que la intención del legis-

lador, al prever esta reducción, era evitar la progresividad del impuesto cuando la prestación se percibía en forma de capital mediante pago único. »

Amén de que porque se adhiere a la doctrina de la D.G.T. que hemos examinado antes.

Un criterio del Director de Gestión que este Tribunal no puede compartir, pues: (I) carece de amparo normativo, y (II) se apoya en una doctrina de la D.G.T. que no vincula a este Tribunal, y que considera no válida en los términos ya expuestos.

I.- Falta de amparo normativo.

De entrada, ese criterio que el Director recurrente sostiene no está presente en lo que disponían los arts. 16.2.a).3ª y 17.2.b) del T.R. (R.D. Leg. 3/2004), que delimitan el régimen de la reducción que esa D.T. duodécima vino a mantener:

«Artículo 16. Rendimientos íntegros del trabajo.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones:

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.

Artículo 17. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo. 2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

b) El 40 por ciento de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta ley, excluidas las previstas en el apartado 5.º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.»

Eso que el Director de Gestión sostiene, esos textos legales no lo decían.

Para el Director recurrente su criterio se ampara además en lo dispuesto en el art. 11.1 de Reglamento de Impuesto (R.D. 1775/2004):

«Artículo 11. Reducciones aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

1. Las reducciones previstas en los artículos 17.2 b) y 94 de la Ley del Impuesto resultarán aplicables a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.»

A los efectos que nos ocupan, este Tribunal no le da relevancia añadida alguna al hecho de que ese art. 11.1 termine hablando de *«en una percepción de pago único»*, pues ello es algo consubstancial para todas las percepciones de capital que se perciban de un plan de pensiones, pues, como antes hemos dicho, si se percibe en forma de capital, de un Plan de pensiones sólo se puede recibir un único pago.

Además, esa misma expresión de *"en una percepción de pago único"* estaba ya en el art. 11.1 del Reglamento del Impuesto del R.D. 214/1999, de 5 de febrero,

cuando el problema que nos ocupa todavía ni se había suscitado, pues ese problema –recuérdese– vino de la mano del nuevo art. 16.bis del Reglamento de P.y F.P. (R.D. 1307/1988), que se incorporó a dicho Reglamento en octubre de 1999; y ésta de *"en una percepción de pago único"* es, además, una expresión concordante con lo que había venido disponiendo desde su redacción inicial el art. 67.1.a) del primer Reglamento de P.yF.P. (R.D. 1307/1988):

«1. En la integración de las prestaciones recibidas por los beneficiarios de planes de pensiones en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Cuando estas prestaciones se materialicen en una percepción única en forma de capital se tratará el importe recibido como renta irregular...»*

Y como hemos dejado dicho en el Fundamento de Derecho cuarto, lo que disponía ese art. 67.1.a) del Reglamento de P.y F.P. no avalaba la tesis e interpretación de que la reducción del 40 por 100 sólo pudiera aplicarse respecto de lo percibido de un único Plan.

Por último, el Director recurrente ampara también su criterio en que el art. 17.2.c) del T.R. excluye la aplicación de la reducción del 40 por 100 a las prestaciones que se perciban en forma de renta; y efectivamente ese artículo así lo dice:

«c) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2.a) de esta ley cuando se perciban en forma de renta, ni...»

Pero lo que ocurre es que si una persona que es partícipe en dos o más Planes de pensiones, termina recibiendo sus derechos consolidados en esos Planes como pagos único en dos o más años o ejercicios, al percibir los derechos de cada Plan como un pago único en cada uno de esos años o ejercicios, de ese beneficiario no se podrá decir que ha percibido una renta, habrá percibido dos o más, los que sean, pagos únicos; pero no una renta.

Y ello deja vacío de contenido el argumento del Director que ahora examinamos.

II.- El Director de Gestión basa su argumentación en un criterio sostenido por la Dirección General de Tributos.

Para apoyar la tesis que patrocina, el director recurrente esgrime que sigue la doctrina de la D.G.T. al respecto.

Y hace bien al apoyarse en esa doctrina de la D.G.T., porque –*ex art. 89.1 de la Ley 58/2003*– *"los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta"*; pero el contar con el apoyo de un determinado criterio de la D.G.T, que es ciertamente un argumento importante, ante este Tribunal no

es un argumento decisivo o concluyente, pues este Tribunal no está sometido –ex. art. 239.8 de Ley 58/2003– a esos criterios de la D.G.T.

Por otra parte, y respecto de ese criterio de la D.G.T. al que el Director apela, este Tribunal quiere hacer una última reflexión al hilo de lo dicho por la D.G.T. al responder otra consulta vinculante.

La D.T. duodécima de la Ley 35/2006, que regula el *"Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados"*, a las percepciones recibidas por los beneficiarios de esas tres figuras les da el mismo tratamiento: la posibilidad de aplicar la reducción del 40 por 100 a lo percibido con causa en aportaciones realizadas hasta el 31/12/2006.

Sin que sea preciso extendernos en el tema, baste decir que, como recoge en su inicio el art. 43.1 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras: *"Las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria,..."*, mutualidades que, en cuanto a la contingencia de jubilación, vienen a funcionar en términos similares a los Planes de Pensiones.

Y ahora pensemos en una persona que pertenece a una mutualidad de previsión social y además es partícipe de un plan de pensiones individual, y que tras jubilarse solicita y percibe las correspondientes prestaciones por jubilación en dos ejercicios distintos.

Ni en esa D.T. duodécima ni en ninguna otra norma se dice que ese beneficiario no podrá aplicar la reducción del 40% a esas dos percepciones, recibidas en dos años distintos.

Y como no lo dice, así vino a reconocerlo la D.G.T. en la consulta V0844-16 de 06/03/2016:

« En el supuesto de percibir en forma de capital prestaciones derivadas de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social por la misma contingencia, la aplicación de la reducción del 40 por 100 del citado artículo 17.2.b) se referirá a la prestación del plan de pensiones y a la de la mutualidad de previsión social de forma independiente.

Adicionalmente, cabe indicar que la normativa fiscal no impone ninguna restricción a la posibilidad de cobrar en ejercicios distintos las prestaciones en forma de capital derivadas de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social, respectivamente, y siendo aplicable, en su caso, la reducción del 40 por ciento. »

Pues bien, eso de que ni en esa D.T. duodécima ni en ninguna otra norma se dice que un beneficiario no podrá aplicar la reducción del 40% a dos percepciones recibidas en dos años distintos, ocurre igual cuando esas dos percepciones provienen de dos planes de pensiones distintos.

(...)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 9398/2021, DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA e IRPF. Régimen simplificado y Estimación objetiva. La actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC.

La controversia del presente asunto es si la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC puede o no tributar en el régimen simplificado del IVA.

En este sentido el TEAC se separa del criterio de la DGT, concluyendo que la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC sí puede tributar por el método de estimación objetiva del IRPF y por el régimen simplificado del IVA, pues la expresión «Transporte de autotaxis» no puede referirse únicamente a aquellos vehículos que contaban con contador de taxímetro, pues el propio Epígrafe 721.2 del IAE bajo el título «Transporte por autotaxis», comprende «el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera», lo que impide extraer ese razonamiento.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO

(...)

A este respecto, ha de señalarse que los términos correspondientes al epígrafe del IAE y a la actividad económica –"721.2" y «Transporte por autotaxis», respectivamente–, empleados en el artículo 1 de la Orden ministerial que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, coinciden exactamente con lo dispuesto en la tarifa del IAE contenida en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, a saber, «Epígrafe 721.2 Transporte por autotaxis». Por otra parte, tal como señalamos

más arriba, la Nota referente al Epígrafe 721.2 de las tarifas del IAE dispone que *"Este epígrafe comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera"*.

Pese a la coincidencia de términos expuesta en el párrafo anterior, la DGT interpreta el concepto «Transporte por autotaxis» contenido en el artículo 1 de la Orden en un sentido más restrictivo que el que se desprende del Epígrafe 721.2 de las tarifas del IAE. Considera que el artículo 1 de la Orden no incluye la actividad de alquiler de vehículos de transporte con conductor como es la desarrollada a través de vehículos con licencia VTC.

El artículo 1.1 de las Órdenes que desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA contempla dentro de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva y en el régimen especial simplificado la actividad siguiente: Epígrafe IAE (721.2), Actividad económica: Transporte por autotaxis.

El apartado segundo del artículo 1 de dichas Órdenes señala literalmente que *"la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas"*. En este sentido, el Real Decreto Legislativo 1175/1190, de 28 de septiembre, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, indica expresamente en una Nota que el Epígrafe 721.2, con el nombre de «Transporte por autotaxis», *"comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera"*.

En opinión de este Tribunal Central la Nota lo que hace es definir todas las actividades que se incluyen dentro del Epígrafe 721.2. Ello se desprende del tenor literal empleado: *«Este epígrafe comprende....»*. No cabe entender, en consecuencia, que la Nota está incorporando al Epígrafe 721.2 otras actividades además de la que consta en el título del mismo.

Así las cosas, este Tribunal Central no encuentra motivos para restringir, como hace la DGT en sus consultas, el concepto de «transporte por autotaxis» descrito en el Epígrafe 721.2 de las Tarifas del IAE a la hora de aplicar lo dispuesto en el artículo 1.1 de las Órdenes que desarrollan para cada año el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

Cuando el artículo 1.1 de dichas Órdenes ha querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado a sólo algunas de las actividades incluidas en un determinado Epígrafe del IAE lo ha hecho expresamente. Así, por ejemplo, el Epígrafe 654.6 de las tarifas del IAE corresponde a *"Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandejas y cámaras de aire para toda clase de vehículos"* señalándose en la Nota 1ª que *«Este epígrafe faculta para el comercio al por mayor de los artículos clasificados en el mismo»*. Sin embargo, la Orden HAP/2430/2015 que desarrolla para 2016 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA permite la aplicación del citado método y régimen a la

actividad siguiente: Epígrafe IAE (654.6), Actividad económica: *"Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandejas y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados"*. De igual modo, el Epígrafe 681 de las tarifas del IAE corresponde a *"Servicio de hospedaje en hoteles y moteles"* y, sin embargo, la Orden HAP/2430/2015 permite la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA a la actividad siguiente: Epígrafe IAE (681), Actividad económica: *"Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas"*.

El artículo 1.1 de las citadas Órdenes contempla como actividad económica susceptible de acogerse al método de estimación objetiva del IRPF y al régimen especial simplificado del IVA al «Transporte por autotaxis» sin restricción alguna respecto de lo que las tarifas del IAE incluyen dentro de tal concepto. Si la Orden hubiera querido limitar la aplicación del método de estimación objetiva y del régimen simplificado en los términos que sugiere la consulta de la DGT lo habría hecho, como lo hizo en el caso de los Epígrafes 654.6 y 681 anteriormente mencionados, consignando como actividad económica «Transporte por autotaxis con exclusión del de viajeros en otros automóviles de alquiler con conductor» u otra fórmula similar.

Tal como señala el TEAR en la resolución aquí impugnada –por remisión a la del TEAR de Madrid de 27-11-2019, R.G. 28-7660-2017– el artículo 2 del Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros, contempla la modalidad de servicio Clase A) «Auto-taxis» definiéndolos como *«Vehículos que prestan servicios medidos por contador taxímetro, ordinariamente, en suelo urbano o urbanizable definido en la Ley de Régimen del Suelo y Ordenación Urbana o, en su caso, en el área unificada de servicio, si fuere más amplia que el suelo referido, previa delimitación con arreglo a lo dispuesto en la normativa de ordenación de transportes terrestre»*.

Esta vinculación del auto-taxi con la prestación del servicio en todo caso con contador taxímetro, podría inducir a pensar que cuando las Órdenes que desarrollan para los distintos años el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA señalan en su artículo 1.1 que dicho método y régimen es aplicable al «Transporte por autotaxis», se están refiriendo en exclusiva al transporte de viajeros en automóviles con taxímetros. No obstante, el hecho de que el Epígrafe 721.2 del IAE, bajo el título «Transporte por autotaxis», comprenda, tal como indicamos más arriba, *«el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera»*, impide extraer como necesaria tal conclusión. El carácter restrictivo que la DGT atribuye a la expresión «Transporte por autotaxis» contenida en los artículos 1.1 de las distintas Órdenes Ministeriales que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA no puede imponerse a la vista del contenido que para dicha expresión recogen las tarifas del IAE.

En virtud de lo expuesto, no puede concluirse, a juicio de este Tribunal Central, que las Órdenes que desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA para los distintos años hayan querido

excluir de dicho método y régimen la actividad ejercida por el titular de una licencia VTC con la que se prestan servicios terrestres de transporte de viajeros con conductor.

(...)

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero

Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats

Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid

Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA CUARTA) DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-538/20

Partes: Finanzamt B y W AG

Síntesis: Impuesto sobre Sociedades–Libertad de establecimiento – Artículos 49 TFUE y 54 TFUE – Deducción de las «pérdidas definitivas» sufridas por un establecimiento permanente localizado en el extranjero – Doctrina del TJUE sobre «pérdidas finales» y Convenios de Doble Imposición–Método de Exención de los beneficios y pérdidas de los establecimientos permanentes.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El asunto se enmarca en un litigio entre la administración tributaria alemana (Finanzamt B) y una sociedad anónima establecida en Alemania (W AG), en relación con la negativa de la referida administración a tener en cuenta, para calcular el impuesto sobre sociedades adeudado por W AG en Alemania en relación con la renta imputable al ejercicio 2007, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente a través del cual la referida sociedad operaba en el Reino Unido, dándose la circunstancia de que tal establecimiento permanente fue cerrado (cese actividad) ese mismo año. En particular, la sociedad anónima W AG, con domicilio social y dirección comercial en Alemania, explotaba un banco de negociación de valores mobiliarios, de suerte que en agosto de 2004, tal entidad abrió una sucursal en el Reino Unido. Tras varios años de actividad sin que la sucursal (establecimiento permanente) generara beneficios, se procedió a su cierre durante el primer semestre del año 2007, de modo que las pérdidas

sufridas por dicho establecimiento no pudieron trasladarse a ejercicios posteriores en el Reino Unido a efectos de tributación.

Al haberse negado la Oficina Tributaria/Finanzamt B a tener en cuenta esas pérdidas para la liquidación del importe adeudado por la sociedad W AG en Alemania en concepto de impuesto sobre sociedades y de impuesto sobre actividades económicas correspondientes al ejercicio fiscal 2007, esta sociedad presentó una demanda ante el Tribunal de lo Tributario de Hesse (Alemania), el cual, mediante sentencia de 4 de septiembre de 2018, estimó la demanda presentada por el contribuyente. Sin embargo, las autoridades fiscales interpusieron recurso de casación contra la citada sentencia ante el *Bundesfinanzhof* (BFH, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

El BFH puso de manifiesto en este contexto que, si bien la sociedad W AG estaba sujeta en Alemania al impuesto sobre sociedades por todos sus ingresos, de conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas sufridas por su establecimiento permanente en el Reino Unido quedaban excluidas de la base de cálculo de su impuesto sobre sociedades, en virtud del artículo XVIII, apartado 2, del Convenio de doble imposición entre Alemania y el Reino Unido (1964-1970), que exime del impuesto sobre sociedades los resultados extranjeros. Se apuntó igualmente que acontecía lo mismo con respecto al impuesto sobre actividades económicas, ya que las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas remitían a la determinación de los beneficios sujetos al impuesto sobre sociedades para el cálculo de la base imponible de dicho impuesto.

Así las cosas, el BFH se planteó la cuestión de si, en virtud de la libertad de establecimiento del TFUE, las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente de W AG en el Reino Unido no deberían tenerse en cuenta para calcular la tributación adeudada por dicha sociedad en Alemania. El *Bundesfinanzhof* consideró que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, emanada, en último término, de la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), no aportaba una respuesta clara a esta cuestión en el caso concreto de que la exención del resultado extranjero esté prevista en un convenio para evitar la doble imposición.

El BFH también manifestó dudas, para el caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, sobre otra serie de elementos relacionados con la aplicación de la jurisprudencia del TJUE en esta materia, a saber: a) cuando las pérdidas sufridas por el establecimiento permanente extranjero deben considerarse «definitivas»; b) cómo deben determinarse el importe de dichas pérdidas; y c) si la obligación de tenerlas en cuenta también es válida en materia de impuesto sobre actividades económicas.

En estas circunstancias, el *Bundesfinanzhof* alemán decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 43 [CE], en relación con el artículo 48 [CE] (actualmente artículo 49 [TFUE], en relación con el artículo 54 [TFUE]), en el

sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que impide a una sociedad residente deducir de su beneficio imponible las pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro cuando, por una parte, la sociedad ha agotado todas las posibilidades de deducción de dichas pérdidas ofrecidas por la legislación del Estado miembro en que está situado dicho establecimiento permanente y, por otra parte, ya no obtiene ingresos por medio de dicho establecimiento permanente, de modo que ya no existe ninguna posibilidad de que las pérdidas sean tomadas en consideración en ese Estado miembro (pérdidas «definitivas»), aun cuando las disposiciones de que se trata se refieren a la exención de pérdidas y ganancias en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición celebrado entre ambos Estados miembros?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿Debe interpretarse el artículo 43 [CE], en relación con el artículo 48 [CE] (actualmente artículo 49 [TFUE], en relación con el artículo 54 [TFUE]), en el sentido de que se opone también a las disposiciones de la [Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas] alemana que impiden a una sociedad residente deducir de su beneficio de explotación imponible pérdidas «definitivas» como las descritas en la primera cuestión prejudicial de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: En el supuesto de cierre del establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, ¿pueden existir pérdidas «definitivas» como las descritas en la primera cuestión prejudicial, cuando existe la posibilidad, al menos teórica, de que la sociedad vuelva a abrir un establecimiento permanente en el Estado miembro de que se trate, con cuyos beneficios podrían, en su caso, compensarse las pérdidas anteriores?

4) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales primera y tercera: ¿Pueden considerarse también pérdidas «definitivas» como las descritas en la primera cuestión prejudicial, que deben ser tenidas en cuenta por el Estado de residencia de la sociedad [matriz], aquellas pérdidas del establecimiento permanente que, con arreglo a la legislación del Estado en cuyo territorio está situado el establecimiento permanente, pudieron ser trasladadas al menos en una ocasión a un período impositivo posterior?

5) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones prejudiciales primera y tercera: ¿Está limitada la obligación de tomar en consideración las pérdidas «definitivas» transfronterizas por la cuantía de aquellas pérdidas que la sociedad habría podido aplicar en el Estado en que está situado el establecimiento permanente si no estuviera excluida en ese Estado la posibilidad de aplicar dichas pérdidas?»

2. Comentario

El Tribunal de Justicia de la UE, a través de este pronunciamiento, únicamente respondió a la primera cuestión prejudicial planteada por el *Bundesfinanzhof*, a efectos de determinar la existencia de una situación que pudiera

calificarse de «pérdidas finales», de manera que el Estado de residencia de la sociedad W AG, tuviera que permitir la deducción de tales pérdidas en la base imponible del IS de la sociedad/casa central del referido establecimiento permanente situado en el Reino Unido, que cesó totalmente de realizar actividades económicas en tal Estado miembro (pre-Brexit) en el año 2007, en un contexto regulatorio donde un convenio de doble imposición entre los dos Estados miembros (CDI Alemania-Reino Unido 1964-1970) eximía de gravamen los beneficios y pérdidas obtenidos por los establecimientos permanentes (EPs).

Por tanto, el Tribunal de Justicia vino a analizar si los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un régimen fiscal de un Estado miembro según el cual una sociedad residente en este no puede deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente (EP) situado en otro Estado miembro, en el supuesto de que el Estado miembro de residencia haya renunciado a su potestad de gravar los resultados de ese establecimiento permanente en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

El TJUE comenzó el análisis de la referida (primera) cuestión prejudicial planteada trayendo a colación su jurisprudencia reiterada sobre la libertad de establecimiento garantizada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE, en el sentido de que comprende el derecho de las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión a ejercer su actividad en otros Estados miembros por medio de filiales, sucursales o agencias (sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 15).

Esta jurisprudencia comunitaria sobre la libertad de establecimiento no sólo garantiza el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino también garantiza que el Estado miembro de origen no obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación. Tal doctrina resulta trasladable a casos, como el de autos, donde una sociedad establecida en un Estado miembro opera en otro Estado miembro a través de un establecimiento permanente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 16 y 17 y jurisprudencia citada).

Una vez expuesta tal doctrina general sobre la protección derivada de la libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia pasó a analizar si el Estado de residencia de la entidad W AG (Alemania) estaba vulnerando el Derecho de la UE articulando medidas restrictivas o discriminatorias que obstaculizaban el ejercicio efectivo de tal libertad. A estos efectos, el TJUE puso de relieve cómo, de acuerdo con la normativa alemana del impuesto sobre sociedades, las sociedades residentes disfrutaban, para determinar su base imponible, de una ventaja fiscal consistente en permitirles tener en cuenta las pérdidas sufridas por un «establecimiento permanente residente», de manera que excluir esta posibilidad por lo que respecta a las pérdidas sufridas por un «establecimiento permanente situado en otro Estado miembro» determina la existencia de una diferen-

cia de trato que puede disuadir a una sociedad residente de ejercer sus actividades a través de un establecimiento permanente de ese tipo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada). Tal diferencia de trato, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 20 y jurisprudencia citada).

A efectos de determinar la concurrencia de una «situación comparable» entre una situación interna y una situación transfronteriza, el Tribunal de Justicia examina principalmente el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida. A este respecto, el TJUE recordó lo establecido en su sentencia en el asunto *Bevola* (cit), en el sentido de que, por lo que respecta a las medidas previstas por un Estado miembro para evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios de una sociedad residente, las sociedades que poseen un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro no se encuentran, en principio, en una situación comparable a la de las sociedades que poseen establecimientos permanentes residentes (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola y Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartado 37 y jurisprudencia citada). Ahora bien, sí se considera que concurre «situación comparable» cuando la normativa fiscal nacional asimila ambas categorías de establecimientos a efectos del cómputo de las pérdidas y de los beneficios obtenidos por ellos, esto es, cuando aplica el «principio de simetría fiscal» (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 24, y de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland* C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 28).

Por el contrario, el Tribunal de Justicia considera que, cuando el Estado miembro de residencia de una sociedad ha renunciado, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, a ejercer su potestad tributaria sobre los resultados del establecimiento permanente no residente de dicha sociedad, ubicado en otro Estado miembro, la situación de una sociedad residente que posee tal establecimiento permanente extranjero no es comparable, en lo que atañe a las medidas adoptadas por el primer Estado miembro para evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios y, simétricamente, la doble deducción de las pérdidas entre las sociedades residentes, a la de una sociedad residente que posee un «establecimiento permanente residente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, apartado 65). Es decir, el TJUE en el asunto *W AG* apela al precedente *Timac Agro*, para establecer que no hay situación comparable entre una situación de EP interno y la de un EP comunitario, cuando quiebra el principio de simetría fiscal, en la medida en que el Estado de residencia de la casa central ha renunciado al gravamen del EP comunitario en virtud de un CDI concluido con el Estado miembro en el que está localizado tal EP.

El Tribunal de Justicia desarrolló tal conclusión matizando su jurisprudencia en el asunto *Bevola*. En esta sentencia el TJUE declaró que las pérdidas impu-

tables a un establecimiento permanente no residente que ha cesado plenamente en sus actividades y cuyas pérdidas no han podido ser deducidas, ni podrían serlo ya, de su base imponible en el Estado miembro en que ejercía sus actividades, que la situación de la sociedad residente titular de tal establecimiento no era distinta, a efectos del objetivo de evitar la doble deducción de las pérdidas, de la de una sociedad residente titular de un «establecimiento permanente residente»; y ello porque la capacidad contributiva de una sociedad titular de «establecimientos permanentes no residentes» que hayan incurrido en pérdidas definitivas resulta tan afectada como la de una sociedad cuyos «establecimientos permanentes residentes» hayan incurrido en pérdidas, de manera que las dos situaciones son comparables desde esa óptica (sentencia de 12 de junio de 2018, *Bevola* y *Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, apartados 38 y 39).

Ahora, en el asunto *W AG*, el TJUE vendría a matizar la jurisprudencia *Bevola* poniendo de relieve la diferencia que media entre el marco regulatorio aplicable en los dos asuntos. Así, en el asunto *Bevola* el Estado miembro de residencia de la sociedad que solicitaba que se tuvieran en cuenta las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente no residente no había renunciado, mediante un convenio para evitar la doble imposición, a su potestad de gravar los resultados de dicho establecimiento. Insiste el TJUE que en este asunto, el Estado miembro de residencia de la entidad que operaba a través de un EP en otro Estado miembro había decidido unilateralmente no tener en cuenta los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas por establecimientos permanentes no residentes de sociedades residentes, siendo así que dicho Estado miembro tenía competencia para hacerlo, lo que marca la diferencia que permite la matización introducida a través de la sentencia en el asunto *W AG*. Por el contrario, en el asunto *W AG*, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud del Convenio de doble imposición entre Alemania y Reino Unido, Alemania había renunciado a su potestad de gravar los beneficios obtenidos por establecimientos permanentes situados en el Reino Unido a través de los cuales sus sociedades residentes ejercen actividades industriales o comerciales; el mismo efecto se produce simétricamente respecto del cómputo de las pérdidas sufridas por esos EPs.

