

Nº 142

Revista Técnica Tributaria

2023

JULIO

SEPTIEMBRE

LA PROYECCIÓN DE LA
CARTA DE LOS DERECHOS
FUNDAMENTALES DE LA
UNIÓN EUROPEA AL ÁMBITO
TRIBUTARIO EN EL SISTEMA
EUROPEO DE PROTECCIÓN
MULTINIVEL

EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN
ACTUAL DE LA CALIFICACIÓN
JURÍDICA DE LAS
CONTRAPRESTACIONES POR
LOS SERVICIOS PÚBLICOS
LOCALES

PASADO, PRESENTE Y FUTURO
DE LA RESPONSABILIDAD
PATRIMONIAL DEL ESTADO
LEGISLADOR EN EL ÁMBITO
TRIBUTARIO

APLICACIÓN DEL CONVENIO
DE ARBITRAJE 90/436/CEE Y
LA DIRECTIVA 2017/1852 PARA
LA RESOLUCIÓN DE LITIGIOS
EN LA UNIÓN EUROPEA EN
SUPUESTOS DE FRAUDE
FISCAL

EL PAQUETE IVA EN LA ERA
DIGITAL O «VIDA»

aedaf



Consejo Editorial

Director:

José Manuel Almudí Cid
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Otros miembros del Consejo Editorial:

Andrés Báez Moreno
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
(España)

Francisco Alfredo García Prats
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia
(España)

Javier Gómez Taboada
Abogado
Vocal responsable de Estudios e Investigación de AEDAF
(España)

Gloria Marín Benítez
Abogada
(España)

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

Stella Raventós Calvo
Abogado
Presidente de AEDAF
(España)

Félix Alberto Vega Borrego
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)

Consejo Científico Asesor

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional
(España)

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

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

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

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

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado
Vocal del TEAC
(España)

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

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del Estado
(España)

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

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
(España)

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

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

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

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

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

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

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

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento
Marta González Álvaro
Montserrat Ruiz de Velasco Casas
María Teresa de la Peña Rubio
Marisa Gómez-Lobato
Lanzarote

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
sedcentral@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

- Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del