El Tribunal de Justicia consideró que, en la medida en que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, Alemania había renunciado a su potestad tributaria sobre los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas por tal establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, una sociedad residente que posee un establecimiento de ese tipo no se encuentra, con respecto al objetivo de evitar o atenuar la doble imposición de los beneficios y, simétricamente, la doble imputación de las pérdidas, en una situación comparable a la de una sociedad residente que posee un establecimiento permanente situado en Alemania.

No existiendo una «situación comparable» entre los casos de «EPs internos» y «EPs comunitarios» objeto de análisis bajo tal marco regulatorio, el TJUE consideró que no podía apreciarse la concurrencia de una restricción a la libertad de establecimiento garantizada en los artículos 49 TFUE y 54 TFUE.

De acuerdo con todo ello, el TJUE respondió a la primera cuestión prejudicial que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un régimen fiscal de un Estado miembro según el cual una sociedad residente en este no puede deducir de su base imponible las pérdidas definitivas sufridas por su establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el supuesto de que el Estado miembro de residencia haya renunciado a su potestad de gravar los resultados de ese establecimiento permanente en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

Pese a las matizaciones introducidas por el TJUE en la doctrina de «pérdidas finales» de EPs, nos inclinamos a pensar que no supone o determina un «*overruling*» de la jurisprudencia del TJUE en la materia (STJUE de 12 de junio de 2018, C-650/16, y sentencias concordantes: *Timac Agro*, *Nordea Bank*, y *Bevola*).

En el caso *W AG*, el TJUE pone de relieve que la jurisprudencia *Bevola* sigue vigente ya que se trataba de un caso de exención tributaria doméstica de los EPs, de manera que el Estado de residencia de la entidad seguía manteniendo competencia para someter a imposición a las sociedades residentes (para.25 STJUE *W AG*), en tanto que en el caso *W AG* no concurría la misma situación, ya que el Estado miembro de residencia de la entidad que operaba en el Reino Unido a través de EP (Alemania) habría renunciado al ejercicio de su potestad de gravamen de tales entidades respecto de los EPs situados en el otro Estado contratante a través de un CDI que establece la aplicación del método de exención en relación con los beneficios y pérdidas imputables a tales EPs (paras.22, 25 y 27 STJUE *W AG*).

La doctrina del TJUE en el asunto *W AG*, matizando la jurisprudencia *Bevola*, es discutible, ya que incluso existiendo un CDI con método de exención, se puede argumentar que el Estado de residencia de la casa central conserva poder tributario sobre la entidad residente con EPs en el extranjero, aunque es cierto que tal potestad está condicionada claramente por el CDI como tratado internacional que establece un «contrato entre Estados» que limita su poder tributario (tesis del «método convencional autónomo»). Esta sentencia también plantea dudas sobre su alineamiento con otros pronunciamientos de la Gran Sala del TJUE (*Marks & Spencer*, y *Bevola*) que conectan la cuestión de la libertad de establecimiento con el acceso y funcionamiento del mercado interior por parte de los operadores económicos que realizan actividades transfronterizas (vid.: CFE, *Opinion Statement ECJ-TF 4/2022 on the decision of 22 September 2022 in case C-538/20, W AG, on the deductibility of foreign final losses*, December 2022).

En gran medida, la jurisprudencia del TJUE en el caso *W AG*, representa una consolidación de la doctrina establecida en el asunto *Timac Agro*, que de alguna forma termina matizando la jurisprudencia general sobre pérdidas finales de filiales extranjeras (*Marks & Spencer*), en relación con pérdidas finales de EPs comunitarios (vid.: Calderón, «Las discriminaciones fiscales generadas por el Estado de residencia del contribuyente y el Derecho de la UE», en *Impuestos Directos y Libertades Fundamentales del TFUE* (Dir. Martín Jiménez/Carrasco González, Aranzadi, 2016, pp.115 y ss); la doctrina del Tribunal de Justicia en el

asunto *W AG*, añade un elemento nuevo que limita o, cuando menos, matiza de forma sustantiva la aplicación de la referida doctrina sobre pérdidas finales de EPs, establecida en el caso *Bevola*, en relación con situaciones cubiertas por CDIs entre Estados miembros que establecen el método de exención respecto de los beneficios y pérdidas obtenidos a través de EPs.

En suma, la sentencia del TJUE en *W AG* constituye otro eslabón en la cadena de jurisprudencia sobre pérdidas finales pero no supone su descarrilamiento o desactivación de esta doctrina en casos donde aplica el método de exención unilateral establecido por la legislación doméstica. Aplicándose el método de imputación, el principio o lógica de la simetría, determinaría la admisión de la toma en consideración de beneficios y pérdidas de los EPs (SSTJUE en asuntos *W G* puntos 20-21, *Timac Agro & Nordea Bank*).

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA SÉPTIMA) DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-235/21

Partes: Raiffeisen *Leasing* y Republika Slovenija

Síntesis: IVA– Directiva 2006/112/CE – Artículo 203 – Contrato de venta y arrendamiento financiero – Persona deudora del pago del IVA – Contratos de *Sale & Lease back*–Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura–principio de neutralidad y antiformalismo en relación con el ejercicio del derecho a la deducción.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta sentencia del Tribunal de Justicia constituye la respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Eslovenia, en el contexto de una controversia entre la entidad Raiffeisen *Leasing* y la administración tributaria eslovena en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con motivo de contratos de arrendamiento financiero de una serie de inmuebles.

En particular, el referido litigio se plantea en relación con operaciones realizadas por la sociedad RED d.o.o., propietaria de un terreno y un edificio de viviendas en Rožna dolina, en el término municipal de Liubliana (Eslovenia). Esta sociedad pretendía construir nuevos edificios en dicho terreno, de suerte tal que, el 19 de noviembre de 2007, RED celebró con Raiffeisen *Leasing* un contrato de venta y arrendamiento financiero (*sale-and-lease back*). A tenor de ese contrato, Raiffeisen *Leasing* se obligaba a comprar el terreno por un precio y RED, a abonar a Raiffeisen *Leasing* las cuotas mensuales del arrendamiento finan-

ciero hasta el reembolso íntegro del valor del terreno y de los edificios de nueva construcción, esto es, un importe de 1 294 786,56 euros (en lo sucesivo, «contrato de venta y arrendamiento financiero»). El contrato indicaba un importe de la cuota del IVA de 110 056,86 euros.

La entidad eslovena Raiffeisen *Leasing* no emitió a RED ninguna factura en virtud del contrato de arrendamiento financiero y no declaró ni abonó el IVA. RED reclamó su derecho a la deducción del IVA en virtud de ese contrato, alegando que tal contrato constituía una factura.

El 22 de noviembre de 2007, las partes contratantes firmaron el contrato de compraventa del terreno (en lo sucesivo, «contrato de compraventa»), en el cual se fijó un precio de venta con IVA. RED emitió a Raiffeisen *Leasing* una factura que incluía el IVA. En ese mismo mes (noviembre de 2007), Raiffeisen *Leasing* ejercitó su derecho a la deducción del IVA correspondiente al contrato de compraventa. No obstante, la entidad RED no cumplió en el plazo señalado las obligaciones previstas en el contrato de arrendamiento financiero, de manera que las partes resolvieron ese contrato el 21 de octubre de 2011. Ulteriormente, Raiffeisen *Leasing* vendió el terreno a un tercero por un precio que incluía el IVA.

El 25 de julio de 2014, se notificó a RED una resolución de la autoridad tributaria eslovena por la que se denegaba su petición de deducción del IVA sobre la base de dicho contrato. Puesto que con la citada resolución de la autoridad tributaria quedaba descartado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, Raiffeisen *Leasing* obtuvo el derecho a reducir, mediante regularización, la cuota del IVA devengado. Sin embargo, la autoridad tributaria determinó que esta sociedad no había abonado el IVA durante el período comprendido entre el 3 de enero de 2008 y el 25 de julio de 2014 y, por consiguiente, ordenó a Raiffeisen *Leasing* el pago de intereses sobre la deuda tributaria por un importe de 50 571,88 euros.

Por lo que respecta a la operación objeto del contrato de compraventa, la autoridad tributaria eslovena consideró que estaba exenta del IVA. Habida cuenta de que las partes del contrato de compraventa no habían presentado la declaración tributaria que permite optar por la sujeción al IVA de la operación de que se trata, la autoridad tributaria estimó que no podían acogerse al derecho a la deducción, independientemente de que se hubiera emitido una factura en la que figuraba una cuota del IVA, que no se había devengado. Como resultado, se practicó a Raiffeisen *Leasing* una liquidación complementaria del IVA por valor de 44 200 euros, más los intereses por importe de 11 841,97 euros.

En opinión de la autoridad tributaria, el hecho de que Raiffeisen *Leasing* vendiera posteriormente el terreno carece de pertinencia, ya que a esta venta se le aplicó el IVA.

Después de haber agotado la vía administrativa, Raiffeisen *Leasing* recurrió ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Eslovenia, que desestimó el recurso. Raiffeisen *Leasing* interpuso entonces un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de tal Estado miembro. Este último órgano jurisdiccional puso de relieve en este contexto que, de con-

formidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la obligación de abonar el IVA como consecuencia de la emisión de una factura que lo mencione puede nacer incluso si la factura no contiene algunos datos cuya mención exige la Directiva 2006/112, en particular, en caso de que no se indique el lugar de prestación de los servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, apartados 26 y 27). Asimismo, el Tribunal Supremo de Eslovenia consideró que un contrato, como operación sujeta al Derecho de obligaciones, puede distinguirse de una factura y constituye únicamente la base jurídica de la operación sujeta al IVA, mientras que la factura debe emitirse en el momento en que se produzca el hecho que genera la obligación de pagar el IVA.

A la vista de tales circunstancias, el Tribunal Supremo de Eslovenia consideró necesario que el TJUE se pronunciara sobre la interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112 y en tal sentido decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es necesario que un contrato escrito contenga todas las menciones prescritas para una factura en el capítulo 3 («Facturación») [del título XI] de la Directiva [2006/112] para poder considerarlo «factura» en el sentido del artículo 203 de [esta Directiva]?

En caso de respuesta negativa:

2) ¿Cuáles son las indicaciones o las circunstancias en virtud de las cuales, en cualquier caso, un contrato escrito puede tener (asimismo) la consideración de factura que genera la obligación de pagar el IVA en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112]?

O, más concretamente,

3) ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112] un contrato escrito, celebrado por dos sujetos pasivos del IVA, que tiene por objeto una entrega de bienes o una prestación de servicios, cuando de dicho contrato se desprenda una voluntad expresa y objetivamente reconocible del vendedor o del prestador de servicios, en calidad de parte contratante, de emitir una factura relativa a una operación concreta, que permita al adquirente presumir razonablemente que puede deducir, sobre la base de la misma, el IVA soportado?»

2. Comentario

A través de esta sentencia, el TJUE básicamente trata de responder a la cuestión de si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, y, en caso afirmativo, cuáles son los ele-

mentos que ese contrato debe recoger obligatoriamente para que pueda considerarse una factura.

Asimismo, la cuestión prejudicial planteada requiere que se dilucide, en esencia, si es pertinente, a este respecto, examinar si del citado contrato se desprende objetivamente la voluntad del vendedor o del prestador de servicios que, como en el caso de una factura, permita generar en el comprador la convicción de que, sobre la base del propio contrato, podrá deducir el IVA soportado.

A efectos de responder a las cuestiones planteadas, el Tribunal de Justicia comenzó señalando que le corresponde al deudor del IVA mencionado en una factura la expedición de la misma, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 26 y jurisprudencia citada].

En segundo lugar, el TJUE se refirió a la finalidad de los arts. 203 y 206 de la Directiva 2006/112, a efectos de fijar el marco regulatorio aplicable. Por un lado, indicó que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 27 y jurisprudencia citada]; por otro lado, el artículo 226 de la Directiva 2006/112, responde a la finalidad de que, con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura, las administraciones tributarias puedan verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 27).

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia trajo a colación el principio fundamental de neutralidad del IVA, el cual exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. De esta forma, el TJUE considera que siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 42 y jurisprudencia citada).

Recuerda el TJUE en este punto su jurisprudencia precedente donde declaró que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112 si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Nieruchomości i Turystyka, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 43).

No obstante, el Tribunal de Justicia matizó, siguiendo las conclusiones del Abogado General en los puntos 41 y 45 de las mismas, que el objetivo del artículo 203 de la Directiva 2006/112 pasa por eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, de suerte que éste puede evitarse cuando la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA, independientemente de si el IVA se ha consignado en un documento que lleve el encabezamiento «Factura» o en otro documento, como, por ejemplo, un contrato celebrado por las partes. En esta misma línea, el TJUE señaló que para que un documento (contrato) pueda reconocerse como factura, en el sentido del artículo 203 de esta Directiva, tal documento deberá, por una parte, mencionar el IVA y, por otra, contener los datos a los que se hace referencia en las disposiciones del título XI, capítulo 3, sección 4, titulada «*Contenido de las facturas*», de la citada Directiva que sean necesarios para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA. En este sentido, suponiendo que el documento de que se trate sea un contrato, no es pertinente examinar si de él se desprende objetivamente la voluntad de las partes contratantes de que sea una factura que pueda generar en una de las partes la convicción de que, sobre la base de ese contrato, podrá deducir el IVA soportado.

El Tribunal de Justicia considera que corresponde al órgano jurisdiccional remitente (TS de Eslovenia) apreciar, en el contexto del conjunto de las circunstancias pertinentes del asunto que es objeto del litigio principal y, en particular, del conjunto de los términos del contrato de venta y arrendamiento financiero, si este contiene efectivamente los datos necesarios en el caso de autos para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA. En relación con el hecho de que, en el asunto objeto del litigio principal, el contrato de venta y arrendamiento financiero indicaba el importe de la cuota del IVA, pero no el tipo impositivo, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si dicho tipo podía deducirse del contrato.

A la vista de todo lo razonado, el TJUE respondió a las cuestiones prejudiciales planteadas declarando que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

En suma, estamos ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia donde se apela a un enfoque anti-formalista sobre los condicionantes documentales que permiten ejercitar el derecho de deducción del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal que impregna toda la regulación y mecánica aplicativa de este impuesto.

Los tribunales españoles también se han posicionado en la misma línea anti-formalista, a partir de una interpretación de la normativa doméstica del IVA a la luz del principio de neutralidad fiscal en los términos resultantes de la propia jurisprudencia del TJUE. La AN (SAN de 16 de marzo 2022) ha admitido la utilización de un acta notarial como documento que permite considerar cumplida la reclamación del acreedor al deudor en relación con cobros de facturas pendientes, a los efectos de proceder a la modificación de la base imponible del IVA respecto de créditos incobrables.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA CUARTA) DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-227/21

Partes: UAB HA.EN e Inspección Tributaria Nacional de Lituania

Síntesis: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a la deducción del IVA soportado – Venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos – Vendedor que es objeto de un procedimiento de insolvencia – Práctica nacional consistente en denegar al comprador el derecho a la deducción del IVA debido a que tenía o debería haber tenido conocimiento de las dificultades del vendedor para abonar el IVA repercutido – Fraude y abuso de Derecho – Requisitos y carga de la prueba–Presunción de abuso y derecho a la deducción del IVA soportado.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia da respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo de Lituania, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA en el marco de una transacción donde el transmitente de los bienes estaba en situación de insolvencia y tal circunstancia era conocida por el adquirente.

Tal petición prejudicial se enmarca en el contexto de un litigio entre un contribuyente (la entidad «UAB «HA.EN.»») y la «Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de Lituania (en lo sucesivo, «Administración tributaria»», en relación con la denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un supuesto abuso de Derecho cometido por HA.EN.

El referido litigio surge a partir de una serie de transacciones entre operadores económicos sujetos al IVA. Así, mediante contrato de 21 de septiembre de 2007, UAB «Medicinos Bankas» (en lo sucesivo, «banco») concedió un préstamo a UAB «Sostinės būstai» (en lo sucesivo, «vendedor») para una actividad de promoción inmobiliaria. Con el fin de garantizar el debido cumplimiento de dicho contrato, el vendedor constituyó una hipoteca a favor del banco sobre un terreno situado en la ciudad de Vilna (Lituania) en el que existía un edificio en construcción. Posteriormente, HA.EN. adquirió en noviembre 2015, mediante cesión de créditos a título oneroso, del banco que había concedido el préstamo, todos los créditos derivados del contrato de crédito celebrado entre el banco y el vendedor, así como todos los derechos constituidos en garantía del cumplimiento de las obligaciones, incluida la hipoteca contractual. Al celebrar dicho acuerdo, HA.EN. confirmó, entre otras cosas, que estaba al tanto de la situación económica, financiera y jurídica del vendedor y que sabía que este era insolvente y se hallaba sometido a actuaciones judiciales pendientes ante el Tribunal Regional de Vilna de Lituania.

Mediante contrato celebrado el 18 de diciembre de 2015, el banco cedió a HA.EN. la hipoteca constituida sobre el bien del vendedor. Mediante orden de un agente judicial de 23 de mayo de 2016 se anunció la subasta de una parte del bien inmueble del vendedor (en lo sucesivo, «bien inmueble en cuestión»), pero ningún comprador manifestó interés en su adquisición.

Al quedar desierta la subasta, se ofreció a HA.EN. la posibilidad de adjudicarse el bien inmueble en cuestión por su precio de salida en la subasta, liquidándose con ello parte de los créditos pendientes. HA.EN. ejerció este derecho y se le adjudicó el bien inmueble en cuestión. A tal efecto, el 21 de julio de 2016, un agente judicial levantó acta de la transmisión de propiedad del bien inmueble en cuestión a HA.EN. Y, el 5 de agosto de 2016, el vendedor emitió una factura en la que indicaba que la propiedad del bien inmueble en cuestión había sido transmitida a HA.EN. mediante dicha acta por la cantidad total de 5 468 000 euros, es decir, un importe de 4 519 008,26 euros más un IVA de 948 991,74 euros.

HA.EN. anotó esta factura en su contabilidad y dedujo el IVA soportado que figuraba en ella en su declaración del IVA correspondiente a noviembre de 2016. También el vendedor anotó dicha factura en su contabilidad y declaró el IVA repercutido que figuraba en ella, como IVA devengado, en su declaración correspondiente a agosto de 2016, pero nunca lo abonó a la Hacienda Pública.

El 1 de octubre de 2016, el vendedor fue declarado en quiebra, en tanto que el 20 de diciembre de 2016, HA.EN. solicitó a la Administración tributaria la devolución del excedente del IVA resultante de la deducción del IVA soportado, es decir, 948 991,74 euros.

Tras someter a HA.EN. a actuaciones de comprobación, la Administración tributaria consideró que, al efectuar la operación de adquisición del bien inmueble en cuestión, pese a que sabía o debía saber que el vendedor no abonaría a la Hacienda Pública el IVA generado por dicha operación, HA.EN. había actuado

de mala fe e incurrido en abuso de derecho. Sobre la base de esta argumentación, la Administración tributaria denegó a HA.EN., mediante resolución de 12 de julio de 2017, el derecho a deducir ese IVA soportado, le exigió el pago de intereses de demora por importe de 38 148,46 euros y le impuso una sanción de 284 694 euros.

HA.EN. impugnó esta resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania que, mediante resolución de 22 de enero de 2018, anuló la resolución de la Administración tributaria en cuanto a los intereses de demora y a la sanción, pero, por considerar que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho, la confirmó en cuanto a la denegación a HA.EN. del derecho a la deducción del IVA.

HA.EN. recurrió esta resolución de la Comisión para la resolución de litigios en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania ante el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, el cual, mediante sentencia de 14 de noviembre de 2018, confirmó la posición de la Administración tributaria y desestimó el recurso por infundado.

El 12 de diciembre de 2018, HA.EN. interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania, el cual, mediante auto de 13 de mayo de 2020, lo estimó parcialmente, anuló la sentencia del Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna y le devolvió el asunto, indicándole, en particular, que debía comprobar los requisitos y las características de la existencia de un abuso de derecho en el presente caso.

Tras un nuevo examen del litigio tributario, el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, mediante sentencia de 3 de septiembre de 2020, consideró nuevamente que HA.EN. había incurrido en abuso de derecho y declaró, en consecuencia, que la Administración tributaria podía denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. HA.EN. interpuso entonces un nuevo recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

El Tribunal Supremo de Lituania consideró que, dado que la factura correspondiente a la operación de subasta forzosa indicaba el importe neto de 4 519 008,26 euros y un importe de IVA que ascendía a 948 991,74 euros, HA.EN. había soportado efectivamente el IVA. Sobre esta base, tal Tribunal estimó que no había razón alguna para que la Administración tributaria considerara *a priori* que no se reunían los requisitos materiales y formales establecidos en la Directiva del IVA para que HA.EN. ejerciera su derecho a deducción. No obstante, el referido alto tribunal lituano se preguntó si, para denegarle el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición del bien inmueble en cuestión, la Administración tributaria podía invocar el hecho de que HA.EN. sabía o debía saber que el vendedor, debido a sus dificultades financieras y a su posible insolvencia, no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. En estas circunstancias, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [del IVA], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el transmitente, debido a su situación de insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA en [la Hacienda Pública]?»

2. Comentario

La sentencia del TJUE en el asunto *UAB HA.EN* resuelve una cuestión prejudicial sobre el alcance del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, a efectos de dilucidar si tal precepto, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe o no interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública. En cierto sentido, se trataría de clarificar si las autoridades fiscales nacionales pueden servirse de una presunción de abuso para denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por un operador económico que realiza una transacción comprendida en el ámbito del impuesto sin que medien indicios o elementos objetivos reveladores de fraude o abuso de Derecho.

El TJUE abordó la cuestión planteada trayendo a colación, con carácter preliminar, su jurisprudencia reiterada relativa al principio fundamental del sistema común del IVA consistente en el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores, el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos. El sistema común del IVA garantiza, de este modo, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada). En tal sentido, el derecho a deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA, de acuerdo con la jurisprudencia consolidada del TJUE, forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 33).

Dando un paso más a efectos de clarificar la cuestión planteada, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo ya se ha pronunciado sobre casos donde el proveedor de los bienes no ha abonado a la Hacienda Pública el IVA devengado por unas operaciones de venta, de suerte que tal circunstancia no influye en el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado (sentencia de 22 de octubre de 2015, *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 45 y jurisprudencia citada). El TJUE viene considerando que supeditar el derecho a deducción del

IVA al pago efectivo previo de dicho IVA por el proveedor de bienes tendría como consecuencia someter al sujeto pasivo a una carga económica que no le corresponde y que el régimen de deducciones pretende precisamente evitar (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 30).

Al mismo tiempo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 10 de julio de 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Una vez fijado el carácter central del derecho a la deducción del IVA soportado en conexión con el principio de neutralidad, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo, excepcionalmente, las autoridades tributarias pueden denegar tal derecho acreditando de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude o un abuso de Derecho, o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para basar el derecho a deducción formaba parte de un fraude. La verificación de estas circunstancias es competencia, en vía de revisión judicial, de los órganos jurisdiccionales nacionales, que deben comprobar que las autoridades nacionales han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

Una vez fijados los términos jurídicos del debate objeto de la cuestión prejudicial, el TJUE procedió a analizar si, en el caso de la venta de un bien inmueble por una sociedad con dificultades financieras, las autoridades tributarias nacionales pueden denegar válidamente al adquirente de ese bien el derecho a deducir el IVA soportado basándose en que, debido a su conocimiento de tales dificultades financieras y a las eventuales consecuencias de estas respecto al abono del IVA a la Hacienda Pública, dicho adquirente sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA o que incurría en abuso de derecho. El TJUE razonó básicamente en los siguientes términos, a saber:

1º El Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente, de acuerdo con la cual, en la medida en que el sujeto pasivo haya cumplido debidamente sus obligaciones declarativas en materia de IVA, la mera falta de abono del IVA debidamente declarado no puede constituir, con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión, un fraude del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 38 a 41). Ello significa que, en línea de principio, no cabe considerar que un sujeto pasivo deudor de un crédito ejecutivo que atraviesa dificultades financieras y vende, en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación

regulado por ley, uno de sus bienes para saldar sus deudas, posteriormente declara el IVA adeudado por este concepto, pero, luego, debido a esas dificultades, no puede abonar total o parcialmente dicho IVA, sea culpable, por ese mero hecho, de fraude en el IVA. Por consiguiente, con mayor razón, en tales circunstancias no puede reprocharse al adquirente de ese bien el hecho de que sabía o debería haber sabido que, al adquirir dicho bien, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.

2º Por lo que se refiere a la existencia de un posible abuso de derecho por parte del adquirente del bien inmueble en cuestión, el TJUE recordó que el Derecho de la Unión en materia de IVA se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en las que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 85). En efecto, la jurisprudencia del TJUE es clara a la hora de establecer el principio general de prohibición de abuso del Derecho de la Unión, de manera que éste no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en ese Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, apartado 26).

3º El Tribunal de Justicia se refirió a los dos requisitos que se derivan del concepto de práctica fiscal abusiva en relación con la regulación comunitaria del IVA. Por un lado, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 54 y jurisprudencia citada). En este contexto, el Tribunal de Justicia reitera que le incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva, sin perjuicio de que el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, pueda aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 76 y 77).

4º En relación con elemento objetivo de la práctica abusiva (obtención ventaja fiscal de forma contraria a la finalidad de la normativa aplicada), el TJUE señaló que, aun suponiendo que la deducción, que pretende el adquirente de un bien inmueble, del IVA soportado cuando adquirió dicho bien pueda calificarse de ventaja fiscal, esta no puede considerarse contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA. El Tribunal de Justicia se hizo eco de las conclusiones de la Abogada General, en el sentido de que el artículo 199, apartado 1,

letra g), de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y trasladar la carga del IVA al sujeto pasivo destinatario de la operación sujeta a este impuesto, en el supuesto de la entrega de un bien inmueble vendido por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación. Así, considera que la propia existencia de la facultad prevista en la citada disposición demuestra que el legislador de la Unión no consideró que la deducción del IVA pagado por el adquirente de un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación fuera contraria a los objetivos de la Directiva del IVA. En la misma línea, razona el TJUE que la intención ilegal de no abonar el IVA de un deudor que ve su bien vendido mediante ejecución forzosa no puede deducirse solamente de las dificultades financieras que ese deudor atraviesa. Por consiguiente, sobre esta única base, no puede considerarse que, al realizar una transacción comercial con aquel, el adquirente de dicho bien incurra en abuso de derecho.

5º Respecto del segundo elemento (subjetivo) de la práctica abusiva, el Tribunal de Justicia recuerda que, de un conjunto de elementos objetivos, debe resultar que la finalidad esencial de la operación en cuestión se limita a obtener una ventaja fiscal. A este respecto, se destaca, en primer lugar, que de los autos del caso se desprende que, en el asunto principal, HA.EN. era acreedora del vendedor y tenía una hipoteca sobre el bien inmueble en cuestión, que fue objeto de una venta forzosa. En tales circunstancias, procede considerar que la adquisición por un acreedor, tras una subasta desierta, de un bien inmueble sobre el que tenía tal garantía puede estar esencialmente motivada no por la obtención de alguna ventaja fiscal, sino por su deseo de recuperar la totalidad o parte de su crédito frente a un deudor en situación concursal, a través de los medios legales de que dispone, como el procedimiento obligatorio de liquidación. Tal circunstancia, esto es, la transmisión del bien en el marco de un procedimiento regulado por ley se consideró relevante a efectos de determinar que el objetivo *a priori* legítimo que persigue, una operación de ese tipo no puede asimilarse a un montaje puramente artificial, carente de realidad económica y efectuado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas lleva a prohibir (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 35 y jurisprudencia citada, y de 20 de mayo de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, apartado 35 y jurisprudencia citada). De esta forma, el conocimiento, por el adquirente, de las dificultades financieras del vendedor, de su potencial insolvencia o, como en el caso de autos, de la apertura de un procedimiento de insolvencia, así como del eventual efecto de tales circunstancias en el abono a la Hacienda Pública del IVA relativo a la operación, parece constituir una circunstancia inherente a los procedimientos obligatorios de liquidación y no basta por sí sola para acreditar el carácter abusivo de la operación de que se trata y, por lo tanto, para justificar la denegación del derecho a deducción.

6º El Tribunal de Justicia, a la luz de las consideraciones formuladas sobre la evidencia de no concurrencia de los elementos de una práctica abusiva, declaró que las autoridades tributarias de un Estado miembro, desde el punto de vista

del Derecho de la Unión, no pueden considerar válidamente que, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos a raíz de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras y que ello podía tener como consecuencia que este último no abonaría el IVA a la Hacienda Pública implica que dicho adquirente incurrió en abuso del derecho y, por lo tanto, no pueden denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. El Tribunal de Justicia estableció, igualmente, que tal práctica nacional sería también contraria al principio de neutralidad fiscal en la medida en que implica que los adquirentes de bienes inmuebles no pueden deducir el IVA soportado en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, lo que equivale a cargarles con el peso de dicho impuesto, mientras que el principio de neutralidad fiscal tiene precisamente por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y jurisprudencia citada). Dicha práctica, se consideró por el TJUE, equivalente a hacer soportar a tales adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la Hacienda Pública.

Así las cosas, el Tribunal de Justicia resolvió las cuestiones prejudiciales planteadas en el sentido de que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debía interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

Esta doctrina del TJUE conecta con otros pronunciamientos previos (asuntos *Halifax*, *WebMindLicenses*, entre otras) en materia de prohibición de prácticas abusivas en relación con el IVA, donde se viene rechazando que se pueda anular una ventaja fiscal relativa a la aplicación de la normativa de este impuesto atendiendo únicamente a indicios de una estructuración o planificación fiscal dirigida a su obtención, sin que se acredite suficientemente la existencia de un montaje artificial carente de realidad económica elaborado con el único fin de obtener tal ventaja fiscal; y ello porque el Tribunal de Justicia ha declarado que, de acuerdo con los principios de neutralidad y seguridad jurídica, la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA, exige, por una parte que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecido en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, 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 y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cues-

ción se limita a obtener dicha ventaja fiscal (SSTJUE de 17 de diciembre de 2015, C-419/14, 4 de junio de 2020, C-430/19, de 18 de junio 2020, C-276/18 y de 16 de junio 2022, C-596/20). El TS, por su parte, ha considerado que el principio de neutralidad del IVA y la jurisprudencia del TJUE no ampara situaciones de fraude donde, por ejemplo, un contribuyente refleja en una autofactura un proveedor ficticio de forma deliberada, sin ofrecer razón sobre la identidad del mismo, impidiendo que la administración pueda acreditar su condición de sujeto pasivo como requisito material del derecho de deducción (STS 223/2022).

COMENTARIO AL AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE (SALA SEXTA) DE 1 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

(España)

Asunto: C-67/22

Partes: Pharol SGPS contra Autoridade Tributaria e Aduaneira

Síntesis: Libre Circulación de Capitales—Impuesto sobre Sociedades—Dividendos percibidos por una sociedad establecida en un Estado miembro de una sociedad nacional y de una sociedad establecida en un país tercero—Medidas nacionales para evitar la doble imposición—Diferencia de trato fiscal de los dividendos nacionales y extranjeros—Restricción a la libre circulación de capitales—Justificación basada en la eficacia de los controles fiscales—Inexistencia de obligación convencional de intercambio de información en materia tributaria

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este pronunciamiento del TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 y 65 del TFUE (libre circulación de capitales) en relación con la inaplicación de las medidas nacionales recogidas en la legislación fiscal portuguesa del impuesto sobre sociedades en materia de eliminación de la doble imposición internacional en relación con dividendos procedentes de países terceros.

Tal pronunciamiento del TJUE constituye la respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, en el marco de un litigio entre la sociedad Pharol SGPS (anteriormente Portugal Telecom SGPS) y la autoridad tributaria portuguesa sobre la aplicación de la legislación fiscal portuguesa en materia de eliminación de la doble imposición en sede del impuesto sobre sociedades.

En particular, la controversia surge a raíz de que la entidad Pharol, dedicada a la gestión de participaciones societarias del Grupo PT y dominante del grupo fiscal a los efectos de la declaración del impuesto sobre sociedades en Portugal, integró en la base imponible dividendos obtenidos en 2005 por una entidad dependiente portuguesa (PT Ventures SGPS) integrada en el referido grupo fiscal, que los había recibido como consecuencia de una distribución de beneficios realizada por una filial (Unitel) establecida y sujeta al impuesto sobre sociedades en Angola, y sobre la que ostentaba un 25% de participación en su capital social.

Tales dividendos de fuente extranjera (Unitel, Angola) se integraron en la autoliquidación del grupo fiscal PT presentada en 2005, sin que se hubiera aplicado en relación con los mismos medida alguna para evitar o corregir la doble imposición internacional.

En el año 2010, la entidad Pharol solicitó una revisión de la autoliquidación del grupo fiscal PT presentada en relación con el ejercicio 2005, invocando la aplicación de la exención de los dividendos percibidos por PT Ventures SGPS de su filial Unitel, a efectos de la correspondiente devolución de ingresos tributarios indebidos. Pharol argumentó que denegar la aplicación de la medida doméstica para evitar la doble imposición con respecto a los dividendos distribuidos por la filial angoleña resultaba contrario a la libre circulación de capitales establecida en el art. 63 TFUE.

Ante la denegación de tal solicitud, el contribuyente (Pharol SGPS) interpuso recurso ante el Tribunal Tributario de Lisboa, que desestimó tal recurso, al considerar que la restricción estaba justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, toda vez que las autoridades fiscales portuguesas no podían requerir a las angoleñas informaciones o datos a efectos de verificar los presupuestos de aplicación del método de exención para evitar la doble imposición sobre dividendos matriz-filial.

El contribuyente interpuso recurso frente a la sentencia del Tribunal Tributario de Lisboa, ante el Tribunal Supremo Administrativo de Portugal, alegando que la legislación fiscal invocada no establecía como requisito la existencia de un acuerdo de intercambio de información tributaria con el país de residencia de la filial que distribuye los dividendos. También alegó que existe jurisprudencia del TJUE que allí donde sea posible verificar los requisitos de aplicación de una medida que establece una ventaja fiscal sin la colaboración de un país tercero, una restricción a la libre circulación de capitales no estaría justificada y, por tanto, sería contraria al Derecho de la UE. Pharol se sirvió de todos los medios de prueba admisibles en Derecho para acreditar el cumplimiento de los requisitos a los que está sujeta la aplicación del método de exención. El Tribunal Supremo Administrativo consideró cumplidos todos los referidos requisitos, salvo el relativo a la residencia de la filial en un Estado miembro de la UE.

En estas circunstancias, el Tribunal Supremo Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear ante el TJUE cuestión prejudicial en el siguiente sentido:

«1) La persistencia de diferencias en cuanto a la cooperación de las autoridades tributarias entre Estados miembros de la Unión, por una parte, y entre Estados miembros de la Unión y terceros Estados, por otra, puede, en un supuesto como el presentes [es decir, en los que el régimen para eliminar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos no supedita su aplicación a la existencia de acuerdos de colaboración], justificar una diferencia de tratamiento fiscal entre los dividendos distribuidos por sociedades residentes en Estados miembros de la Unión y dividendos distribuidos por sociedades residentes en terceros países?

2) En caso de acreditarse, por los medios de prueba a disposición de los contribuyentes, los requisitos de los que depende la atribución de una ventaja fiscal a los dividendos distribuidos a una sociedad residente en un Estado miembro, éste podrá denegar la concesión de dicho impuesto. ventaja basada en la inexistencia de una obligación convencional de información tributaria que vincule al tercer Estado del que proceden dichos dividendos?» (traducción no oficial).

2. Comentario

El Tribunal de Justicia, a través de este pronunciamiento, analiza en qué medida la ausencia de un acuerdo internacional de intercambio de información tributaria entre el Estado de residencia de la matriz/holding y el «país tercero» de residencia de la filial que distribuye dividendos a la primera permite denegar la aplicación de una «ventaja fiscal» consistente en la eliminación de la doble imposición económica internacional sobre tal renta en sede del impuesto que grava al accionista. Básicamente, el debate pasa por el alcance de la causa de justificación de este tipo de restricciones a la libre circulación de capitales, basada en la eficacia de los controles fiscales, y si tal razón imperiosa de interés general resulta proporcionada en casos donde el contribuyente aporta pruebas en relación con los presupuestos de aplicación de la medida que establece la referida ventaja fiscal.

Estamos ante una materia sobre la que el TJUE se ha pronunciado en alguna ocasión, lo cual motivó que el pronunciamiento se materializara en forma de auto, de acuerdo con el art. 99 del Reglamento del Procedimiento del Tribunal de Justicia, que prevé pueda resolverse de esta forma cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a la cuestión prejudicial no dé lugar a ninguna duda razonable. No obstante, pensamos que tanto la cuestión debatida como el razonamiento del Tribunal de Justicia en este asunto posee gran interés y relevancia práctica.

El pronunciamiento del TJUE, tal y como se indicó, versa sobre la interpretación de la libre circulación de capitales, y en tal sentido primeramente se puso de relieve cómo el artículo 63 TFUE, apartado 1, establece la liberalización de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países, determinando a tal fin que, en el ámbito del capítulo del Tratado FUE titulado «Capitales y pagos», quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miem-

bro y terceros países (Sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 46 y jurisprudencia citada).

De esta forma, el TJUE dejó claro desde un principio que el artículo 63 TFUE se opone, en principio, al tratamiento diferente, en un Estado miembro, de los dividendos de sociedades establecidas en un tercer país, en comparación con los dividendos de sociedades que tienen su domicilio social en ese Estado miembro (sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 48 y jurisprudencia citada).

De esta forma, el Tribunal de Justicia fijó la existencia de una diferencia de trato en términos distintos los planteados por el Tribunal Supremo Administrativo que parece referirse a la comparación entre el trato concedido a los dividendos distribuidos al contribuyente en cuestión por una sociedad establecida en otro Estado miembro y el trato concedido a los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer país; el TJUE, por su parte, considera que debe hacerse una comparación entre, por un lado, el tratamiento de los dividendos recibidos de sociedades residentes y, por otro lado, el tratamiento reservado a los dividendos de sociedades establecidas en un tercer país (véase, por analogía, Sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 48).

Una vez establecidos por el Tribunal de Justicia los términos de comparación a efectos de determinar la concurrencia de una discriminación fiscal, puso de relieve que el trato concedido a los contribuyentes que han percibido dividendos de una sociedad residente o de una sociedad establecida en otro Estado miembro consiste en permitir que dichos dividendos se deduzcan de la base imponible de la sociedad receptora, mientras que los contribuyentes que hayan percibido dividendos de una sociedad establecida en un tercer país no pueden deducirlos de dicha base imponible.

Considerando lo anterior y las cuestiones planteadas por el tribunal nacional remitente, el Tribunal de Justicia consideró que, a la postre, el tema de fondo consiste en analizar si los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la legislación nacional diseñado para eliminar la doble imposición económica de los dividendos en virtud de la cual una sociedad residente en el Estado miembro de que se trate puede deducir de su beneficio imponible los dividendos que le distribuya otra sociedad residente, pero no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad establecida en un tercer país, debido a que este último no está sujeto a ninguna obligación contractual de proporcionar información fiscal al Estado miembro de imposición, cuando dicha normativa nacional no supedita esa deducibilidad fiscal a la existencia de esa obligación contractual y los medios de prueba a que pueda recurrir el contribuyente de que se trate le den la posibilidad de demostrar por sí mismo que cumple los requisitos para la concesión de dicha deducción.

Enfocada en estos términos la cuestión de fondo, el Tribunal de Justicia trajo a colación su reiterada jurisprudencia en el sentido de que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, como restricciones a la circulación de capitales, incluyen aquellas que pueden disuadir a los no residentes de invertir en un Estado miembro o disuadir a los residentes de dicho Estado miembro de invertir en otros Estados (STJUE de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 45 y jurisprudencia citada). De esta forma, una diferencia de trato consistente en la posibilidad de que una sociedad residente deduzca de su base imponible los dividendos distribuidos a esa sociedad por otra sociedad residente, cuando no puede deducir los dividendos distribuidos por una sociedad residente en un tercer país, es probable que disuada a las sociedades residentes invertir su capital en sociedades establecidas en terceros países. Y ello porque las rentas de capital con origen en terceros países están sujetas a un tratamiento fiscal menos favorable que los dividendos distribuidos por sociedades residentes, de tal forma que las acciones de sociedades establecidas en terceros países resultan menos atractivas para los inversores residentes en el Estado miembro en cuestión que las de sociedades residentes.

Ciertamente, el TJUE no tuvo dificultad para establecer que una normativa como la controvertida en el litigio de autos constituye, una restricción a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países que, en principio, está prohibida por el artículo 63 TFUE.

Una vez fijada la concurrencia de una restricción, el TJUE entró a analizar la existencia de una eventual fundamentación o justificación de la misma. En este sentido, el Tribunal de Justicia puso de relieve cómo, de conformidad con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), el artículo 63 TFUE se tiene que entender sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal que establezcan una distinción entre contribuyentes que no se encuentren en la misma situación que se refiere a su lugar de residencia o al lugar donde está invertido su capital. El artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de acuerdo con la propia jurisprudencia del TJUE, en la medida en que constituye una excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, debe interpretarse de manera estricta. Ello significa que dicha disposición no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa tributaria que distinga entre contribuyentes en función de su lugar de residencia o del Estado en el que invierten su capital es automáticamente compatible con el Tratado FUE [Sentencias de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 60, y de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Exención de fondos de inversiones contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 67]. Antes al contrario, las diferencias de trato autorizadas por el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), no deben constituir, de conformidad con el apartado 3 de ese mismo artículo, un medio de discriminación arbitraria o una restricción encubierta.

En este sentido, el Tribunal de Justicia recordó que solo pueden autorizarse diferencias de trato similares si se refieren a situaciones que no son objetivamente comparables o, en su defecto, si están justificadas por una razón impe-

riosa de interés general [Sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 61, y de 7 de abril de 2022, C-342/20, EU:C:2022:276, n.º 68].

En relación con la existencia de «situación comparable», el TJUE reiteró que, en relación con una norma fiscal destinada a evitar o atenuar la doble imposición económica de los beneficios distribuidos, la situación de una sociedad por acciones que recibe dividendos procedentes de un tercer país es asimilable al de una sociedad por acciones que percibe dividendos de origen nacional, en la medida en que, en ambos casos, los beneficios realizados pueden, en principio, estar sujetos a tributación en cadena (Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 55 y jurisprudencia citada).

Respecto de la concurrencia de una justificación en virtud de razones imperiosas de interés general, el Tribunal puso de relieve que resulta igualmente necesario que la restricción sea adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido por la misma y que no exceda de lo necesario para alcanzarlo (Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 56 y la citada jurisprudencia).

En este contexto, el Tribunal de Justicia reconoció que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre circulación de capitales [Sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 74 y jurisprudencia citada].

Y dando un paso más sobre el alcance de esta causa de justificación en el contexto de la libre circulación de capitales respecto de situaciones que afectan a países terceros, el Tribunal señaló que los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países se enmarcan en un «marco jurídico diferente» al vigente en la Unión y que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 /CEE de 19 de diciembre de 1977 sobre la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de la imposición directa y la imposición de las primas de seguros, modificada por el Consejo Directiva 2004/106/CE, de 16 de noviembre de 2004, en vigor en la fecha de presentación de la solicitud de revisión por parte de Pharol, así como la Directiva 2011/16 del Consejo /UE de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación administrativa en materia fiscal y por la que se deroga la Directiva 77/799, no existe entre dichas autoridades y las autoridades competentes de un tercer país, cuando estas últimas no han contraído ningún compromiso de asistencia mutua (véase, en este sentido, Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 63 y jurisprudencia citada).

El Tribunal de Justicia ha deducido reiteradamente de ello que, cuando la legislación de un Estado miembro supedita el beneficio de un régimen fiscal más ventajoso al cumplimiento de requisitos cuyo cumplimiento sólo puede comprobarse recabando información de las autoridades competentes de un país

tercero, ese Estado miembro puede, en principio, negarse a conceder ese beneficio si es imposible obtener esa información de ese tercer país, en particular porque este último no está sujeto a una obligación convencional de proporcionar información (véase, en este sentido, la Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartado 64 y jurisprudencia citada).

A este respecto, el TJUE consideró que le corresponde al órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Supremo Administrativo de Portugal) determinar si el derecho al régimen fiscal previsto por la normativa nacional controvertida depende del cumplimiento de requisitos cuyo cumplimiento sólo puede comprobarse mediante la obtención de información de las autoridades competentes de un tercer país. No obstante, el Tribunal de Justicia no renunció a proporcionar ciertos criterios al tribunal nacional, recordando que tal puede ser el caso cuando la deducción de los dividendos de la base imponible dependa del requisito relativo a la obligación tributaria de la entidad distribuidora de los dividendos, cuyo cumplimiento la administración tributaria debe poder comprobar (véase, en este sentido, la Sentencia de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, apartados 65-66).

En cuanto a la posibilidad de que el contribuyente de que se trate demuestre el cumplimiento de los requisitos para la concesión de dicha deducción, el TJUE reconoció que, de acuerdo con su jurisprudencia, en las relaciones entre los Estados miembros no puede excluirse, *a priori*, que dicho contribuyente pueda aportar los correspondientes justificantes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de imposición comprobar, de forma clara y precisa, si se cumplen dichos requisitos (véase, al respecto, Sentencia de 10 de abril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 81 y jurisprudencia citada). Sin embargo, dicha jurisprudencia se basa en la prohibición de restricciones a la libre circulación de capitales entre Estados miembros, por lo que no puede trasladarse plenamente a los movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, ya que estos movimientos forman parte de un «contexto jurídico diferente» (véase, en este sentido, Sentencia de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 82 y jurisprudencia citada).

En consecuencia, en una situación de movimientos de capitales entre Estados miembros y terceros países, la posibilidad de que el contribuyente en cuestión aporte dichos documentos acreditativos debe valorarse a la luz de la existencia de medidas administrativas y reglamentarias que permitan, en su caso, un control de la veracidad de dichos documentos [véanse, en este sentido, Sentencias de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645, núm. 50, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidos en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 91 y jurisprudencia citada].

A este respecto, el TJUE consideró que, a falta de un marco (internacional) regulador de la asistencia administrativa mutua entre un Estado miembro y un tercer país donde está situada la entidad participada por el contribuyente esta-

blecido en el referido Estado miembro respecto de la cual se invoca la aplicación de un beneficio fiscal en ese Estado miembro, éste no está obligado a conceder a ese contribuyente la oportunidad de aportar las pruebas necesarias para obtener esa ventaja fiscal cuando dicho tercer país no tenga la obligación convencional de facilitar la información pertinente al respecto, de modo que el mismo Estado miembro no está en condiciones de comprobar, en su caso, la veracidad de dicha información [véase, en este sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, I:C:2014:249, n.º 85, y de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermediarias establecidas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, n.º 94 y la citada jurisprudencia, y núm. 95].

Así las cosas, el TJUE declaró que considerando la inexistencia de la obligación convencional de proporcionar información del tercer país, es imposible obtener dicha información de ese mismo país, un Estado miembro no está obligado a dar al contribuyente la posibilidad de presentar por sí mismo pruebas que demuestren que concurren las condiciones necesarias para obtener esa deducción cuando, debido a esa falta de obligación convencional, dicho Estado miembro no pueda comprobar la veracidad de dichos elementos.

El TJUE, por tanto, termina estableciendo una jurisprudencia dual sobre el alcance de la libre circulación de capitales, dependiendo del «contexto jurídico» concurrente, esto es, si se trata de «situaciones comunitarias» o «extracomunitarias». En el caso de situaciones «extracomunitarias» pueden justificarse restricciones basadas en medidas de control fiscal, en casos donde no resultan de aplicación mecanismos de asistencia mutua en materia tributaria que permitan a las autoridades fiscales de los Estados miembros verificar los presupuestos de aplicación de la «ventaja fiscal» invocada, siempre que tales presupuestos se refieran a datos, documentos o informaciones tengan carácter extraterritorial o extranjero en el sentido de que sólo puedan ser verificadas por las autoridades del país tercero. De esta forma, la virtualidad de los mecanismos de asistencia mutua en materia tributaria resulta reforzada, hasta el punto de que la existencia y aplicación de los mismos puede afectar a las reglas sobre la valoración y carga de la prueba en el marco de procedimientos domésticos de aplicación de los tributos. Esta doctrina también permite penalizar fiscalmente las operaciones o estructuras que pivotan sobre jurisdicciones no cooperativas en materia tributaria, cuando menos allí donde tal calificación derive de la «opacidad fiscal».

Ni que decir tiene que, en último análisis, los principios constitucionales y legales (tutela judicial efectiva, defensa jurídica, igualdad de armas, igualdad tributaria, entre otros) que rijan en cada ordenamiento nacional aplican igualmente en este contexto y, de acuerdo con ellos, un contribuyente puede acreditar los presupuestos propios de las exenciones o ventajas fiscales establecidas por el Derecho nacional a través de medios distintos de los que proporcionan los mecanismos de asistencia mutua internacional en materia tributaria. La Carta Europea de Derechos Fundamentales y los «principios comunitarios» de efectividad y equivalencia pueden operar de forma complementaria a estos mismos efectos.

A blurred photograph of a modern office hallway with large glass windows and doors. In the foreground, a person in a dark suit is walking towards the left, carrying a black briefcase. In the background, another person in a light-colored suit is walking towards the right, carrying a folder. The floor is made of light-colored tiles, and the ceiling has a grid pattern with recessed lighting.

Transferencia

Últimos o recientes pronunciamientos
jurisprudenciales sobre el derecho tributario
sancionador (1)

Lo más destacado de la Revista Interactiva de
Actualidad (RIA)

ÚLTIMOS O RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS JURISPRUDENCIALES SOBRE EL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR ¹

Antonio Martínez Lafuente

Abogado del Estado. Doctor en Derecho

Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario

Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

Cómo referenciar: Martínez Lafuente, A. (2022). Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el Derecho tributario sancionador. *Revista Técnica Tributaria* (139), 291-345.

¹ Ponencia presentada el día 26 de octubre de 2022 con motivo de la inauguración del Curso Académico 2022/2023

SUMARIO

1. En relación con el delito contra la Hacienda Pública
2. En relación con las infracciones y sanciones tributarias
 - 2.1. Aspectos generales
 - 2.2. Los principios del derecho sancionador tributario
 - 2.3. Las infracciones tributarias
 - 2.4. Las sanciones tributarias
 - 2.5. El procedimiento sancionador

No hace mucho me ocupé sobre el delito contra la Hacienda Pública² y sobre los principios del Derecho Tributario sancionador;³ tras ello se han producido nuevos pareceres de la Jurisprudencia, entendiendo esta expresión en su más amplio sentido, que precisan o corrigen anteriores pronunciamientos fruto de nuevos hechos llevados a conocimiento de los Tribunales de Justicia o de distintos enfoques planteados por los recurrentes y aceptados por estos; y sin más procedo a dar cuenta de lo que se contiene en el presente estudio que sólo pretende poner al día cuestiones que son sobradamente conocidas por los estudiosos de la disciplina y sobre todo por los que ahora se denominan operadores jurídicos.

1. En relación con el delito contra la Hacienda Pública

1.- La primera de las cuestiones que se traen a colación guarda relación con la terminología utilizada en el Código Penal en relación con los diversos supuestos contemplados; y así la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2021, en relación con las «expresiones técnicas» mencionadas⁴ por la norma sancionadora aclara que:

«Para que haya predeterminación del fallo es necesario que en el relato fáctico se hayan utilizado expresiones técnicas en sentido jurídico. La doctrina de esta Sala incluye las siguientes: a) expresiones técnico-jurídicas que definan o den nombre a la esencia del tipo aplicado; b) expresiones sean tan sólo asequibles por regla general para los juristas y no sean compartidas en el uso del lenguaje común; c) expresiones que tengan valor causal respecto al fallo y; d) que, suprimidos tales conceptos jurídicos, dejen el hecho histórico sin base alguna.

Puede ocurrir que el Juez o Tribunal emplee expresiones que son utilizadas en los tipos penales pero también en el lenguaje común. Así ocurre con los términos defraudación y concierto. En tales supuestos nada obsta a que ese tipo de expresiones o vocablos se utilicen en la redacción de los hechos probados y no por ello puede decirse que predeterminen el resultado correspondiente a la subsunción judicial sino que, antes al contrario, en ocasiones se convierten en imprescindibles, arrojando más claridad semántica. A veces por un purismo mal entendido se realizan descripciones fácticas a base de sinónimos o locu-

2 Me remito a : «Precisiones Jurisprudenciales sobre el delito contra la Hacienda Pública». Editorial Civitas Thomson Aranzadi (2019) con prólogo del Profesor Rodríguez Mourullo.

3 La remisión se realiza a : «La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Doctrina Jurisprudencial.» «Revista Técnica Tributaria» n.º 134 (2021).

4 La remisión se realiza a mi estudio: «La cuestión terminológica en la Ley General Tributaria». Revista «Impuestos» Volumen II (2004), y más recientemente a: «En torno a la literatura jurídica», en «Abogados del Estado. Revista de la Asociación», n.º 55 (2021); el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de marzo de 2015, expuso: «Hemos declarado, muchas veces, está claro que, sin éxito, pero hemos de insistir en ello por imperativos constitucionales, que «liquidar no es sancionar». De tal modo que, la trasgresión del Ordenamiento Jurídico que toda regularización tributaria comporta, si no se anuda a ella, entre otros requisitos, el de la culpabilidad, no acarrea la imposición de sanción. Por eso, todos los mecanismos que vinculan a la trasgresión la sanción automática han de reputarse contrarios a Derecho. Esto explica que de las múltiples trasgresiones que se producen en todos los ámbitos del Ordenamiento Jurídico diariamente sólo una mínima parte son objeto de sanción. El Derecho Tributario no puede, ni debe, ser una excepción.»

ciones equivalentes, muchas veces con aportaciones de frases retorcidas, fruto de un incorrecto léxico, que resultan poco comprensible para los propios destinatarios de la resolución.

En este caso el precepto aplicado (artículo 309 del Código Penal, derogado) no utilizaba para describir la conducta típica el término «defraudación», vocablo que sí utiliza el actual artículo 306 del Código Penal, que ha sustituido al artículo 309. Pero no cabe duda que tanto el término «defraudación» como el adjetivo «defraudado» o la expresión verbal «concertó» son vocablos usados en el lenguaje común. Para su comprensión no se precisan conocimientos de Derecho ajenos a una cultura media general y se trata de términos entendibles por cualquier persona e interpretables, sin necesidad de un conocimiento jurídico especializado.

Además, en este caso su hipotética exclusión no impediría la calificación de los hechos como delito porque el relato fáctico, al margen de estas singulares expresiones, precisa con todo detalle la dinámica defraudatoria. Se trata de expresiones meramente descriptivas de la acción típica que aportan claridad semántica al juicio histórico.»

2.- Antes de abordar lo concerniente a los requisitos del delito básico contra la Hacienda Pública que es el contemplado en el art. 305 del Código Penal, tenemos que hacer alusión a las precisiones que se contienen en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021, a cuyo tenor:

«Ambas acusaciones impugnan acertadamente tal entendimiento. Esa interpretación parte de la errónea configuración de los tipos penales definidos en el art. 305 del Código Penal como norma penal absolutamente en blanco, a integrar completamente por la normativa tributaria. La realidad es que se trata de tipos, parcialmente en blanco, que sólo han de integrarse con la normativa tributaria en los extremos a los que remite la tipificación penal (conceptos tributarios como base imponible, cuota defraudada, período impositivo....). Ese carácter decae cuando no se trata de la elusión del pago de impuestos o el disfrute indebido de beneficios fiscales, sino – como en este caso – de fraudes en el contexto y mecánica de determinados tributos como es el Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Es decir, se introduce la primera de las precisiones en el sentido de que la norma penal está concebida como norma «parcialmente» en blanco; y ello lo hace en relación con la problemática de los intereses de demora⁵ en relación con el responsable tributario; y así se expuso:

«Afirma que la exigencia de los intereses de demora impuestos en sentencia a los responsables de los delitos fiscales que resultan condenados y al recurrente como responsable civil subsidiario, es improcedente, por infringir la Ley General Tributaria y por resultar contrario al principio de responsabilidad patrimonial universal constitucionalmente garantizado. Argumenta que no son las mismas reglas de responsabilidad civil las que deben aplicarse al responsable civil subsidiario que al directo y que deben ser tenidas en consideración las

⁵ Me ocupé del tema en: «Nueva visita al interés de demora tributario». Revista «Impuestos». Volumen II (2010).

dilaciones habidas; y a tal fin, examina el artículo 41.1 de la Ley General Tributaria, con cita del particular que señala que la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario; así como el 176 de la Ley General Tributaria; y en cualquier caso, insta que los intereses de demora tributarios dejen de devengarse en caso de un retraso imputable a la Administración Tributaria, con cita de la jurisprudencia contenciosa.

Es decir, entiende que el régimen jurídico aplicable al «responsable subsidiario» del delito fiscal, no puede ser el mismo que el que se aplicó al responsable directo, pues siendo el art. 305 del Código Penal una norma penal en blanco que remite a la normativa tributaria debe aplicarse el régimen del responsable tributario subsidiario, mencionado en el art. 43 de la Ley General Tributaria. El art. 41.3 de este texto establece que «salvo lo dispuesto en el apartado 2 del art. 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». La recurrente interpreta que la deuda correspondiente al responsable tributario subsidiario es la que existiría para el responsable directo en período voluntario y no en fase ejecutiva, por lo que esa deuda no puede verse incrementada con los intereses de demora anteriores al momento último de pago en período voluntario.»

Añadiéndose:

«Donde no es dable confundir, al responsable civil subsidiario ex art. 120.4 del Código Penal, con el responsable tributario subsidiario; no resultan de aplicación a la recurrente los arts. 41.1 y 176 de la Ley General Tributaria, sino el 120.4 del Código Penal en cuanto establecimiento empleador de la responsabilidad directa, sobre cuyas actuaciones no ejerció control alguno, permitiendo (sus mandos directivos y su consejo de administración) que desarrollara sin cortapisas tan importante volumen de actividad comercial descontrolada.

Como hemos expresado en diversas resoluciones, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.

Por otra parte, la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública consiste en el importe de la deuda tributaria. El concepto de deuda tributaria se contiene en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, que establece: «la deuda tributaria estará integrada, en su caso, entre otros conceptos por el interés de demora.»

3.- Por lo que respecta a las discrepancias de los recurrentes con relación a la ausencia del elemento subjetivo del tipo contenido en el artículo 305 del Código Penal, tienen desde luego razón cuando aseguran que el delito contra la Hacienda Pública no se conforma ni con la falta de presentación de las correspondientes declaraciones, en relación con los tributos que imponen esa obligación al propio deudor tributario, ni, por descontado, tampoco con el solo impago de la cuota debida.

El artículo 305 del Código Penal emplea, no por casualidad, el sintagma «defraudar»,⁶ como verbo rector de la conducta que describe; y aunque es verdad que la doctrina no es del todo conteste en cuanto a los aspectos que dicha expresión debe abarcar, ni en consecuencia coincide tampoco en señalar qué conductas quedarían extramuros del mismo, sí existe, en cambio, un consenso general en que la expresión escogida por el legislador demanda la existencia, en el plano objetivo y subjetivo, de una cierta maquinación, maniobra o añagaza, aun cuando pudiera ser meramente pasiva, para disimular, oscurecer u ocultar a la Hacienda la realidad del hecho imponible.

También lo ha destacado así el propio Tribunal Supremo, por todas, la sentencia número 209/2019, de 22 de abril, que se pronunció en este sentido: «Aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal

6 También se recuerda en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2021, que: «En cuanto a la indebida aplicación del artículo 305 del Código Penal, la aplicación errónea del mismo se desvanece desde la lectura del hecho probado. La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declarar mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 801/2008, de 26 de noviembre) y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad». (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago. Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. En ese mismo sentido el artículo 1 del Acuerdo del Consejo de 26/07/1995, que aprobó el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que en materia de ingresos, será constitutivo de fraude «cualquier acción u omisión intencionada relativa a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta». (sentencia 564/2018, de 19 de noviembre).»; y además en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2022, se expone: «La sentencia impugnada concreta el fraude en la actuación del recurrente porque «su pretensión insostenible es no pagar en el Reino Unido (solo por lo allí ganado o remitido, esto es, prácticamente nada) y no pagar en España, porque su domicilio fiscal está en el Reino Unido. En una pretensión fraudulenta...». La jurisprudencia de esta Sala tiene un cuerpo de doctrina consolidado sobre la tipicidad subjetiva del delito fiscal y aunque del tenor literal de algún pronunciamiento del Tribunal Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación –cuando debió hacerse–, superando las cuantías fijadas por la ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo). La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) «declarar mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 801/2008 de 26 de noviembre) y concurrirá cuando «se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad». (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre). En el delito de defraudación tributaria se exige la ocultación de ingresos como medio para eludir el pago de impuestos no bastando el mero impago. O «aparentar que el lugar de residencia es distinto, logrando hacerse con certificaciones en tal sentido para conseguir así disminuir las obligaciones tributarias» (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 892/2016, de 25 de noviembre.). En esta misma sentencia se añade «la deslocalización simulada para ocultar las bases tributarias es, en principio, una modalidad defraudatoria capaz de rellenar las exigencias del tipo.»

Supremo pudiera parecer desprenderse que lo único exigible para poder considerar perpetrado el delito fiscal sería la no presentación en plazo de la declaración con la correspondiente liquidación –cuando debió hacerse–, superando las cuantías fijadas por la Ley, por el simple hecho de constituir tal conducta un supuesto de impago del impuesto debido, lo cierto es que el criterio mantenido por este Tribunal se orienta hacia la exigencia añadida de un componente defraudatorio en la conducta del sujeto activo, que se traduzca en la ocultación del hecho imponible o de sus características (tipo objetivo) con el ánimo de eludir el pago del impuesto (tipo subjetivo), sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003; un ‘elemento de mendacidad’ que eleva el impago a la categoría de delito, y no de simple infracción tributaria, sentencia Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006, pues lo realmente importante no es el impago, sino la ocultación del deber de pagar, y la ausencia de declaración oculta precisamente ese dato, sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005.»

Razona la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2005: «Este entendimiento del tipo objetivo encaja mejor con el texto del artículo 305 del Código Penal actual, en el que se sanciona al que por acción u omisión ‘defraude’ a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, de donde no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina, también se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso; en los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago; el deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar.

La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria, sin embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración, ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz, pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios, de esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.

Como recuerda la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2021:

«Respecto del tipo penal del art. 305 del Código Penal, en su fundamento de derecho segundo, dice que “se constituye objetivamente por: a) Un autor caracterizado por ser deudor tributario. Se trata de un «delito especial» que solamente puede cometer quien tiene esa condición; lo que no exige que el autor lleve a cabo el comportamiento típico por su propia mano; b) un aspecto “esencialmente omisivo” en cuanto que supone la infracción del deber de contribuir, que

la doctrina clasifica dentro de los «mandatos de determinación», que llevan a clasificar el delito dentro de la categoría de "en blanco"; c) pero que no se limita a la mera pasividad, por lo que, asume cualquiera de las modalidades de acción u omisión que el precepto citado prevé, lo que no basta es la mera elusión de la presentación de la preceptiva declaración y liquidación, o la inexactitud de ésta, ya que el desvalor de la acción exige el despliegue de "una cierta conducta o artificio engañoso", que lleva a incluir este delito dentro de la categoría de los de "medios determinados" funcionales para mantener oculta a la Hacienda la existencia del hecho imponible; d) que requiere un resultado constituido por el "perjuicio económico para la Hacienda" que será típico si alcanza la cantidad fijada en la norma penal; e) que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente.

Y en lo que al elemento subjetivo se refiere, en el sexto, añade que "lo que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal. Y lo que debe querer es precisamente lograr como resultado de sus actos impedir la efectividad recaudadora de Hacienda y la evitación del pago a que venía obligado", con lo cual, lo que se viene a decir es que basta la conciencia y voluntad defraudadora, para incurrir en el delito.»⁷

4.- Es cada vez más frecuente la apreciación de la comisión de delito contra la Hacienda Pública con motivo de la solicitud de devoluciones especialmente las que guardan relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido⁸ y ello conduce a la concurrencia medial con otro delito, pues como recuerda la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021:

«La comprensión de la calificación, se comprende mejor si partimos de que el delito fiscal por devoluciones indebidas, integra una modalidad de estafa, cuya relación concursal, no siempre ha sido pacífica en la jurisprudencia de la Sala (*vid.* sentencia del Tribunal Supremo 325/2004, de 11 de noviembre frente a la 17/2005, de 3 de febrero); pero al menos morfológicamente se comporta como una estafa, donde la sola especialidad derivaría de la cuota mínima defraudada exigida y la acotación del período temporal de donde resulta.

7 Y en cuanto a la prescripción la sentencia mencionada en el texto expone: «En cuanto a la prescripción de delito de falsedad, hemos de recordar que las acusaciones imputaron y el Tribunal sentenciador condenó por el delito continuado de falsedad como medial para un fraude fiscal específico de la Empresa que se inserta en la más amplia defraudación «en carrusel», objeto de la presente causa. La prescripción de las figuras penales conexas o vinculadas, al igual que la de los delitos leves, de carácter incidental, se computa atendiendo al plazo atribuido al delito o a la infracción más grave, criterio jurisprudencial de constante y reiterada aplicación, que posteriormente pasó a integrar el contenido del art. 131 del Código Penal; de modo que no cabría prescripción autónoma de la falsedad, pues como indica la sentencia recurrida, el delito medial contra la confianza documental, con la incorporación física de los documentos mendaces, forma parte de la trama penal principal, y conlleva la inviabilidad de su prescripción, interrumpida en el tracto del tiempo en que están incorporadas a esta causa donde se enjuicia (y condena) al representante de la Empresa por delito fiscal»

8 Me remito a mi monografía: «El derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido». Editorial Thomson Reuters Aranzadi (2020) con prólogo del Profesor Checa González.

La confluencia del delito de estafa con el fraude a la Hacienda Pública en la modalidad de devolución indebida, se hace más patente en la consideración de que aun siendo el (mendaz) hecho imponible generado en 2004, a través de sucesivas declaraciones "a compensar", los actos ejecutivos puedan transitar y desarrollarse por 2004, 2005, 2006, 2007 e incluso 2008; sin que en ningún momento hayan cesado los actos ejecutivos; donde el hilo conductor es en 2004 la inclusión en las sucesivas declaraciones el manteamiento del saldo «a compensar» resultante de computar el Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas mendaces facturas que se incluyera en 2004.»⁹

5.- Por lo que atañe a la comisión del delito contra la Hacienda Pública:¹⁰

a. En cuanto al delito fiscal, debemos apuntar que, como delito especial propio y delito de infracción de deber, sólo puede ser cometido a título de autor por el obligado a las prestaciones tributarias; no admite la autoría mediata ni la coautoría de quien no sea sujeto pasivo del tributo; pero, también, es autor del delito, a través del instituto de la actuación en nombre de otro, quien representa legal o voluntariamente a la persona del contribuyente, persona física, o a los administradores de hecho y de derecho de la persona jurídica contribuyente cuando con dominio funcional del hecho hayan participado en las operaciones

9 La posibilidad de la tentativa en este delito resulta de la jurisprudencia de esta Sala Casacional. En efecto, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 619/2021, de 9 de julio, con cita de las sentencias de esta Sala 17/2005, de 3 de febrero, y 649/2017, de 3 de octubre, admiten la posibilidad de tentativa en el delito que es objeto de examen. La primera de ellas razona que «la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del «*iter delictivo*» como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la decisión del agente se detuviera en este instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación, que tendrá lugar, en efecto, con el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución». En este mismo sentido, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 89/2019, de 19 de febrero, declara que el artículo 16.1 del Código Penal señala que hay tentativa cuando el sujeto da principio a la ejecución del delito directamente por hechos exteriores, practicando todos o parte de los actos que objetivamente deberían producir el resultado, y sin embargo éste no se produce por causas independientes de la voluntad del autor. El fundamento de la punición de la tentativa es el mismo que el castigo del supuesto de hecho consumado: la lesión del bien jurídico o, en el caso de tentativa, su puesta en peligro, y la voluntad de conseguir su lesión típica. Efectivamente en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 751/2017, 23 de noviembre, señalábamos que «la exigencia de los 120.000 euros no es el resultado causal respecto a la acción defraudatoria, sino un elemento del delito consistente en la superación de determinada cantidad para diferenciar la infracción administrativa de la penal y requiere su efectiva concurrencia como elemento definidor del delito. Como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito.» En este punto (sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 499/2016, 9 de junio), expuso: «Cuando se trata de defraudaciones cometidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, para afirmar la existencia de una *conducta delictiva*, es necesario constatar que la cuantía defraudada en el año natural superó la cifra marcada por la ley penal. Es preciso, pues, realizar una liquidación de todas las operaciones llevadas a cabo por el sujeto pasivo del impuesto en el período del año natural, determinando la cuantía que debería haber ingresado y la que ingresó efectivamente, constituyendo la diferencia la cuota tributaria defraudada en ese ejercicio fiscal. El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito – interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria–, dirigiendo su actuación a la obtención final de unas devoluciones superiores a 120.000 euros, las que no le correspondían».

10 Con carácter general, la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2022, expuso: «La jurisprudencia de esta Sala tiene establecido que la coautoría se aprecia cuando varias personas, de común acuerdo, toman parte en la ejecución de un

de defraudación; además, también hemos de atender al «*extraneus*», que en un delito especial propio puede ser condenado a título de participación como cooperador necesario, sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2021.

b. De la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo se desprende con claridad la posibilidad de considerar cooperador necesario a quien, no siendo deudor tributario, colabora con el autor en la comisión del delito contra la Hacienda Pública; debemos considerar errónea, por lo tanto, la argumentación de la sentencia de instancia cuando sostiene que la naturaleza especial y propia del delito, determina su atribución a título de mero cómplice; la Sala también ha entendido mayoritariamente que «... la distinción entre el cooperador y el cómplice se encuentra en la importancia o relevancia de la aportación para la ejecución del hecho de que se trate, idea coincidente con el contenido de la teoría de los bienes escasos», sentencia del Tribunal Supremo nº 1157/2011.

c. Por último la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022, expone: En cuanto a la posibilidad de condenar al partícipe cuando se absuelve al autor, la cuestión debe resolverse con arreglo al principio de accesoriedad limitada, dominante en la doctrina y jurisprudencia, según el cual, para el castigo del partícipe solo es necesario que haya cooperado en un acto típicamente antijurídico, sin que sea necesaria la culpabilidad del autor, «El que ese hecho de relevancia jurídico-penal pueda ser atribuido a una persona concreta o que aquélla a la que inicialmente se imputaba resulte absuelta, en nada afecta a la afirmación de accesoriedad», sentencia del Tribunal Supremo n.º 1394/2009, de 25 de enero de 2010 y sentencia del Tribunal Supremo n.º 303/2013, de 26 de marzo; y en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 222/2010, de 4 de marzo, se razonaba que «Cuestión distinta es la admisibilidad de la participación cuando el acto ilícito del autor no reúne todas las exigencias típicas; nada ha impedido al respecto la admisión como partícipe del sujeto en el que no concurren las objetivas condiciones típicas del autor en los denominados delitos especiales propios; así no se cuestiona la figura de la inducción por el particular *extraneus* del delito del funcionario «*intraneus*»; en cuanto a la relevancia del componente subjetivo del tipo, el autor ha de actuar dolosamente, si

hecho típico constitutivo de delito. Ello requiere, como elemento subjetivo de la coautoría, de la existencia de una decisión conjunta y, como elemento objetivo, de un dominio funcional del hecho, con aportación al mismo de una acción en la fase ejecutiva. Nuestra jurisprudencia es expresiva también de que la concurrencia del elemento subjetivo puede concretarse en una deliberación previa realizada por los autores, con o sin reparto expreso de papeles, o bien puede asumirse al tiempo de la ejecución cuando se trata de hechos en los que la ideación criminal avanza simultáneamente con la acción o la precede en unos instantes, pudiendo ser tanto expresa como tácita.»; y además se recuerda en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2022: «. Por otro lado, se alega en el recurso que el acusado carece de formación fiscal y de estudios básicos. La alegación carece, como acertadamente apunta el Ministerio Fiscal, por completo de apoyatura probatoria, es una mera y simple afirmación exculpatoria, además sea cual sea la formación del acusado, esta le ha permitido administrar una sociedad y desarrollar una actividad económica de cierta importancia. Ya se ha dicho antes que la capacidad que se le supone para dirigir y administrar la sociedad, desarrollar una actividad de promoción inmobiliaria, relacionarse con terceros y suscribir contratos de muy distinta naturaleza, se le supone, igualmente, para cumplir con las básicas obligaciones fiscales que de esas actividades de derivan. La misma ausencia probatoria existe sobre la alusión relativa que había sido mal aconsejado por su gestoría, se trata de una afirmación con una intención claramente exculpatoria carente de base probatoria.»

actuara imprudentemente la participación lo sería en delito de esa naturaleza y solamente en el caso de que existiera la previsión típica de tal modalidad; pero no se requiere que el dolo del autor sea el denominado «dolus malus» que implica una representación del sujeto sobre la oposición entre su comportamiento y el Derecho; es suficiente el denominado dolo natural o, si se quiere, dolo típico, referido al hecho típico; en el caso, se absuelve al acusado como autor, al considerar el Tribunal que no está probado que conociera las circunstancias que determinaban la ilicitud fiscal de la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por parte de la Empresa; pero ello no implica que tal forma de actuar no reúna las características que lo hacen típicamente antijurídico, por lo que el partícipe debe responder de su propio comportamiento de colaboración a la comisión del delito.

6.- Por lo que concierne a la participación «a título lucrativo», debe recordarse que a tenor de lo dispuesto en el art. 122 del Código Penal: «El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación»; se establece así una responsabilidad civil solidaria y conjunta a la del responsable penal por el importe de su beneficio a cargo de quien, sin haber participado en el delito, hubiera obtenido ganancia del mismo; se trata de una responsabilidad civil derivada del delito cometido por otro, a cargo de quien, sin haber tenido intervención ni conocimiento del ilícito penal, sin embargo, se beneficia a título gratuito, esto es, sin contraprestación alguna, de las ganancias derivadas del mismo; el fundamento de tal responsabilidad es la interdicción de enriquecimiento gratuito e injusto, basada en el principio de que nadie puede enriquecerse en virtud de negocios que derivan de causa ilícita, artículo 1305 del Código Civil, ajena al principio de culpabilidad sobre el que entronca la participación penal, sentencia del Tribunal Supremo 1.006/2021, de 17 de diciembre.

En relación con las devoluciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido, la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2021, incidiendo en lo expuesto en la precedente sentencia de la misma Sala de 8 de junio de 2018, recaída en el «Caso Noos», precisó:

«Pero es que, además y sobre todo, como han venido a aclarar las últimas reformas penales, las indemnizaciones en favor de la Hacienda Pública que pueden fijarse en un proceso penal (antes eran obligados esos pronunciamientos) seguido por alguno de los delitos del art. 305 del Código Penal no constituyen en rigor responsabilidad civil nacida de delito regida por los arts. 110 a 122 del Código Penal; sino una deuda tributaria, regida por la legislación tributaria que señala quiénes son los responsables y en qué cuantías y con qué condiciones, aunque exigible en el proceso penal por virtud de una norma de atribución específica.

No rige respecto de esa deuda la previsión del art. 122 del Código Penal que no va anudada a la capacidad económica que inspira la determinación del deudor tributario y el monto de su obligación, ni se corresponde con las personas que la ley tributaria considera responsables cuando se elude el pago de impuestos; ese régimen no varía por el hecho de que se haya producido un delito; sería absurdo un travestismo de la deuda tributaria y la mutación de sus obligados,

unos son sustituidos por otros que no estaban y aparecen por el dato de que la cuantía rebase los 120.000 euros, como absurda e inexplicable sería luego una eventual reconversión a sus términos iniciales, en ejemplo muy gráfico propuesto por algún tratadista, por una vicisitud como la muerte del responsable penal que lleva a archivar el proceso penal y reabrir la vía recaudatoria original mutándose otra vez absurdamente su régimen jurídico, y los obligados al pago en un ir y venir sin sentido.»

Pero se aclara que:

«La argumentación anterior, resulta de plena aplicación en el caso del Impuesto sobre Sociedades, no sucede igual en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido; y no sólo en caso de indebidas devoluciones, sino también en su concreción de apropiación, cuando no se ingresa el saldo positivo entre el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido y el soportado.

No obstante, en autos, el lucro que se imputa a la Empresa, no es el derivado del que un tercero ha conseguido con la elusión de la deuda tributaria o con la indebida devolución de diversas partidas por parte de Hacienda; sino el importe del margen comercial obtenido por las operaciones de mera refacturación que se afirma, sin contraprestación ni valor añadido alguno; es decir, es un supuesto diverso y alejado al que contempla la jurisprudencia citada, sobre el disfrute derivado o con origen en el importe logrado por tercero de cuotas tributarias cuyo abono se elude o cuya devolución indebidamente se obtiene.»

7.- En lo concerniente a la prescripción, téngase presente que el art. 132, apartado segundo, del Código Penal dispone que la prescripción se interrumpe desde el momento en que se dirige el procedimiento contra la persona indiciariamente responsable del delito; la Jurisprudencia ha venido admitiendo que, cuando se ha presentado una querella, la admisión de la misma incoando el correspondiente procedimiento para la investigación de los hechos tal como en ella vienen relatados, supone una atribución motivada del hecho que es bastante para interrumpir la prescripción.

Para que tal interrupción tenga lugar, es necesario, por lo tanto, una identificación suficiente, aunque sea provisional, del hecho, y al tiempo, una mínima identificación del autor.

Tratándose del delito contra la Hacienda Pública, el recurrente sostiene que la identificación suficiente del hecho solo tiene lugar cuando ha habido una liquidación definitiva de la cuota tributaria defraudada; se apoya en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1629/2001, de 10 de octubre; sin embargo, en esa sentencia no se sostiene exactamente esa tesis; lo que se afirma en ella es que, siendo necesaria la identificación suficiente del hecho, éste «sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la Autoridad Tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47/51 de la Ley General Tributaria, a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2º párrafo de la Ley General Tributaria), del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento; sólo a partir de ese momento se puede considerar

que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues precisamente la liquidación del impuesto presupone la comprobación de un hecho imponible (según el art. 28.1 de la Ley General Tributaria: 'el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria') y la imputación del mismo a un sujeto pasivo del tributo (según el art. 31.1 de la Ley General Tributaria: «es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria del hecho imponible»), sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el Juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los arts. 269 y 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma Ley; la liquidación provisional del impuesto, por lo tanto, es un presupuesto de procedibilidad, en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir: como «circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo».

Otras sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo entienden que es suficiente para la identificación del hecho que consten datos que permitan individualizar la infracción fiscal que, aunque sea provisionalmente, presenta caracteres delictivos; así, en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 1807/2001, de 30 de octubre, se decía que «en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el período impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, siquiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general, en el caso, generalísima, sea suficiente para la meritada interrupción de la prescripción.»

Y en la sentencia del Tribunal Supremo n.º 751/2003, de 28 de noviembre, luego de afirmar que no puede acogerse la doctrina que considera que la liquidación provisional del impuesto por parte de la Administración Tributaria en el plazo de cuatro años constituye un presupuesto de procedibilidad para la persecución del delito fiscal, razonaba que la norma penal reguladora del delito fiscal no contiene en la actualidad presupuesto de procedibilidad alguno de carácter administrativo-tributario, como sucedía con anterioridad a la reforma de 1985, por lo que no procede rehabilitar esta «prejudicialidad» administrativa por vía jurisprudencial, cuando ha sido suprimida por el Legislador.

Por otro lado, la Sala Segunda del Tribunal Supremo, en el Pleno de 26 de octubre de 2010, aclaró que: «Para la aplicación del instituto de la prescripción, se tendrá en cuenta el plazo correspondiente al delito cometido, entendido éste como el declarado como tal en la resolución judicial que así lo pronuncie; en consecuencia, no se tomarán en consideración para determinar dicho plazo aquellas calificaciones jurídicas agravadas que hayan sido rechazadas por el Tribunal sentenciador; este mismo criterio se aplicará cuando los hechos enjuiciados se degraden de delito a falta, de manera que el plazo de prescripción será el correspondiente a la calificación definitiva de los mismos, como delito o falta.

En los delitos conexos o en el concurso de infracciones, se tomará en consideración el delito más grave declarado cometido por el Tribunal sentenciador para fijar el plazo de prescripción del conjunto punitivo enjuiciado.

En relación a la interrupción de la prescripción, la determinación casuística de qué resoluciones generan el efecto interruptivo a que se refiere el art. 132.2 del Código Penal («...cuando el procedimiento se dirija contra el culpable») no ha sido, desde luego, cuestión pacífica; tanto en el ámbito de la jurisprudencia constitucional como en el terreno de la dogmática, las opiniones son discrepantes; sin embargo, más allá de la justificada polémica en supuestos de naturaleza controvertida, lo cierto es que ciertamente, y como declara la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 149/2009, de 24 de febrero, la doctrina de esta Sala es harto conocida en el sentido de que las resoluciones o diligencias que se practiquen en una causa, para tener virtualidad interruptiva, han de poseer un contenido sustancial propio de la puesta en marcha y prosecución del procedimiento demostrativas de que la investigación o tramitación avanza y progresa, consumiéndose las sucesivas etapas previstas por la ley o que demanden principios constitucionales o normas con influencia en derechos fundamentales de naturaleza procesal, superando la inactividad y la paralización.

De manera, tal y como se señalaba en la sentencia 975/2010, de 5 de noviembre, que no solamente tienen virtualidad interruptora de la prescripción, las actuaciones practicadas con fines de investigación sumarial sino las de ordenación del procedimiento, como la decisión del órgano jurisdiccional de admisión o rechazo de pruebas: véase la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 1097/2004, de 7 de septiembre y el señalamiento del juicio oral.

Han de ser actos procesales dotados de auténtico contenido material o sustancial, entendiendo por tales los que implican efectiva prosecución del procedimiento, haciendo patente que el proceso avanza y se amplía consumiéndose las distintas fases o etapas, consecuentemente carecen de virtualidad interruptiva las diligencias banales, inocuas o de mero trámite que no afecten al curso del procedimiento; así, las resoluciones sin contenido sustancial no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de la prescripción, ni aquellas decisiones judiciales que no constituyen efectiva prosecución del procedimiento contra los culpables, producen efecto interruptor alguno, por ello, las actuaciones obrantes en la pieza de responsabilidad civil, o relacionadas con ella, carecen de virtud interruptora respecto de la acción penal.

La anterior doctrina ha quedado superada por la actual regulación contenida en el título VI de la Ley General Tributaria, en la redacción procedente de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, si bien se recuerda por la Jurisprudencia, mencionada en la anterior regulación que:

«En consecuencia, en los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal, por lo que carece de sentido exigir como presupuesto procesal para la persecución penal de un delito fiscal que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación de la deuda en el plazo de cuatro años, cuando no es competente para ello.»

Y en relación con ello conviene recordar que la prescripción del delito contra la Hacienda Pública es por regla general de cinco años, pero pueden ser de diez si la pena máxima señalada por la Ley sea de prisión o inhabilitación por más

de cinco años y no exceda de diez, lo que nos remite al art. 305 bis del Código Penal que castiga con pena de prisión de dos a seis años, en determinados casos como cuando la cuota defraudada exceda de 600.000 euros, o que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal; dicho plazo quinquenal es un año superior al de cuatro años contemplado en el art. 66 de la Ley General Tributaria, dando ello lugar a una conocida discrepancia a la que puso fin la sentencia del Pleno de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020.

8.- También ha de destacarse la presencia de cuestiones relacionadas con el Derecho de la Unión Europea, así:

a. La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2020, se ocupó de la relación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado y deducible, a efectos de la cuantificación de la deuda tributaria, y lo hizo en los siguientes términos:

«La Jurisprudencia de esta Sala muestra un precedente en el que se analizó la cuestión de manera tangencial; concretamente en la sentencia del Pleno de la Sala Segunda 357/2020, de 30 de junio, se expuso:

No resolvimos en aquella ocasión si el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y no ingresado, había de descontarse a la hora de liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido posteriormente devengado y defraudado. En aquella ocasión, se trataba de un empresario que no había declarado la venta de determinados productos. Al descubrirse la facturación oculta y constatarse que en las facturas de venta solo se reflejaba el precio por el que se había vendido el producto, sin detallarse si lo facturado incluía o no el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación, se analizó si los beneficios obtenidos en cada ejercicio económico por el empresario, a efectos de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debían calcularse descontando el Impuesto sobre el Valor Añadido que supuestamente debería haber ingresado.

En dicha Resolución, el Pleno de la Sala, si bien subrayaba que las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se orientan a indicar a los órganos de la jurisdicción penal qué criterio han de seguir para determinar la cuota defraudada en un impuesto, a fin de evaluar la concurrencia o ausencia del requisito objetivo del tipo penal que ahora analizados, sí admitía la trascendencia que pueden tener sus resoluciones para marcar la prevalencia del derecho europeo en la interpretación de las normas tributarias.»

b. La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2021, analizó el fraude a la Hacienda de la Unión Europea y en especial en lo referente a la posibilidad de condenar a devolver lo percibido:

El precepto vigente al tiempo de los hechos no preveía ninguna exención de responsabilidad por reintegro de las cantidades indebidamente percibidas, pero el actual artículo 308 del vigente Código Penal, que engloba los fraudes en la obtención de subvenciones y ayudas públicas de todas las Administraciones Públicas, incluida la Unión Europea, sí establece esa previsión, ya que sanciona la conducta fraudulenta salvo que se proceda al «reintegro» a que se refiere el

apartado 6 del precepto, y en ese sexto apartado se dispone lo siguiente: «Se entenderá realizado el reintegro al que se refieren los apartados 1, 2 y 4 cuando por el perceptor de la subvención o ayuda se proceda a devolver las subvenciones o ayudas indebidamente percibidas o aplicadas, incrementadas en el interés de demora aplicable en materia de subvenciones desde el momento en que las percibió, y se lleve a cabo antes de que se haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación o control en relación con dichas subvenciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrella o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. El reintegro impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

Pues bien, la exención por reintegro precisa la devolución de las cantidades indebidamente percibidas, incrementadas con el interés de demora aplicable desde el momento en que se percibieron y la devolución debe hacerse antes de que se hayan iniciado las actividades de comprobación o control y, si éstas se hubieron iniciado, antes de que se interponga denuncia o querrella o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Como señala la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 426/2018, de 26 de septiembre, «[...] la regularización¹¹ es un comportamiento activo del recurrente que supone de una parte, reconocer la deuda y, de otra, proceder a un comportamiento dirigido al pago de una deuda que se asume como debida, incorporando al hecho la autodenuncia y la reparación; en la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 340/2012, del 30 abril, el obligado tributario reconoce la deuda y procede a su abono y lo realiza con un límite temporal preciso antes de que por la Administración Tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o de investigación, debiendo proceder al reconocimiento de la deuda y al abono completo de la misma; ese doble comportamiento, reconocimiento y reparación, es premiado por el Código Penal con la exención de la responsabilidad penal, sin que quepa dentro de las regularizaciones, con los efectos pedagógicos que conlleva, el mero reconocimiento parcial [...]

En este caso ni hubo reconocimiento ni hubo pago o entrega de la cantidad debida y de los intereses de demora; los recurrentes se limitaron a presentar un aval en el FEOGA y en el documento presentado al efecto se precisó que ‘practicadas en su caso las comprobaciones adicionales mencionadas se autorice a la cancelación del aval’.

¹¹ Me remito a lo expuesto en la tesis doctoral de Bertrán Girón: «Regularización y delito contra la Hacienda Pública». Editorial Dykinson (2021); además y sobre el fraude de subvenciones se ocupa la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2022.

La constitución de un aval y su entrega al FEOGA no equivale a una regularización tributaria, ni al reintegro que exige el precepto, sino que constituye, en todo caso una garantía para hacer frente a las responsabilidades que pudieran establecerse por la Jurisdicción, lo que avoca al fracaso del motivo.

Todo ello sin desconocer que el artículo 109 del Código Penal dispone que: «La ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados».

Nuestra Jurisprudencia ha expresado la diferencia entre el concepto de daño y el de perjuicio, pues el primero sólo es causa del segundo, de modo que ambos pueden acumularse hasta reflejar una cuantía distinta. El daño es el menoscabo real de la cosa, mientras que perjuicio es el menoscabo económico derivado de ese daño y que es consecuencia directa y necesaria del hecho delictivo, sin que se limiten, como se ha dicho, a los sufridos por el ofendido por el delito (art. 113 del Código Penal).

9.- Por último se mencionan diversos supuestos en que aparece la relación entre el delito contra la Hacienda Pública y el Derecho Tributario y que a continuación se mencionan:

a. La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de octubre de 2021, se ocupó de si la declaración de nulidad de pleno derecho de una liquidación también se extiende a lo que a continuación se expone; la parte recurrente manifestó en su escrito de formalización de la demanda que existiendo una resolución administrativa firme que declara la nulidad radical de todo lo actuado en el procedimiento de inspección tributaria seguido contra los recurrentes por incompetencia territorial manifiesta, esta declaración también afecta a los dos informes de delito emitidos en el seno de dicho procedimiento, cuya declaración de nulidad se insta en el presente recurso, por haber sido firmados por personas que carecían de competencia territorial para ello.

Y tras ello se concluye:

«Expuestos, en apretada síntesis, los términos del debate, podemos anticipar que el presente recurso ha de ser desestimado por los motivos que pasamos a exponer.

Recordemos que la parte dispositiva de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de septiembre de 2014 fue del siguiente tenor literal:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA en el presente recurso de alzada ACUERDA: estimar el recurso, debiendo anular la liquidación impugnada y el acuerdo sancionador derivado de la misma.

Así las cosas, como precisa el Abogado del Estado, el recurso carece de fundamento puesto que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central cuya ejecución se insta ha sido ejecutada por Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2015 que ha anulado la liquidación NUM002 por importe de 403.976,35 € y la sanción derivada de dicha liquidación.»

b.- La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2022, se ocupa de las consecuencias tributarias de la devolución de cantidades decomisadas y en tal sentido se expone:

«Es evidente, sin embargo, que el modo en que el dinero resultó intervenido (en metálico y en la vivienda de los demandados, tratándose de una suma singularmente elevada: 773.300 euros), constituye un muy relevante indicio de que su existencia pudiera haber sido ocultada a la Hacienda Pública. De ahí, la necesidad de, conforme a las exigencias del ya referido artículo 94.3 de la Ley General Tributaria, ponerlo en su conocimiento a los fines que le son propios; necesidad de comunicación que los propios recurrentes no cuestionan. Objetan, sin embargo, que exista cobertura legal que habilite aquí para acordar la retención de dichas sumas, aún durante el prudente plazo que establece la Resolución impugnada (dos meses máximo, salvo que antes la Agencia Estatal Administrativa y Tributaria indique si va a iniciar o no las correspondientes actuaciones; o que los demandados acrediten que la situación tributaria relativa a esa suma se encuentra regularizada).

Es verdad, desde luego, que, aunque las acciones tributarias pudieran iniciarse dentro del mencionado plazo, ello no comportaría poner en cuestión, antes al contrario, la titularidad del mencionado dinero, que a los demandados corresponde. No puede ignorarse, sin embargo, que, desconociendo hasta aquel momento, el de ser notificada, la Administración Tributaria la existencia y titularidad de dichas sumas y, en consecuencia, el hecho imponible del posible tributo, incluso le sería dable acordar, una vez conocido y conforme a la legislación reguladora del procedimiento tributario, el embargo provisional de determinadas sumas para garantizar el pago (artículo 81 de la Ley General Tributaria), cuando existan ‘indicios racionales de que, en otro caso, el cobro del tributo se vería frustrado o gravemente dificultado’. Y lo cierto es que aquí, considerando, como ya se ha señalado, que el dinero se hallaba en metálico, en cantidad extremadamente elevada, en la vivienda de los ahora recurrentes, resulta razonable colegir el riesgo de que la inmediata devolución del mismo a sus titulares, pudiera facilitar la elusión, frustrar el cobro, de sus obligaciones tributarias.»

c. Por último la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de febrero de 2022¹² expuso:

«Para la recaudación por la Administración tributaria de las deudas en concepto de responsabilidad civil y pena de multa, derivadas de un delito contra la Hacienda Pública, no resulta aplicable el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

12 Me remito a lo expuesto por la Profesora Puebla Agramunt en: «El TEAC pone fin a la exigencia vía artículo 42.2 de la Ley General Tributaria de pena y responsabilidad civil *ex delicto*. Análisis de la RTEAC de 17 de febrero de 2022», en «Revista de Contabilidad y Tributación» n.º 470 (2022), así como al estudio de Bañeres de Frutos:» La naturaleza de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública a la luz de la reforma operada por la Ley 34/2015», en «Quincena Fiscal» n.º 11 (2022).

10.- Para concluir y con cita de doctrina constitucional¹³ la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de septiembre de 2021, expuso:

«Debiendo recordarse, en este punto, la reiterada doctrina constitucional según la cual, tal y como se expresa por ejemplo la sentencia del Tribunal Constitucional 21/2011, de 14 de marzo, ‘ si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro ordenamiento jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre), y que esta negación del principio de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución Española ».

Y sin que sean apreciables en este caso ninguna de las modulaciones que el propio Tribunal Constitucional ha introducido a dicha doctrina en el sentido de que unos mismos hechos pueden ser merecedores de distintas valoraciones y calificaciones jurídicas desde diferentes perspectivas jurisdiccionales, siempre que se expresen las razones por las que se llega a resultados dispares. Así, por ejemplo, sentencia del Tribunal Constitucional 34/2003, de 25 de febrero.

Decimos esto porque los hechos esenciales sobre los que se proyectan las decisiones de ambas sentencias, tanto la dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona como la recaída en el presente recurso, no permiten ser alterados por distintas calificaciones o valoraciones jurídicas, al margen de que se utilicen en contextos distintos, pues atañen, en definitiva, al hecho de que la operación de ampliación de capital no fue instantánea y a que la misma tenía su justificación en un contexto negocial más amplio, una operación global como dice la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, que es el que ha sido objeto de consideración por la Administración Tributaria para fundamentar su decisión.

No cabe acoger, por ende, ninguna de las razones aducidas por la Administración Tributaria para restar relevancia o vinculación, a los presentes a efectos, a lo decidido previamente por la Audiencia Provincial de Barcelona.

Más allá de las diferencias que se quieran apuntar o destacar, lo cierto es que la realidad temporal y negocial subyacente a la operación de ampliación de capital es la que resulta de dicha sentencia y coincide con la que se ha constatado a través de las presentes actuaciones.

Y examinada desde esta perspectiva temporal y negocial más amplia la operación litigiosa, la conclusión que se impone es que la construcción del juicio de culpabilidad efectuada por la Administración Tributaria (imputando a la

13 La cita de doctrina constitucional ha de comportar la mención del estudio de Utande San Juan: «Sustracción de datos bancarios y condena por delito fiscal (a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 97/2019 de 16 de julio, sobre el caso Falciani) en «Boletín de Información Tributaria» n.º 243(2020); además la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera de 14 de junio de 2022, se pronuncia sobre el concepto de «conducta punible» a que se refiere el art. 244.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los efectos de ser considerado como motivo para que prospere el recurso extraordinario de revisión.

recurrente la decisión de adquirir unos títulos ya deteriorados para obtener una ventaja fiscal, operando una suerte de deterioro instantáneo), no se corresponde con la realidad acontecida y constatada por la Sala. A partir de lo anterior, como venimos diciendo, queda privado de todo fundamento el criterio administrativo acerca de la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente.»

Guarda relación con lo expuesto el Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2022, en el que se expone:

«Determinar si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/o períodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y períodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo.»

2. En relación con las infracciones y sanciones tributarias

2.1. Aspectos generales

11.-Además de dar cuenta de la doctrina jurisprudencial más reciente recaída sobre el particular, citaremos las nuevas disposiciones legales que han incidido sobre el particular, y que de modo sintético se mencionan:

- a. En primer lugar la Ley 11/2021, de 9 de julio, que ha regulado numerosos supuestos de infracciones y sanciones en relación con los Impuestos Especiales, amén de aludir a otros supuestos de ineludible interés, y¹⁴
- b. En segundo lugar, la Ley 5/2022, de 9 de marzo, sobre el Impuesto sobre Sociedades y asimetrías híbridas; se aprovechó la tramitación de la Ley para incorporar la nueva redacción de la Disposición Adicional Decimoc-tava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sobre obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero; en el preámbulo del texto legal se expone:

«La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera), de 27 de enero de 2022 en el asunto C-788/19 ha determinado que determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720) incurren en incumplimiento de la normativa europea. En consecuencia, se hace necesario modificar dicho régimen jurídico para adecuarlo a la legalidad europea.»

14 Véase lo expuesto por el Profesor García Novoa, en: «Algunas novedades de la Ley de Medidas de Prevención y lucha contra el fraude fiscal. *Software* de doble uso, lista de morosos y prohibición de amnistías fiscales», en «Quincena Fiscal» n.º 17 (2021).

La citada sentencia¹⁵ ha comportado dar una nueva redacción no sólo al precepto sancionador que se contemplaba en el mencionado precepto introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, sino también a lo dispuesto por el art. 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que hacía referencia a un incremento no justificado de patrimonio ligado además a un supuesto de imprescriptibilidad;¹⁶ la sanción inicialmente prevista del 150% así como otras de diversa índole han sido eliminadas por la ya citada Ley 5/2022 de 9 de marzo, y ello comporta queden sin efecto las sanciones impuestas al ser de aplicación el principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables a que se refiere el artículo noveno de la Constitución, con acomodo al régimen de impugnación de actos y sanciones y de revisión de actos firmes.¹⁷

Pero, a mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en sentencias de 4 y 6 de julio de 2022, expuso:

«Por consiguiente, debemos declarar como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19), que el régimen san-

15 Me remito a la Ponencia expuesta por el Profesor Alarcón García el día 20 de abril de 2022, en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España y que llevó por título: «El Modelo 720, tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022»; la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de junio de 2022, al inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad suscitada desde la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el artículo 203.6, b) 1º de la Ley General Tributaria, concluye: «No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, respecto del Modelo 720.»

15 La sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera del 20 de junio de 2022, expuso: «En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»; la anterior doctrina se reitera en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022.

16 La sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera del 20 de junio de 2022, expuso: «En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de que una liquidación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria»; la anterior doctrina se reitera en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2022.

17 ⁶ Sobre la revocación de actos tributarios, véase la más reciente doctrina que se inicia con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022; La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022, y bajo la rúbrica de: «Cuestiones pendientes de resolver alude a lo siguiente: «A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afirma que el art.º 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no

cionador establecido en la DA 18ª, 2, Ley General Tributaria, en su redacción por Ley 1.17 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío – sin requerimiento previo de la Administración– de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional

Respecto al segundo apartado que propone el auto de admisión, acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 Ley General Tributaria que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18ª Ley General Tributaria por lo que se trata, en la situación actual, de un cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial.»

12.- Por lo demás, procede recordar que a tenor de lo dispuesto en el art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, existe una remisión¹⁸ a los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia administrativa, lo que nos remite a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, artículos 63 y 64 y siguientes, con algunas precisiones, provenientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre y artículos 25 y 31; esta remisión asimismo se contiene en el art. 109 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: «El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección».

cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ó 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y si puede abarcarse incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.»

18 ⁶ Sobre la revocación de actos tributarios, véase la más reciente doctrina que se inicia con la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022; La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2022, y bajo la rúbrica de: «Cuestiones pendientes de resolver alude a lo siguiente: «A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica

13.- La sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021¹⁹ se plantea la cuestión de si los conceptos de «concurso aparente de normas» y «concurso de delitos» acuñados en el ámbito penal resultan, asimismo, aplicables al Derecho Tributario Sancionador, y a ello se responde en los siguientes términos:

«Resulta así, desde una perspectiva constitucional –y a la luz de la doctrina sentada por la Sala de lo Penal de este Tribunal en la diferenciación entre los concursos aparentes de normas o leyes y los concursos de delitos–, que los ilícitos tributarios de los arts. 194.1/195.1 de la Ley General Tributaria y 201.3 de la Ley General Tributaria responden a un distinto fundamento y no se absorben o consumen, pues son diversos los intereses que cada precepto aspira a proteger, y no concurriendo, por tanto, la triple identidad que presupone la infracción del principio "*non bis in idem*", debería colegirse que entre los arts. 194.1/195.1 de la Ley General Tributaria y 201.3 de la Ley General Tributaria existe un concurso ideal medial de infracciones –y no un concurso aparente de normas– que no impide la derivación de responsabilidad solidaria *ex art.* 42.1.a) de la Ley General Tributaria en el pago de la sanción impuesta por la emisión de una factura falsa o con datos falseados a la persona que ya fue sancionada por utilizarla en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando lugar a las infracciones previstas en los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria.»

Y ello es por lo siguiente:

a.- En primer lugar, que en el presente caso estamos ante dos acciones distintas, si bien una de ellas es medio para cometer la otra (circunstancia esta que debe concurrir para apreciar la existencia de un concurso ideal medial de infracciones): la connivencia para cometer la infracción del art. 201.3 de la Ley General Tributaria es medio para llevar a cabo los comportamientos tipificados y sancionados en los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria.

y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, afirma que el art.º 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en este caso afectante sólo al art. 39.2, respecto si cabe entender que lo resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ó 121.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no afecta a la validez de los procedimientos seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.»

19 Me remito a lo expuesto por el Profesor García Moreno, en «Infracciones tributarias de peligro y la exigencia de responsabilidad tributaria al amparo del art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria por la emisión de facturas falsas; una duplicidad sancionadora procedente»; en «Carta Tributaria. Revista de Opinión» n.º 75 (2021).

b.-En segundo lugar, que en estos supuestos la «*intentio legis*» –acertada o no desde la perspectiva del principio de proporcionalidad– consiste en sancionar por las distintas conductas llevadas a cabo por el obligado tributario: la «realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones –establece a este respecto el párrafo 1º del vigente art. 180.2 de la Ley General Tributaria – posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas».

c.- En tercer lugar, que, pese a que la Ley General Tributaria establece expresamente la regla de acumulación de sanciones, únicamente debemos dejar de aplicar este resultado cuando, bien la previsión contenida en el vigente art. 180.1 de la Ley General Tributaria, bien cualquiera otra de las exigencias que dimanen de la vertiente material del «*non bis idem*» nos lo impida.

d.-En cuarto lugar, por las razones expuestas en los fundamentos de derecho precedentes, sancionar a un mismo sujeto por los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria y derivar responsabilidad solidaria por participar previamente con un tercero en la comisión de la infracción del art. 201.3 de la Ley General Tributaria no conlleva quiebra alguna del «non bis in idem» (se insiste en que ni los primeros artículos protegen directa e inmediatamente el mismo bien jurídico que este último, ni el desvalor de la conducta descrita en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria queda consumido en las infracciones de los arts. 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria); y, tampoco conculca la previsión establecida en el vigente art. 180.1 de la misma disposición).

e.- Y, en quinto lugar –no podemos dejar de apuntar esta reflexión– que, de no derivar consecuencia sancionatoria alguna por la colaboración en la comisión de la infracción del art. 201.3 de la Ley General Tributaria, merecería el mismo reproche afflictivo quien solicita indebidamente una devolución mediante, v. gr., el olvido de datos que deben hacerse constar en la autoliquidación, y quien mediante (1) una conducta falsaria previa planea un perjuicio al interés patrimonial de la Hacienda Pública (2) ejecuta la conducta preparatoria con la consiguiente alteración de la realidad jurídica y ulterior entorpecimiento de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria, y, en fin (3) mediante un comportamiento final –la inclusión de los datos falsos previamente documentados en una autoliquidación– hace lo posible para materializar el perjuicio económico inicialmente proyectado.

Además de lo ya expuesto, quiere mencionarse la frecuente concurrencia entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito del blanqueo de capitales y más tras la reforma del Código Penal por medio de la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se incorpora al Derecho español la Directiva (UE) 2019/1153 del Parlamento y del Consejo de 20 de junio de 2019; con relación a esto último la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2022, expuso:

«Esta Sala ya ha expresado que el delito de blanqueo de capitales se caracteriza por la realización de operaciones económicas o patrimoniales guiadas con la intención de ocultar o de encubrir el origen ilícito de determinados activos, así como para ayudar a la persona responsable de una actividad delictiva

a eludir las consecuencias legales de sus actos. De ahí que el elemento intencional se concrete en conocer la procedencia ilícita de los bienes sobre los que recae la actuación y en proceder sobre ellos con conocimiento de que se contribuirá a ocultar o a dificultar la visualización de su génesis delictiva.

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 265/2015, de 29 de abril, tras recordar la posibilidad de que el propio autor del delito antecedente pueda perpetrar el delito de blanqueo de capitales respecto de los bienes y recursos obtenidos con ocasión de la comisión de aquel (autoblanqueo), lo que se ha reflejado en reiterada jurisprudencia de esta Sala de la que es expresión el acuerdo de Pleno no jurisdiccional de 18 de julio de 2006 (sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo núm. 960/2008, de 26 de diciembre y 313/2010, de 8 de abril, entre otras), además de venir expresamente recogido en el artículo 301 del Código Penal desde su redacción dada por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, recuerda que lo que diferencia el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas por parte del autor, del delito de blanqueo cometido por él mismo, es que el tipo penal de blanqueo exige la finalidad de ocultar o encubrir bienes, pero con el mecanismo de integrar los bienes de origen delictivo en el sistema económico legal y hacerlo con la apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita. Y decíamos en dicha resolución que la simple utilización de fondos delictivos en actos de consumo no constituye un acto de autoblanqueo pues, pese a tratarse del aprovechamiento de los efectos del delito, no se trata de actos realizados con la finalidad o con el objeto de ocultar o encubrir bienes para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita.»

14.- Damos fin a las cuestiones generales sobre el Derecho Sancionador Tributario aludiendo a la problemática de la doble instancia en sede jurisdiccional a que se refiere el artículo segundo del Protocolo Número Siete; del Convenio de Derechos Humanos, la doctrina²⁰ trae a colación la sentencia dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y en tal sentido expone:

«El problema suscitado en la sentencia *Saqueti Iglesias* se plantea igualmente en relación con las sanciones tributarias de especial gravedad en las que no existe una doble instancia²¹ en el sistema español, en particular, en las sanciones impuestas por la Agencia Tributaria o por los órganos de las Comunidades Autónomas, que sin posibilidad de recurso de apelación, solo son revisadas por un órgano judicial, que sería la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia o de la Audiencia Nacional.

En este punto, si bien el artículo 2 del Protocolo número 7 deja en manos de la legislación nacional las posibilidades de ejercicio de esta segunda instancia,

20 Sigo el autorizado parecer de la Profesora Martínez Muñoz, en «Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos». «Revista Española de Derecho Financiero», n.º 191 (2021)..

21 De nuevo sigo el parecer del Profesor García Novoa: «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias. La necesidad de abrir el debate», Grupo de Expertos en Derechos y Garantías y Prácticas Tributarias, AEDAF, mayo 2021, y del mismo autor: «El derecho a la doble instancia en la revisión judicial de sanciones tributarias». «Quincena Fiscal n.º 7 (2022)»; por su parte el Tribunal Supremo en Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera de 22 de junio de 2022, expone: «Con respecto a la cuestión relativa al derecho a la doble instancia judicial en casos de impugnación de una sanción grave o muy grave, es preciso señalar que el Tribunal Supremo ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Así, conforme a lo

en España, la nueva regulación del recurso de casación del Tribunal Supremo, que vincula las competencias revisoras de este Tribunal a cuestiones de pura interpretación normativa de acuerdo con el criterio de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pone de manifiesto que dichas facultades no permiten caracterizar a este órgano judicial como garante de un segundo grado de jurisdicción.

Y la pregunta es: ¿debemos seguir aquí la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos?»

Y añade:

«Pero es que, además, no debemos pasar por alto que la Constitución Española contiene una disposición específica relativa a la interpretación de los derechos humanos, en función de la cual: *‘Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España’*. De esta forma, el artículo 10.2 de la Constitución Española suministra a los Tratados Internacionales sobre derechos humanos y a las sentencias del Tribunal Europeo un carácter interpretativo específico de los derechos contenidos en la propia Constitución y atendiendo a ello, como afirma la doctrina, la Convención de derechos humanos y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la misma obligaría a interpretar los artículos 24 y 25 de la Constitución en el sentido de que se debe prever una segunda instancia.

Ahora bien, no podemos olvidar, en este punto, que el Tribunal Constitucional español se manifestó en términos incompatibles con el contenido de la sentencia *Saqueti Iglesias*, puesto que afirmó que de la Constitución de 1978 *«no cabe predicar la existencia de un derecho fundamental a la doble (instancia contencioso-administrativa)»*²² de manera que la aplicación de la nueva doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos exigiría también un cambio de criterio del Alto Tribunal para garantizar la tutela judicial efectiva.»

resuelto por las sentencias del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2021 y de 20 de diciembre de 2021, las exigencias de la conocida como doctrina Saqueti Iglesias quedan colmadas por la posibilidad de plantear el recurso de casación. En efecto, la interpretación que ha hecho el Tribunal Supremo en las sentencias referidas sobre la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020 [caso Saqueti Iglesias c. España (n.º 50514/13)], ha consistido en declarar que «[...] ninguna duda existe que el recurso de casación de nuestra Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa constituye un instrumento procesal idóneo para salvaguardar la garantía reconocida en el artículo 2 del Protocolo», añadiendo que «[...] El hecho de que el mismo esté sometido a una serie de limitaciones, no solamente formales, no empecé esa conclusión, habida cuenta de que el Tratado y el Protocolo dejan al criterio de los Estados el régimen de los recursos que habilitan la doble instancia».

²² sentencia del Tribunal Constitucional 89/1995, de 6 de junio; asimismo son de invocar, las sentencias del Tribunal Constitucional 53/2004 de 19 de abril y 145/2011 de 26 de septiembre. El Tribunal Constitucional justificó su decisión estableciendo que «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde hay de actuarse el «*ius puniendi*» del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción adoptada en un procedimiento que ha de ser respetuoso con las principales garantías del art. 24 de la Constitución Española».

2.2. Los principios del derecho sancionador tributario

15.- El primero de los principios que rigen el Derecho Sancionador es el de legalidad²³ en conexión con el de tipicidad, que está en relación directa con el art. 25 de la Constitución²⁴ y a lo que se refiere el artículo octavo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor: «Se regularán en todo caso por Ley:

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias» La doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en sentencia de 25 de junio de 2015, fue del siguiente tenor:

«La única cuestión que se somete a nuestra consideración es la posible vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 de la Constitución Española) que derivaría, según el demandante de amparo, de la aplicación del art. 201 de la Ley General Tributaria para dar cobertura sancionadora a una conducta que no puede subsumirse en el tenor legal de aquel precepto ni en su modalidad básica, ni en la agravada; debe analizarse, por tanto, en primer lugar, si la emisión de falsas facturas carentes de sustento real en operación económica alguna puede entenderse como un "incumplimiento de las obligaciones de facturación", y si tal entendimiento supone una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.»

A ello se respondió en sentido afirmativo como se indica más adelante en el texto pues la emisión de facturas falsas, es reconducible al tipo sancionador contemplado en el art. 201 de la Ley General Tributaria sobre incumplimiento de las obligaciones tributarias de facturación.

Pero dichos principios no son de aplicación cuando la norma infringida carece de naturaleza sancionadora; a ello se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2022, que se pronunció en los siguientes términos:

«Pues bien, dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axio-

23 El principio de legalidad también se extiende a los recargos, que no tienen naturaleza sancionadora, si bien participan del efecto retroactivo de la norma más favorable, según lo dispuesto en el último párrafo del artículo decimo de la Ley General Tributaria; me he referido a ello en: «Los recargos en materia tributaria en la doctrina jurisprudencial suprema»; «Boletín de Información Tributaria» n.º 266 (2022).

24 Principio de reciente hallazgo es el de inherencia, al que se refiere el ar. 180. apartado primero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual impide que una circunstancia que opere como criterio de calificación de una infracción o de graduación de una sanción pueda castigarse como infracción independiente.

lógico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.

Debe rechazarse, en consecuencia, que la subsunción en el art. 201.3 de la Ley General Tributaria de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 de la Constitución Española), como también debe rechazarse que el art. 201.3 de la Ley General Tributaria plantee problema alguno de constitucionalidad en la medida que, como hemos visto, la inclusión dentro del tipo agravado de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas respeta las pautas metodológicas y axiológicas de interpretación del precepto.

Las razones expuestas en los fundamentos anteriores deben llevarnos a concluir que la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, respeta los principios de legalidad y reserva de ley, en cuanto que las obligaciones impuestas tienen como base normativa lo dispuesto en los arts. 29.2.f) y 93 de la Ley General Tributaria, en relación con los arts. 30.2 del Real Decreto 1065/2007, y los arts. 18 y 19 de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades y 13.4 y 37 del Reglamento sobre el Impuesto sobre Sociedades; respetándose, asimismo, el principio de proporcionalidad en función de la transcendencia tributaria de la información a obtener por la obligación formal impuesta. Al no poseer naturaleza sancionadora la citada Orden, carece de virtualidad para quebrantar el principio de tipicidad propia del ámbito sancionador.»

16.- La sanción tributaria no sólo ha de ser consecuencia de la comisión de una infracción prevista legalmente, sino también responder a la culpabilidad del infractor probada por la Administración Tributaria; la Jurisprudencia del Tribunal Supremo tiene fijada, reiterada doctrina sobre el particular, pudiendo resumirse en los siguientes términos:

a.-«El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española y expresamente establecida en el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

b.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del "*ius puniendi*" del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

c.- Debe ser el pertinente acuerdo sancionador el que, en virtud de la exigencia de motivación que se impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta, conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sanciona-

dor. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005, de 20 de junio, del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en tomo a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias « no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.»

d.- Como señalamos la sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

e.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.»

Pero al margen de ello son de traer a colación algunas cuestiones de interés:

- En primer lugar, procede hacer referencia a la sanción a la comunidad de bienes²⁵ y su extensión a los comuneros, recordándose en la sentencia de la

25 Me remito a lo que expuse en: «Aspectos tributarios de la constitución y extinción de las comunidades de bienes». En «Carta Tributaria» n.º 33 (2017); la Ley General Tributaria en su artículo 191, alude a que: «También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes»

Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de noviembre de 2021, que ha de quedar probada la culpabilidad de cada uno de los comuneros si se quiere exigir a estos la sanción tributaria impuesta a la comunidad de bienes, y en tal sentido se expone:

«Como hemos expuesto, en este caso, se ha trasladado a los comuneros, en virtud del artículo 40 de la Ley General Tributaria, la responsabilidad de la conducta realizada por la comunidad de bienes a los comuneros, pero sin referencia alguna a la negligencia de estos más allá de afirmar apodícticamente su concurrencia.

Razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica obligan a esta Sección a acoger los razonamientos jurídicos recogidos en la sentencia firme dictada en fecha 27 de julio de 2020 en el Recurso nº 335/2018 en la que, en un asunto idéntico al que ahora analizamos, entendíamos que debía anularse la sanción tributaria exigida a un comunero como sucesor de la comunidad de bienes disuelta, que como obligada tributaria había cometido la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria. En dicha sentencia decíamos:

‘Como se ha afirmado, se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adjudicación de las viviendas a los comuneros, pero la gestora de la Comunidad de Bienes, no declaró, registró, ni ingresó el Impuesto sobre el Valor Añadido cobrado de aquellos.

El propio acuerdo sancionador admite la falta de intención de enriquecerse por parte de los comuneros que pagaron debidamente el Impuesto sobre el Valor Añadido que se les repercutió y estando acreditado que existía una gestora de la comunidad de bienes que incumplió su obligación no advierte la Sala qué negligencia cometieron (el acuerdo no lo explica) si se limitaron a cumplir lo que les incumbía, pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido que les fue repercutido.

No se justifica la sanción impuesta a los comuneros cuya culpabilidad no ha sido acreditada, por lo que debe anularse»

• En segundo lugar, aparece la necesidad de conducta diligente del obligado tributario como opuesta a la incurra en negligencia y así en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2022, se expone:

«Pues bien, esa culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario, puesto que no fue diligente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias por cuanto debía ser conocedor de que la construcción y posterior enajenación de una nave debía ser considerada dentro del desarrollo de una actividad económica de promoción inmobiliaria y que la ganancia derivada de dicha enajenación debe ser considerada como rendimiento propio de la actividad empresarial y no como una ganancia patrimonial de plazo superior año, que tributa a un tipo específico e inferior al aplicable a la base imponible general en la que se integran los rendimientos de las actividades económicas, con el consiguiente menor ingreso al Tesoro Público.

Asimismo, en la determinación del rendimiento neto de su actividad profesional de ingeniero técnico industrial, dedujo gastos derivados de un local que

en la comprobación inspectora no ha quedado acreditado que estuviese afecto a dicha actividad, razón por la que dicha deducción ha sido calificada como improcedente en la regularización practicada por la Inspección, resultando un mayor rendimiento neto que el declarado.

Todo ello supone una actuación negligente en el cumplimiento de sus deberes fiscales que no puede ampararse en una interpretación razonable ni en ninguna otra de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria como ya se ha dicho al contestar las alegaciones del obligado tributario. Considerando que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, como es que en la determinación de su rendimiento neto deduzca únicamente gastos afectos y que declare de forma correcta, conforme a su verdadera naturaleza, las ganancias patrimoniales obtenidas, por lo que se aprecia el concurso de culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.»

Además la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de abril de 2022, expone:

«La conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta de la interesada.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones; Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla.

Pues bien, a juicio de esta Sala esta motivación, que puede servir para demostrar la concurrencia de los elementos objetivos de la infracción –tipicidad y antijuridicidad–, no resulta sin embargo suficiente para justificar el elemento de la culpabilidad, pues más allá de señalarse que la norma es clara y que el comportamiento de la actora no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, lo cierto es que no se llega a expresar, en los términos de la jurisprudencia antes expuesta, ‘una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.’

Esto es, las consideraciones contenidas en la resolución sancionadora se limitan a describir la conducta objetiva con referencia a la norma aplicable y al resultado de la liquidación, recogiendo expresiones insuficientes, tales como las siguientes: "no haber presentado correctamente la declaración-liquidación del Impuesto cuando era conocedora de cuáles son sus obligaciones fiscales", lo que sólo apunta a que los cálculos de la autoliquidación no fueron los correctos; "sin que haya aportado justificación alguna de la valoración dada en la adquisición y transmisión de las citadas participaciones que le llevasen al

resultado declarado", prescindiéndose de que la valoración reflejada en la declaración tomaba el precio de unas operaciones de opción de compra; "este comportamiento ha tenido como consecuencia que no se realizara en el Tesoro Público la totalidad del ingreso correspondiente a una gestión y liquidación del Impuesto correctamente realizada", lo que de nuevo alude al simple resultado por no presentar correctamente la declaración; "estos hechos... ponen de manifiesto la existencia de una actitud por parte de la contribuyente de descuido, desprecio o menoscabo en el cumplimiento de las normas tributarias", pero lo que no pasa de ser una afirmación genérica en la que no se llega a explicar por qué la actora ha mostrado, al menos, dicha conducta negligente que no podía sustentarse únicamente en el incumplimiento de la norma tributaria; "la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria mencionado, exculporias de responsabilidad", cuando no cabe razonar la existencia de culpabilidad por exclusión; o que "resulta clara la normativa", afirmación que desde luego tampoco es suficiente a estos efectos.»

• En tercer, y último lugar suele invocarse el error como causa excluyente de la culpabilidad y ello ha sido analizado de modo reiterado por la Jurisprudencia y a así:

– En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de diciembre de 2020 se expuso:

«Como conclusión, a los efectos de confirmar la íntegra desestimación del recurso, coincidimos con la Administración en la idea de que lo expuesto demuestra una evidente negligencia, falta de control y de revisión adecuada de la declaración tributaria, que merece el concepto de negligente, sin que podamos apreciar la existencia de un error invencible (único tipo de error que exoneraría la responsabilidad) y no simplemente vencible (que sería constitutivo, cuando menos, de simple negligencia –con lo que quedaría colmado el requisito de la culpabilidad–), debiendo recordarse en este punto que el elemento subjetivo del injusto tributario queda cumplimentado no sólo en los supuestos de intencionalidad o ánimo defraudatorio –dolo–, sino también en los de simple negligencia –culpa–.»

– En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2021, se recordó que:

«Poco más podría decirse para confirmar esta sanción, si acaso afirmar que el pretendido error no es razonable, sino que ha sido cometido al haber actuado, al menos, de forma descuidada en beneficio propio, y, por tanto, entendemos que habiendo acreditado una suma superior a la que le correspondía, al no haber consignado los límites legales, ésta tiene el carácter de culpable, y por tanto de indebida, siendo constitutiva de infracción tributaria, pues ha hecho una aplicación indebida de la norma, sabiendo que sobrepasaba sus límites cuantitativos correspondientes a los datos que el mismo ofreció, o, al menos, sin prestar la diligencia necesaria para no sobrepasarlos

Su manifestación de que, reconociendo el error, éste fue meramente involuntario e invencible, y se hubiera evitado si la aplicación informática hubiera realizado los cálculos, y que no ha ocultado nada, por lo que no tenía ninguna

intención de defraudar, no es atendible, dadas las explicaciones ofrecidas, y sobre todo las dadas por la resolución sancionadora, de manera rotunda e incontestable, y, como acertadamente sostiene el Abogado del Estado "...obviamente para que un programa informático genere un resultado correcto es preciso rellenar correctamente las casillas previas, y el recurrente no rellenó la determinante".

Ciertamente, el error no es conceptualmente, y en todos los casos, sinónimo de negligencia; y la confección de una autoliquidación omitiendo algún ajuste (en este caso el modelo 200 fue rellenado parcialmente, omitiendo la casilla 255, que es la que habría determinado el ajuste a realizar) no conlleva necesariamente la calificación sancionable de la conducta, pero sí obliga a quien sostiene la involuntariedad (o invencibilidad) del error a explicitar en qué circunstancias se produjo el mismo, para que la Administración sancionadora y, eventualmente, el Tribunal, pueda realizar un juicio valorativo sobre dicha conducta, y nada de esto se ha hecho; en fin, no se puede exigir que sea la Administración la que justifique que el error fue involuntario, sino, al contrario, será quien lo ha cometido quien lo pruebe, porque es quien dispone, o puede disponer, de los medios argumentales y probatorios necesarios.»

– Por último, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2021, invocando a la Jurisprudencia Suprema precisó que:

«Lo anterior debe ponerse en conexión con la jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010, a tenor de la cual:

«No puede, como también hace la sentencia de instancia, considerarse que en todos aquellos casos en los que clara e inequívocamente se ha cometido un error material (insistimos en que el órgano judicial no pone en duda esta circunstancia) ha existido forzosamente simple negligencia, dado que no son inimaginables supuestos en los que el obligado tributario pueda cometer este tipo de errores pese a haber actuado con la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin que la circunstancia de que el error material no esté previsto específicamente en el art. 77.4 de la Ley General Tributaria, como causa excluyente de la culpabilidad –como no lo está en el actual art. 179.2 de la Ley 58/2003 –, por las razones antes apuntadas, impida excluir la existencia de culpabilidad precisa para imponer sanciones tributarias.

De lo anterior se infiere que la Administración Tributaria debió motivar por qué el error material cuya existencia no ponía en duda fue consecuencia de la falta de diligencia exigible a la sociedad recurrente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

17.- Aunque lo que va a exponerse guarda relación con los aspectos procedimentales y no sólo afecta a la prueba de culpabilidad a cargo siempre de la Administración Tributaria, se trae aquí la problemática de la motivación, que hace referencia a todo lo concerniente a la comisión de la infracción a saber, cumplimiento de los requisitos de legalidad, tipicidad y culpabilidad.

Tiene declarado el Tribunal Supremo, sentencia de 21 de diciembre de 2017, que la exigencia de motivación no se satisface con una larga exposición de

hechos y resumen de alegatos; requiere un preciso, puntual y concreto análisis de la conducta del infractor para evidenciar, ante él, ante los órganos llamados a revisar la decisión y en general ante la comunidad jurídica, que en su conducta cabe apreciar culpa, al menos a título de simple negligencia (*vid.* el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria); por lo tanto, no tienen la condición de tales todos aquellos pasajes meramente descriptivos de datos, circunstancias y alegaciones; tampoco la tienen aquellos razonamientos jurídicos que no atañen al análisis de la culpabilidad, en este caso, por ejemplo, los párrafos destinados a justificar la propuesta rectificadora del instructor del expediente.

El órgano sancionador está obligado a motivar, en primer lugar, la presencia de culpabilidad en la conducta que sanciona y, sólo si concluye en su concurrencia, debe dar respuesta a los argumentos expuestos por el expedientado para justificar la ausencia de responsabilidad a efectos del artículo 179 de la Ley General Tributaria, apartados 2 y 3; pero la forma de razonar que da por supuesta la culpabilidad, limitándose a contestar a los argumentos del contribuyente para justificar su irresponsabilidad, contradice no sólo los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario *vid.* los artículos 178 y siguientes de la Ley General Tributaria, sino una garantía básica de nuestro sistema constitucional proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cual es la presunción de inocencia.

Y como recuerda la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2017, no se puede considerar probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho de no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida en la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente.

Tampoco cabe basar la culpabilidad en que el obligado tributario no ha explicado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, pues ello equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia.

Sobre las circunstancias personales de infractor se ha dicho que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición, sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se

debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables; lo que no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culpable atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución Española es imponer una sanción a un obligado tributario, o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso, por sus circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida, si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable.

Y el Tribunal Supremo en sentencia de 22 de diciembre de 2016, expuso:

«Se adecua a nuestra jurisprudencia la afirmación de la sentencia impugnada de que 'debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido, sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En ese mismo sentido se pronuncia también la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la Administración Tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

Además, en lo que aquí interesa, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010 afirma que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración Tributaria no motiva mínimamente los

hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "sólo cuando la Administración ha razonado", en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.»

18.- El principio de proporcionalidad, en la aplicación de las sanciones aparece expresamente citado en el art. 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; existe una importante doctrina sobre este principio contenido en la emanada del Tribunal Constitucional en la que se expone:²⁶

Resulta conveniente que nos remitamos a los razonamientos de la Sala y Sección que se contienen en el antes mencionado auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad: en primer lugar, por el amplio estudio que en él se realiza sobre el principio de proporcionalidad en materia penal y sancionadora –que son, en esencia, la misma cosa– y que resulta útil, en nuestro caso, para proyectar ese principio de creciente importancia en la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y basar en ella la interpretación que admite la graduación de la sanción, sin violentar el tipo –o la letra del tipo; en segundo lugar, porque la similitud, al menos en buena parte, entre el precepto allí cuestionado y el que ahora ha servido para sancionar la infracción, permite en buena parte extraer consecuencias decisivas para resolver esta casación.

Nos remitimos a la parte del indicado auto de inconstitucionalidad, en que se expone la doctrina sobre el principio de proporcionalidad que la Administración desdiseña.

26 Aparece reflejado en diversas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo como la de 8 de marzo de 2022, en la que se expone: «1) El artículo 203.5.c) de la Ley General Tributaria no nos suscita dudas sobre su inconstitucionalidad, interpretado en el sentido de que habilita a la Administración sancionadora y a los Tribunales de Justicia a utilizar un margen de apreciación entre 10.000 y 400.000 euros, en que no solo se tome en consideración la cifra de negocios del sujeto inculpor –ajeno, aquí, al titular de la información con relevancia fiscal–, sino también la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad, sea por dolo o culpa. 2) La ausencia de motivación específica sobre la gravedad de la conducta o la especial culpabilidad concurrente obliga a la Administración, caso de concurrencia de los demás elementos del tipo y la culpabilidad –referida a la mera conducta– a imponer la sanción en su grado mínimo. 3) La cifra de negocios del infractor –titular de los datos de trascendencia fiscal o un tercero ajeno a ellos–, no es el único elemento determinante del «quantum» de la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el antedicho precepto sino, a lo sumo, un factor más de graduación, que ha de ser vinculado al tipo objetivo la conducta tipificada– y al tipo subjetivo –la culpabilidad, sea por dolo o culpa y, aun dentro de ellas, la intensidad con que concurren–. De ahí que el recurso de casación haya de ser desestimado, dada la corrección de la sentencia de instancia, que redujo a 10.000 euros el importe de la multa por la comisión, por parte de la interesada, por falta de acreditación de razones explicitadas para imponer la multa en su límite máximo, por el solo dato de la cifra de negocios. De ser así, conductas levisimas en su realidad o en la culpabilidad se verían castigadas con penas desproporcionadas, siempre las mismas, con el único elemento determinante de la cifra de negocios, enervando así la virtualidad de principios esenciales en materia sancionadora.»

La doctrina resumida del Tribunal Constitucional sobre el principio de proporcionalidad, y que se plasma en diversas sentencias como la de 14 de junio de 2022, es la siguiente:

1. La proporcionalidad entre la infracción y la sanción anudada a ella, desde el punto de vista general o de mera verificación de la correspondencia entre una y otra o entre la protección de determinados bienes o valores jurídicos y la respuesta punitiva prevista.

a) La infracción –o la quiebra– del principio de proporcionalidad en el establecimiento por el legislador de penas y sanciones por la comisión de delitos o infracciones administrativas forma parte del contenido del principio de legalidad y, por ende, del derecho fundamental previsto en el artículo 25.1 de la Constitución Española (sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 28 de marzo).

Es cierto que tal principio está presente, además, con rango de Ley, en el artículo 178 de la Ley General Tributaria intitulado «principios de la potestad sancionadora», cuyo párrafo segundo define tales principios: «[...] En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley ‘. En un sentido similar, el artículo 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, aplicable con carácter general a cualesquiera infracciones y sanciones administrativas, se refiere al mismo principio rector.

Es cierto que entre preceptos del mismo rango infraconstitucional no hay jerarquía, como también lo es que tales principios, enunciados como informadores o estructurales, tanto de la ordenación de las infracciones y sanciones como de su concreta aplicación, marcan una directriz de inequívoco anclaje constitucional, por virtud del cual se asocia, se debe asociar, a la gravedad de la conducta, la de su consecuencia punitiva.

b) Partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional sentencias 55/1996, de 28 de marzo (FJ 3º) y 161/1997, de 2 de octubre (FJ 8º y 12º)–, el principio de proporcionalidad al que alude, hemos visto, el artículo 178 de la Ley General Tributaria – no solo representa un principio general del Derecho sino que, en lo que aquí afecta, se encuentra subsumido dentro del principio de legalidad contenido en el artículo 25.1 de la Constitución Española respecto de sanciones y penas, además de derivar directamente del artículo 1.1 de la Constitución Española como parte del valor de justicia, valor superior de nuestro ordenamiento jurídico; así, la sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997 acepta como canon de enjuiciamiento constitucional, si bien para descartar su concurrencia al caso, el que brinda implícitamente el artículo 25.1 de la Constitución Española:

«13. A la vista de los importantes bienes e intereses protegidos que resumíamos en el fundamento jurídico 10º y a pesar de la indudable severidad sancionadora que en sí supone la imposición de una pena privativa de libertad, no

constatamos un "desequilibrio patente y excesivo o irrazonable" entre el desvalor de la conducta y la sanción que nos conduzca a afirmar que se ha producido una lesión de la libertad desde la perspectiva de los arts. 17.1 y 25.1 de la Constitución Española.»

c) En la propia sentencia expresada se incorpora, conforme a lo que hemos reflejado más arriba, metodológicamente, el planteamiento expresado por el Ministerio Fiscal, en cuanto a la vinculación del principio de proporcionalidad con los artículos 1.1., 9.3 y 25.1 de la Constitución Española:

«[...] El segundo interrogante fundamental que desde la Constitución se dirige al art. 380 del Código Penal. se refiere a la relación de proporcionalidad entre el desvalor del comportamiento que tipifica y la pena de prisión de seis meses a un año que se le asigna. El desequilibrio resultante constituiría, a juicio del órgano judicial cuestionante y del Fiscal, una infracción de los arts. 1.1, 9.3 y 25.1 de la Constitución Española.: así lo demostraría tanto la suficiencia protectora de la seguridad viaria de medidas alternativas de índole procesal o administrativa, como la comparación de la conducta típica sancionada con la propia de desobediencia grave, y la de la pena típica con la que merece la conducta a cuya detección se dirigen las pruebas requeridas (arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses, y privación del derecho a conducir vehículos de motor y ciclomotores por tiempo superior a uno e inferior a cuatro años).

El planteamiento constitucional del problema indicado por el Fiscal es el adecuado. Como afirmaba la sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, "el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales; es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. (...). El ámbito en el que normalmente y de forma muy particular resulta aplicable (...) es el de los derechos fundamentales" (fundamento jurídico 3º). En el presente caso lo que en realidad se plantea es el tratamiento desproporcionado de la libertad personal en cuanto contenido de una sanción, lo que nos lleva naturalmente de la mano del art. 17 de la Constitución Española al art. 25.1 de la Constitución Española (sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, fundamento jurídico 3º "*in fine*") [...].»

Debe señalarse que, de forma creciente, el Tribunal Constitucional ha ido incorporando —expresado lo que decimos con carácter general, no limitado al control de la función del legislador— el principio de proporcionalidad de los actos jurídicos, también administrativos y judiciales, como canon de constitucionalidad de tales actos, que es de reconocer presenta contornos en alguna medida problemáticos, por carecer de solemne proclamación formal en el texto constitucional, pero obtenido o decantado tal principio general por inferencia de sus principios o valores superiores, más caracterizadamente el de justicia (art. 1.1.).

En la relevante sentencia del Tribunal Constitucional 55/1996, de 18 de marzo, de continua cita, el Tribunal Constitucional señaló lo que seguidamente transcribimos:

«...Esta apelación genérica al principio de proporcionalidad exige alguna precisión en orden a fijar el objeto exacto y los términos precisos en los que debe desarrollarse el presente proceso constitucional. En primer lugar debe advertirse que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales –y en particular de los aquí invocados– y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad...». (FJ 3)

d) En cualquier caso, una de las manifestaciones de tal evaluación constitucional del principio que nos ocupa, el de proporcionalidad de la pena –que en su jurisprudencia el Tribunal Constitucional integra en el contenido (esencial) del derecho a la legalidad penal del art. 25.1 de la Constitución Española–, en el resto de los casos, por tanto, la mera «desproporción» no es por sí misma causa de inconstitucionalidad, en ausencia de lesión un derecho o bien constitucional claramente identificado.

En cuanto al régimen de sanciones que pueden aprobar la Administraciones Autonómicas, la sentencia del Tribunal Constitucional 156/1995, FJ 3, indicaba que «...las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (art. 25.1 de la Constitución Española, básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1)» sentencia del Tribunal Constitucional 87/1985, fundamento jurídico 8º) «.

De dicha sentencia y la proclamación más general acuñada en otras, podemos establecer con certeza que el control constitucional de la eventual infracción del principio de proporcionalidad entre los delitos y sus penas comprende, del mismo modo y en aplicación del mismo principio, al esquema de relación entre las infracciones y las sanciones administrativas, comprendidas bajo la tutela del artículo 25.1 de la Constitución Española.

e) En nuestra opinión, queda respaldada esta necesidad de enjuiciamiento de proporcionalidad de las medidas coactivas de carácter penal o sancionados el recuerdo o mención de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Así, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador se encuentra incorporado en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1º del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, relativo a la protección de la propiedad. Así, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha considerado, en sus sentencias de 9 de julio de 2009 (Caso Moon contra Francia), de 26 de febrero de 2009 (Caso Grifhorst contra Francia), de 11 de enero de 2007 (Caso Mamidakis contra Grecia), de 9 de octubre de 2018 (Caso Gyrlyan contra Rusia) y de 31 de enero de 2017 (Caso Boljevic contra Croacia), que en el referido ámbito sancionador, *el respeto del principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 1 del Protocolo exige valorar el incumplimiento cometido, la gravedad de la falta y el equilibrio justo entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales.*

Asimismo, considera que debe existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos, sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 14 de mayo de 2013 –Caso N.KM vs Hungría–, párrafo 65,. También considera el Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, en el citado campo sancionador, *el principio de proporcionalidad exige, por una parte, que la sanción impuesta refleje la gravedad de la infracción y, por otra, que al determinar la sanción y fijar el importe de la multa se tengan en cuenta las circunstancias individuales del caso concreto*, en particular, la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 9 de julio de 2009 –Moon contra Francia–, párrafo 51.

f) A lo anterior cabe añadir, significativamente, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea igualmente se refiere al principio de proporcionalidad, de forma que la intensidad de las sanciones no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción imputada, entre otras, en sus sentencias de 4 de octubre de 2018 y de 22 de marzo de 2017, al estar expresamente incluido tal principio dentro de los derechos contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículos 49.3 y 52. Cabe traer a colación, específicamente, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2017, en cuyo párrafo 60 se puede leer: «

[...] Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12.

En relación con este principio se ha cuestionado si la Administración Tributaria tiene algún margen de apreciación al respecto, pues queda, por tanto, bastante claro, en la opinión del Abogado del Estado, en exégesis de

la doctrina de esa Sala, que, tras la aprobación de la Ley General Tributaria de 2003, los Tribunales, en nuestro Derecho, carecen de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria; sólo el planteamiento de una posible cuestión de inconstitucionalidad en relación con el precepto legal que tipifica la sanción supuestamente desproporcionada podría dar pie a que el Tribunal Constitucional considerase vulnerado dicho principio y dejase sin efecto el precepto legal en cuestión.

Si bien no podemos compartir la afirmación, llevada a su extremo, ello resulta indiferente desde la perspectiva de la resolución de este recurso; en todo caso, aunque la ausencia de proporcionalidad en la configuración de las sanciones –administrativas o penales– forman parte de la soberanía del legislador, no cabe descartar, como concepto, que en la decisión de determinar la pena o sanción a una determinada conducta, pueda eventualmente concurrir una desproporción constitucionalmente relevante, por excesiva, como así lo hemos considerado, respecto de otro precepto sancionador de la Ley General Tributaria, en el auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, antes citado, que ha sido admitido a trámite. No puede hablarse, como dogma incontrovertible, de que los Tribunales carecen absolutamente de margen alguno para la aplicación del principio de proporcionalidad en materia sancionadora tributaria, pero en la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2022, se concluye que:

«Ni el Derecho de la Unión Europea –en particular, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y los principios de neutralidad y proporcionalidad– ni los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario, quedan vulnerados por la posibilidad de la imposición de una sanción, la tipificada en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada y repercutida a un trimestre posterior, con inobservancia de los requisitos exigidos en el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria, aunque el efecto de la aplicación de la norma sancionadora supone una multa por importe superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo, por voluntad propia del sujeto pasivo, que no se ha ceñido a las exigencias legales.»

Además, en el Auto de la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2022, se expone:

«Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por

el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.»²⁷

19.- Ha sido también traído a colación el principio de confianza legítima, procedente, como es sabido del Derecho de la Unión Europea²⁸ y que ahora se encuentra reflejado en la Ley 39/2015 de 1 de octubre, y que a veces se identifica con el principio de fiabilidad del sistema legal.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2021, expuso:

«En el presente caso, la falta de una concreta regularización en un ejercicio anterior, no implica que la Administración no pudiera comprobar en los siguientes ese mismo concepto, puesto que no existía un reconocimiento expreso de la legalidad no regularizada. Es decir, no estamos ante un acto administrativo que de manera expresa resolviera esa cuestión, contestara a una consulta que implicara de manera directa e indubitada que el comportamiento del sujeto pasivo era ajustado a derecho.

La irrelevancia de lo que la actora califica como principio de confianza legítima de cara a las liquidaciones y a la regularización de la cuota, no puede tener el mismo alcance cuando se trata del ejercicio de la potestad sancionadora.

El que la Administración cuando examinó ejercicios, a pesar de que no se pronunciara de manera expresa sobre ese particular, no hiciera advertencia o regularización alguna, no se compadece con que en los ejercicios posteriores se sancione por esos mismos conceptos. No se trata de una cuestión que tenga que ver con la confianza legítima, tiene que ver con la razón de ser de la potestad sancionadora que se justifica para perseguir comportamientos que revelen una mayor antijuridicidad. Difícilmente tuvo el contribuyente conciencia de esta antijurídica transgresión de la legalidad tributaria, cuando examinada por la Administración Tributaria no se hizo objeción alguna.

27 Aprovecha el Auto mencionado para exponer: «Finalmente, debe traerse a colación el principio de buena administración que, merced a lo establecido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, ha adquirido el rango de derecho fundamental en el ámbito de la Unión, calificándose por algún sector doctrinal como uno de los derechos fundamentales de nueva generación del que se ha hecho eco la jurisprudencia de este Tribunal Supremo desde la sentencia de 30 de abril de 2012, dictada en el recurso de casación 1869/2012, hasta la más reciente sentencia, con abundante cita, 1558/2020, de 19 de noviembre, dictada en el recurso de casación 4911/2018, que se ha querido vincular, en nuestro Derecho interno, a la exigencia que impone el artículo 9.3º de nuestra Constitución sobre la proscripción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, pero que, sobre todo, debe considerarse implícito en la exigencia que impone a la actuación de la Administración el artículo 103, en cuanto al sometimiento «pleno» a la Ley y al Derecho. Y en ese sentido, es apreciable la inspiración de la exigencia comunitaria en el contenido de los artículos 13 y 53 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al referirse a los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración. En este sentido, nuestra sentencia de 3 de diciembre de 2020 señala que la buena administración es algo más que un derecho fundamental de los ciudadanos, siendo ello lo más relevante; porque su efectividad comporta una indudable carga u obligación para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento.» (sic).

28 Me he ocupado de dicho principio en mi monografía: «Fuentes del Ordenamiento Jurídico Europeo y recurso prejudicial». «Cuadernos de Derecho Registral» (2016).

En todo caso, hubiera exigido una concreta, precisa y detallada explicación de la motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador, circunstancia que está lejos de satisfacer los recurridos»

20.- El último de los principios que aquí quieren mencionarse es el relativo al de la prohibición de «*non bis in idem*» que en principio sólo impide ser sancionado dos o más veces por los mismos hechos, a no ser que una sola actuación esté contemplada en la Ley con una consecuencia plural; también excluye la posibilidad de que una misma infracción se castigue por la Administración Tributaria y en el ámbito de la Jurisdicción Penal; a ello se refiere el artículo 180 de la Ley General Tributaria, que lleva la rúbrica de «Principio de no concurrencia de sanciones tributarias», y con relación al delito con la Hacienda Pública, se remite al Título VI de dicha disposición en la redacción procedente de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

En ocasiones, sin embargo, se llevan a conocimiento de los Tribunales, cuestiones que necesitan de la citada precisión; y así:

- La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 11 de abril de 2022, expuso:

«La actora hace constante referencia a la existencia de una sentencia absolutoria penal por la que fue absuelto del delito contra la Hacienda Pública que se le imputaba. Pero siguiendo al Tribunal Económico Administrativo Central esta cuestión es ajena al procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria que nos ocupa y desde luego no estamos en la vertiente del principio *non bis in idem* puesto que la doctrina constitucional lo define como el impedimento de que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos. En el caso presente estamos ante la derivación de responsabilidad solidaria del Impuesto de Sociedades 2005 y 2006 y el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero el proceso penal se venía a referir al Impuesto de Sociedades 2007. Debiendo señalarse que el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria es un procedimiento tributario tendente al cobro de las deudas tributarias pendientes y ajeno a los procesos penales por delito fiscal.»

- La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 2022, declaró que:

«El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que:

No se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta

pueda ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.»

2.3. Las infracciones tributarias

21.- La primera de las infracciones tributarias tipificada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, alude en su artículo 191 a: «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice», con aplicación de los recargos por ingreso fuera del plazo; la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2022, y en relación con los Impuestos Especiales, aludió a que:

«Se exige la obligación de realizar recuentos de existencias al finalizar cada trimestre natural. Y como estaba obligada a efectuar tales recuentos debió detectar esas diferencias mencionadas entre la realidad de existencias en el tanque de biocombustible y el etanol salidas y proceder a la oportuna corrección de las autoliquidaciones y declaraciones. Con arreglo al art. 191 de la Ley General Tributaria constituye infracción tributaria dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. Como se ha expuesto, la actora no practicó una correcta autoliquidación puesto que al advertir la falta de concordancia entre la realidad de las existencias en el tanque y el modelo teórico empleado debió de llevar a cabo su corrección, lo que no hizo por lo que se dejó de ingresar la totalidad de la deuda tributaria.»

El ingreso aparece ligado en la inmensa mayoría de los casos a la autoliquidación del tributo, pero como precisó la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021.

«Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 claramente indica que la presentación extemporánea de una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible –y así, además, lo ha entendido la propia Administración– es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el Ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02). En consecuencia, como la decisión de compensar o no las

BIN no es una opción tributaria²⁹ ex art 119.3 la Ley General Tributaria, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.»

22.- El supuesto contemplado en el artículo 194 de la Ley General Tributaria hace alusión al hecho de solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo lo cual se aplica con carácter casi exclusivo al Impuesto sobre el Valor Añadido; la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de mayo de 2021, ha precisado anterior doctrina, ya que existían pronunciamientos previos del Tribunal Económico Administrativo Central, Resolución de 19 de febrero de 2015, respecto a la procedencia de solicitar indebidamente una devolución, conducta ilícita que no produce perjuicio económico a la Hacienda Pública, en los que se alude a la necesidad de que concurra algún elemento agravado como sería el caso de omitir datos relevantes o incluir datos falsos, conductas parejas a la figura de la ocultación de datos, lo que determinaría la improcedencia de la devolución solicitada.

Es por ello que el Tribunal Económico Administrativo Central considera que cuando no concurren dichos requisitos, tenidos en cuenta como criterios de graduación de otros tipos infractores, no puede sancionarse la actuación llevada a cabo por la parte recurrente, a diferencia de otros tipos infractores en los que la ocultación es un criterio de graduación, si bien este hecho no impediría ser objeto de sanción si concurriese el elemento subjetivo, culpabilidad, en la conducta del sujeto infractor.³⁰

29 Véase: «¿Constituye la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades una opción tributaria? del Profesor Calvo Vérguez, en «Quincena Fiscal» n.º 10 (2021) y en «Decisiones y opciones en materia tributaria, en la dogmática jurídica», del Profesor Menéndez Moreno, en «Quincena Fiscal» n.º 11 (2022)

30 El Tribunal Supremo por Auto de 25 de febrero de 2021, planteó cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 203.6.b.1º de la Ley General Tributaria al cuantificarse la sanción en base a la capacidad económica global del sujeto infractor, atendiendo exclusivamente a la cifra de negocios del mismo; el Tribunal Constitucional en sentencia de 14 de junio de 2022, no ha apreciado infracción del texto constitucional, concluyendo que: «Al configurar la previsión sancionadora cuestionada, el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento intencionado de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional. La definición del tipo infractor tiene en cuenta las circunstancias específicas, de carácter tanto subjetivo como objetivo, que cualifican la conducta frente a otras modalidades de comisión de la infracción y que justifican, a juicio del legislador, la imposición de una sanción pecuniaria de notoria intensidad. Sanción que se prevé en términos taxativos en la ley, en correspondencia con la tipificación estricta de la conducta infractora a la que se asocia. A pesar de la severidad de la sanción legalmente prevista, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia Ley General Tributaria. La forma de cálculo de la sanción no puede calificarse como irrazonable y, además, se establecen determinados elementos correctores de la multa resultante, al fijarse un tope legal máximo a su cuantía y al permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento administrativo. No concurren, por lo tanto, tachas similares a las apreciadas por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 respecto del ya referido «Modelo 720.»

23.- El artículo 184, apartado tercero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, alude a lo que se consideran «medios fraudulentos» a los efectos de la clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves o muy graves; uno de los supuestos reconducibles a dicha expresión es el «empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados»; diversas cuestiones se traen a colación partiendo de que en el art. 201, apartado tercero, de dicha disposición se contempla la sanción a imponer que siempre será calificada de muy grave, pues el citado precepto sanciona una clase de falsedad documental a la conducta consistente en la emisión de «facturas falsas», encuentra su razón de ser, bien jurídico directamente protegido por el ilícito tributario, en la necesidad de proteger la fe y la seguridad en el tráfico jurídico, evitando que tengan acceso a la vida civil o mercantil elementos probatorios falsos que puedan alterar la realidad jurídica de forma perjudicial para la Administración Tributaria y dificultando, asimismo, las actuaciones de comprobación e investigación que llevan a cabo sus Actuarios en áreas de la protección del interés fiscal.

Dos cuestiones se traen a colación:

a.- La primera de ellas es el parecer el Tribunal Constitucional sobre el particular pues como razona la sentencia del Tribunal Constitucional 146/2015 es evidente que, si de conformidad con la resolución sancionadora el recurrente no ha realizado actividad económica alguna siendo todas las operaciones que se decían realizadas irreales, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas y, en consecuencia, su conducta puede razonablemente subsumirse en el tipo infractor relativo al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (art. 201.1 de la Ley General Tributaria); y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista subjetivo ni desde una óptica objetiva, de tal modo que los trabajos cuya existencia se niega son los que pueden servir luego como fundamento de una prohibición cuyo incumplimiento lleva aparejado la comisión de la infracción controvertida; una vez que la Administración Tributaria consideró inexistente la actividad pretendidamente realizada, actuó de forma correcta, como es, el imponer una sanción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación.

b.- Pero debe tenerse presente que la falsedad penal y la que rige en Derecho Tributario no tienen por qué coincidir, pues como recuerda la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de septiembre de 2021:

«En el ámbito tributario el concepto de facturas con datos falseados no tiene la misma consideración que la del delito por falsedad documental. No obstante, en este caso, aunque efectivamente existe una sentencia penal absolutoria por el delito de falsedad documental, sin embargo, en los hechos probados de la sentencia penal absolutoria dictada en fecha 3 de marzo de 2014 por el Juzgado Penal n.º 1 de Zaragoza, que vinculan a esta Jurisdicción, se hace referencia a la factura emitida en fecha 1 de noviembre de 2008 por la mercantil Construcciones Plaza S.L. y a la factura emitida en fecha 1 de diciembre de 2008 por la mercantil Inmobiliaria Roberto Machín, S.L. por el mismo importe y concepto que han dado lugar a la liquidación que constituye la base del acuerdo sancionador ahora impugnado y expresamente se indica que: «esas facturas no se

corresponden con contraprestación alguna y fueron emitidas con el único propósito de deducir sus importes».

24.- El art. 203 de la Ley General Tributaria, contempla la infracción por «resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria», y en su apartado cinco se refiere a aquellos supuestos de no entrega de «datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria».

Sobre el concepto jurídico indeterminado de «trascendencia tributaria» en relación con los arts. 93 y 94 de la Ley General Tributaria, existe una abundantísima Jurisprudencia^{que} resulta suficiente para dar respuesta a la cuestión con interés casacional, sin necesidad de añadir el plus que pretende la parte recurrente de que en el ámbito sancionador se delimite dicho concepto con referencia a una concreta actuación de la Administración Tributaria que se vea gravemente dificultada, impedida o entorpecida por la falta de ratificación o aportación de los datos requeridos.

El concepto que nos ocupa ha sido objeto de atención y de definición desde antiguo por la Jurisprudencia, entendiendo por tal como «la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia; y esta utilidad puede ser directa cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen o indirecta cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvide, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible— hacia ciertas y determinadas personas».

2.4. Las sanciones tributarias

25.- La doctrina de mayor interés es la que se refiere a la simulación³¹ y a la posibilidad de asociar a ella la imposición de una sanción;³² la Jurisprudencia del Tribunal Supremo³³ tiene declarado que:

- 1) La simulación, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos –tal como la Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años–, excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error

31 Me remito a lo expuesto por el Profesor Zornoza Pérez en; «La simulación en Derecho Tributario; historia de una categoría mutante» en «Liber Amicorum Gonzalo Jiménez Blanco». Editorial Thomson Aranzadi (2018).

32 Recuérdese que el apartado tercero del art. 16 de la Ley General Tributaria expone que: «En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora, y en su caso la sanción pertinente.»

33 sentencia de 17 de junio de 2021, seguida y precedida de otras muchas.

invencible de prohibición inconciliable con la simulación; si la Sala *a quo* apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la Ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados.

Antes al contrario, se viene a acuñar en la sentencia una especie de «simulación objetiva», en tanto se alude a «...que las sociedades constituían una simulación, en el sentido de que carecían de estructura real, también considera que no puede desprenderse de ello una conducta dolosamente elusiva».

En tal expresión se declara al unísono que había sociedades que constituían una simulación, es decir, que carecían de estructura real, no obstante lo cual se excluye, al mismo tiempo, que de tal estructura simulada derive una conducta dolosamente elusiva.

En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una contradicción insalvable, pues o bien no hay simulación –cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña– o, de haberla, no puede ser indiferente a efectos sancionadores, ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito.

- 2) La simulación negocial –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho Tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática, art. 16 de la Ley General Tributaria, en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culpable ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior –que ahora se completa y extiende–, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación; y ahora reiteramos tal doctrina, afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición –de naturaleza invencible para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

26.- Además se han declarado cuestiones próximas y de no fácil concreción la distinción entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma, lo que antes se denominaba «fraude de Ley», pues no está exenta de complejidad, como pone de manifiesto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016,

con remisión a las de 30 de mayo de 2011, y de 24 de febrero de 2014, en las que se argumenta que:

«Partiendo de estas consideraciones, podemos decir que, en principio hay simulación cuando el negocio formal oculta una realidad distinta que no se corresponde con aquel, bien porque lo pretendido es la realización de un negocio distinto simulación relativa o porque el negocio es inexistente simulación absoluta; en el conflicto/fraude el negocio es realmente querido, lo que ocurre es que el contrato al que se acude, siendo real, es «notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido» y su utilización busca, esencialmente, el «ahorro fiscal».

En todo caso, para aplicar el fraude de Ley actualmente «Conflicto en la aplicación de la norma» debe descartarse previamente la existencia de simulación, así, la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, afirma que « la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de Ley, y no al revés, como a veces se preconiza; y que no es óbice para su apreciación que aquella se haya producido e incardinado en un complejo negocial».

2.5. El procedimiento sancionador

27.- La primera de las cuestiones que va a abordarse desde esta perspectiva procedimental es la referencia al denominado «doble tiro,»³⁴ en materia sancionadora;³⁵ a este supuesto, aquí inaplicable, se refirió el artículo 150, apartado quinto, de la Ley General Tributaria que tras la reforma contenida en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, pasó a ser el apartado séptimo a cuyo tenor:

«Cuando una resolución judicial o económico administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.»

Precisándose, por el Tribunal Supremo en sentencia de 21 de septiembre de 2019,

34 Véase: «Sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación tras la anulación de la precedente» de Lorena Domínguez en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 180 (2018).

35 En el debate en torno al denominado «doble tiro» se echa de menos el invocar lo que a tal fin se dispone en el art. 207 (3) de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aplicable con carácter supletorio en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, a cuyo tenor: «Las Resoluciones firmes pasan en autoridad de cosa juzgada y el Tribunal del proceso en que haya recaído deberá estar en todo caso a lo dispuesto en ella». Añadiéndose en el artículo 222, apartado primero, de la citada Ley «La cosa juzgada en las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la Ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquella se produjo.» De la lectura del artículo 222.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se infiere que la cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluye un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que la cosa juzgada se produjo.

«Finalmente, frente a lo anterior, no cabe invocar tampoco el apartado 2 del ad. 66 del Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que establece que los actos de ejecución de las resoluciones dictadas en vía de revisión administrativa no forman parte del procedimiento en el que haya tenido su origen el acto objeto de impugnación, pues aunque se considerara que consagra el principio de autonomía procedimental de los actos de ejecución, en toda clase de procedimientos, siguiendo de este modo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, con carácter general, en la sentencia de 30 de junio de 2004, tomando como base nominativa la anterior Ley General Tributaria y el anterior Reglamento General de Inspección, tras la entrada en vigor de la nueva Ley Tributaria hay que estar al plazo especial máximo de ejecución que contempla el artículo 150.5 cuando se anula una liquidación tributaria resolutoria de un procedimiento de inspección.»

La sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2021, tras recordar la doctrina recaída sobre el particular concluye:

«No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio «*non bis in idem*», en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010, 7 de abril de 2014 y 11 de abril de 2014. No compartimos las posiciones que, de una u otra forma, conducen a interpretar que la Administración está obligada a acertar siempre, de modo que si se equivoca (por mínimo que sea el yerro) pierde la posibilidad de liquidar el tributo, aun cuando su potestad siga viva, porque carecen de sustento normativo que las avale, tanto ordinario como constitucional.»

28.- Por lo que concierne a la iniciación del procedimiento sancionador, y en relación con lo dispuesto en el art. 209³⁶ de la Ley General Tributaria, en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2013, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina y a los efectos de analizar la identidad entre las sentencias en contraste, se expuso que:

«... Resulta pacífica la doctrina según la cual, la iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria no podrá iniciarse respecto a la persona o

36 A tenor de lo dispuesto en el art. 209 apartado segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre: «Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto»; véase: «La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario» de Martín López, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 145 (2010); «El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario: una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado» del Profesor de López Martínez, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 166 (2015), «El plazo del inicio del procedimiento sancionador» de Lorena Domínguez, en «Quincena Fiscal» n.º 8 (2022), y «El plazo de caducidad de la acción sancionadora de la Administración Tributaria» n.º 194 (2022) de la Profesora Rovira Ferrer, en «Revista Española de Derecho Financiero» n.º 194 (2022).

entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, siempre y cuando los procedimientos sancionadores hubieren sido incoados como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; por tanto, cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieran su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, *no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 de la Ley General Tributaria*, que en este caso no está afectado o, en otro caso, la caducidad del procedimiento por superación del plazo máximo para su terminación (artículo 211.2 de la Ley General Tributaria), que tampoco es objeto de controversia en el presente recurso».

También la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2014, aborda la cuestión del alcance del art. 209.2, de la Ley General Tributaria, y lo hizo en los siguientes términos:

La conclusión, por tanto, se impone en el sentido de considerar que el art. 209.2 de la Ley General Tributaria no rige con carácter general a todas las actuaciones de aplicación de los tributos y que su ámbito de aplicación queda acotado a los ámbitos subjetivos y objetivos que expresamente se recogen en su texto, respecto de este último, sólo es aplicable a los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de « un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección» finalizados mediante liquidación o resolución –sobre el modo de finalización sí cabría matizaciones, que no son del caso; ciertamente el instituto de la caducidad en los procedimientos posee su fundamento en el art. 9.3 de la Constitución Española, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre.

Ahora bien, ha de convenirse que no estamos ante un mandato constitucional al legislador que le imponga inexorablemente que se establezca en los procedimientos sancionadores con carácter universal plazos de caducidad, por lo que queda a criterio y oportunidad del que posee la potestad legislativa regular esta materia en el ámbito tributario.

Ningún reparo, en este, sentido cabe hacerle al texto del art. 209.2 de la Ley General Tributaria, ni a su acotación, de suerte que, como se pone de manifiesto en la doctrina jurisprudencial es posible, y lícito, que para los supuestos de procedimientos sancionadores no incluidos en el texto del art. 209.2 de la Ley General Tributaria, el inicio del procedimiento sancionador pueda alargarse

durante todo el tiempo que la Ley le autoriza a la Administración Tributaria para perseguir sin prescribir la infracción tributaria.

Como se pone de manifiesto por la parte recurrida, el antecedente del art. 209.2 ha de buscarse en el art. 49.2.j) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, del que emanó una abundantísima jurisprudencia, y que tenía su razón de ser en la separación de los procedimientos de inspección y sancionador que se contemplaba, ya, en Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. La aprobación de un nuevo Reglamento Sancionador en su desarrollo, el aprobado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de febrero, añadió un apartado j) al artículo 49.2 del reglamento de inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de enero; el art. 209.2 de la Ley General Tributaria viene predeterminado por aquella innovación, y trata de regular un supuesto concreto que se va a producir al separar las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento sancionador, lo que en principio delimita un ámbito bien definido, que es ampliado en la redacción del precepto sólo y exclusivamente respecto de los procedimientos iniciados mediante declaración y procedimiento de verificación de datos.

Son estos, los comprendidos en el art. 209.2 de la Ley General Tributaria, a los únicos a los que se le aplica el precepto, quedando excluidas todas aquellas actuaciones de aplicación de los tributos, con el amplísimo elenco de procedimientos tributarios, no incluidas; quizás, como especula el Abogado del Estado, porque en dichos procedimientos se tiene el convencimiento de que de forma real y efectiva la Administración ya dispone, o debe disponer, de los datos necesarios para iniciar el procedimiento sancionador, lo que no se asegura que ocurra en otras actuaciones; es cierto, por tanto, que como se recoge en la sentencia de instancia, desde que no se presenta la declaración resumen anual la Administración ya dispone de los datos precisos para sancionar.

Lo aconsejable, por tanto, sería que si el motivo del plazo es precisamente poder tener a disposición los datos necesarios para sancionar, se estableciera un plazo de caducidad para supuestos como el que nos ocupa, pero lo cierto es que legalmente no se contempla el mismo, lo que hubiera exigido un mandato en dicho sentido, a la declaración del resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, a pesar de la denominación, resulta completamente extraña a los procedimientos que se inician mediante declaración, en los términos que prevé el art. 128 de la Ley General Tributaria, en relación con el 133 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por todo lo dicho, debe responderse afirmativamente en el sentido de que: «Sí resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; sin que sea de aplicación al procedimiento sancionador por infracción de no presentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.».

En la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Audiencia Nacional de 28 de marzo de 2022, se recuerda que sobre el particular lo siguiente:

«Sostiene la recurrente, en síntesis, que la sanción impugnada incurre en causa de nulidad al haberse acordado el inicio del procedimiento sancionador antes de dictarse el Acuerdo de liquidación del que deriva, invocando al efecto la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2016.

La Administración demandada, por su parte, sostiene la plena conformidad a Derecho de la iniciación del procedimiento sancionador antes de que se haya notificado el acto de liquidación. El criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo sobre la cuestión jurídica que se suscita en el presente motivo de impugnación es el que resulta de la sentencia de 23 de julio de 2020, a tenor del cual: «Ni el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 de la Ley General Tributaria, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 del Reglamento que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa». Doctrina que ha sido reiterada después en las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2020, 5 de noviembre de 2020 y 26 de enero de 2021, entre otras. En consecuencia, la tesis de la recurrente carece de base en la normativa y jurisprudencia de aplicación.»

Aún cuando sobre la cuestión de fondo nos remitimos a lo expuesto en el lugar oportuno de este estudio, traemos a colación lo expuesto por las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de mayo y 21 de julio de 2022, en las que se expuso:

«Por ello, a la cuestión con interés casacional consistente en «Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección o, por el contrario, resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria», respondemos que «el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, no resulta de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria, en particular no es aplicable en el caso de presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.»³⁷

³⁷ Ha de citarse, asimismo, la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, en la que se expuso: «Ni el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, ni ninguna otra norma

29.- Y por lo que concierne a la conclusión del procedimiento ordinario sancionador la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de septiembre de 2021, expone, tras dar cuenta de lo previsto en el art. 221, apartado segundo de la Ley General Tributaria, que:

«El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley».

Precepto que ha sido interpretado por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2019 (recurso n.º 3269/2017), en el sentido siguiente:

«En consecuencia, procede establecer la doctrina de interés casacional consistente en que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 de la Ley General Tributaria, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, día de notificación que queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio».

A la luz de estos parámetros legales y jurisprudenciales no puede prosperar la alegación de la demanda que estamos examinando pues, entre la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador – acaecida el 9 de mayo de 2008– y la notificación de la resolución sancionadora –acaecida el 4 de noviembre de 2008– no había transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador y, por ende, no puede estimarse concurrente el presupuesto base para apreciar la caducidad del mismo.»

legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 de la Ley General Tributaria, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25, que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa.» Finalmente, el caso analizado se resuelve en el siguiente sentido:» La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el Ordenamiento Jurídico al decidir lo que sigue: dado que el acuerdo de liquidación aparece fechado el 5 de febrero de 2014, que el 30 de septiembre de 2013 se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador (con la propuesta de sanción por la comisión de la infracción prevista en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria), y que el 19 de noviembre de 2103 se puso a disposición de la Empresa, la rectificación de la propuesta de imposición de sanción, «dichos actos se acordaron y notificaron con anterioridad a la notificación de la liquidación lo que determina, de acuerdo con la doctrina» sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia: «la infracción del artículo 209 de la Ley 58/2003 y con ello la nulidad del procedimiento sancionador y de la resolución que lo concluye Y es que, como hemos señalado, la limitación de iniciar el procedimiento sancionador únicamente cuando se haya notificado previamente la liquidación tributaria, ni viene establecida en el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria o en cualquier otra norma legal o reglamentaria, ni viene impuesta por nuestra sentencia de 3 de febrero de 2016, por lo que la resolución judicial recurrida debe ser anulada en lo que respecta al pronunciamiento sobre el acuerdo sancionador que hemos reproducido.»

30.- Concluyo con una breve referencia a la suspensión de las sanciones tributarias de lo que me he ocupado en otro lugar³⁸ lo que me permite efectuar la remisión correspondiente; sólo mencionamos lo expuesto por la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2022, en la que se precisó:

«Determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 lo es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del art. 42.2 de la Ley General Tributaria, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión ha de aplicarse a las sanciones que constituyan el objeto de una derivación de responsabilidad *ex art.* 42.2 de la Ley General Tributaria.1) La suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el art. 212.1 de la Ley General Tributaria, no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de la responsabilidad *ex art.* 42.2 de la Ley General Tributaria. 2) Ello es sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del art. 42.2 de la Ley General Tributaria, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.»

38 Me he ocupado de ello en: «La suspensión del acto impugnado en las vías económico-administrativa y jurisdiccional». Revista. «Impuestos» Volumen I (2014), y más recientemente en: «De nuevo sobre la suspensión del acto impugnado». «Quincena Fiscal». febrero (2022).

LO MÁS DESTACADO DE LA REVISTA INTERACTIVA DE ACTUALIDAD (RIA)

Gabinete de Estudios de AEDAF

IS: Los dividendos activos a cuenta y su impacto en la reserva de capitalización

RIA 26, DE 4 DE JULIO

Documento elaborado por el Gabinete de Estudios en el que se comenta la Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022 rec. núm. 660/2022, en la que se resuelve si los dividendos activos a cuenta acordados en el ejercicio deben formar parte o no de los fondos propios al cierre del ejercicio, a la hora de determinar el incremento de los fondos propios para el cálculo de la reserva de capitalización.

Consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022 sobre la responsabilidad patrimonial del estado legislador

RIA 27, DE 11 DE JULIO

El pasado 28 de junio se hizo pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la misma fecha (asunto C-278/20) referida al régimen de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en relación con normas contrarias al Derecho de la Unión Europea. César García Novoa, analiza en esta nota esta sentencia en la que se cuestionaban los requisitos para reclamar indemnizaciones por leyes contrarias al Derecho de la Unión Europea y en especial los condicionantes introducidos por la Ley 40/2015 para poder instar la responsabilidad patrimonial.

Los motivos económicos válidos del régimen FEAC en la jurisprudencia y doctrina administrativa

RIA 28, DE 18 DE JULIO

La interpretación de la cláusula de los motivos económicos válidos prevista en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para la aplicación del régimen especial de operaciones de reestructuración empresarial (FEAC) ha generado innumerables problemas y una gran inseguridad jurídica, dadas las graves consecuencias a que conduce la regularización del régimen de diferimiento. Eva M. Cordero González y Antonio Viñuela Llanos, miembros del grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad, han elaborado este documento, en el que se recogen de forma sucinta los principales criterios en vigor en la jurisprudencia y doctrina administrativa sobre la concurrencia de motivos económicos válidos que propician la aplicación del régimen de diferimiento.

Tiempos convulsos para la imposición municipal. Y después de la plusvalía, ¿le tocará al IAE?

RIA 29, DE 26 DE JULIO

El IAE ha sido desde su origen una figura controvertida en cuanto a su adecuación a los principios de justicia tributaria del artículo 31.1 de la Constitución. En esta nota, Jesús Ramos Prieto, miembro del Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro, comenta tres hitos recientes que podrían tener incidencia en el futuro del impuesto desde la perspectiva de su adecuación al principio de capacidad económica: i) la STC 182/2021 y la posible traslación al IAE de la interpretación del alcance y significado de este principio que el Tribunal Constitucional ha defendido respecto del método de estimación objetiva de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; ii) los pronunciamientos judiciales y administrativos sobre la procedencia de devolver a los sujetos pasivos la parte proporcional de las cuotas correspondientes al período de paralización obligada de la actividad económica con ocasión del estado de alarma decretado durante la pandemia y iii) la propuesta de supresión del tributo formulada en el Libro Blanco sobre la Reforma Fiscal presentado por el Comité de personas expertas en febrero de 2022.

Sobre la compatibilidad de las remuneraciones percibidas de sociedades familiares exentas

RIA 31, DE 5 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por nuestra compañera Beatriz Ladero de las Cuevas en la que se analiza la compatibilidad de las remuneraciones percibidas de sociedades familiares exentas, a los efectos de aplicar los beneficios fiscales previstos en el IP y en el ISD a la empresa familiar. Concretamente, se comenta la reciente doctrina de la DGT –consulta V1288-22, de 7 de junio– que, asumiendo la reciente jurisprudencia del TS, no acepta la compatibilidad de las retribuciones percibidas por el consultante, socio de una sociedad holding que a su vez participa en tres sociedades, y que recibe remuneraciones de las cuatro compañías. Ello a la hora de analizar el cumplimiento del requisito relativo a la remuneración del sujeto pasivo por el ejercicio de funciones de dirección previsto por la ley para la aplicación de la exención del IP y la reducción en el ISD.

Tratamiento en el IVA del Cash-Back

RIA 33, 19 DE SEPTIEMBRE

Cada vez son más las empresas que utilizan el cash-back como sistema de fidelización de clientes. En este documento, elaborado por el Gabinete de Estudios, se comenta la consulta V0919-22 de 28 de abril, de la Dirección General de Tributos, en la que se aborda el tratamiento en el IVA de este tipo de sistemas de recompensa consistentes en la concesión de descuentos en cadena.

A person wearing a dark, textured suit jacket with their arms crossed. The background is a blurred bookshelf filled with books. The text "Novedades editoriales" is overlaid in the upper right area.

Novedades editoriales

AA.VV. Olivares Olivares, Bernardo D. (Dir.). La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria. CISS, 2022.

La transformación incesante de la realidad tecnológica exige respuestas jurídicas innovadoras que favorezcan nuevos equilibrios entre el ejercicio de las facultades de las administraciones tributarias y los derechos de los contribuyentes.

Esta obra colectiva, impulsada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), analiza cómo la irrupción de las aplicaciones de la inteligencia artificial empleadas por las administraciones tributarias plantea importantes disrupciones en la concepción tradicional de la relación jurídico tributaria y propone, en cada una de las áreas abordadas, cómo deberían implementarse y qué hacer ante la problemática que tiene lugar para aportar soluciones concretas que permitan ponderar los intereses en juego.

Los estudios que componen la obra abordan temas prácticos de relevancia máxima: desde el modelo de concepto, diseño y aplicación (garantista) de las aplicaciones de la inteligencia artificial en su creación en el ámbito de la Administración tributaria, hasta un análisis de los principales problemas como el determinismo decisonal, la captación de información masiva de fuentes accesibles al público, la inteligibilidad de la inteligencia artificial utilizada en los procedimientos tributarios, las respuestas a los riesgos de los sistemas de IA en el marco jurídico de protección de datos de la UE o los límites a la Administración tributaria electrónica.

En su parte final la obra se nutre de un profundo análisis de Derecho Comparado que examina qué solución han dado países de nuestro entorno (Francia, Italia y Alemania).

La obra se beneficia de un enfoque multidisciplinar e internacional gracias a un elenco de cualificados autores procedentes de entornos profesionales y académicos con amplia experiencia en cada una de las cuestiones que son analizadas.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales

Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

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 - 9ª
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 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

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ªB
07002 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

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 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

Diego Viboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

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

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

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

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 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.

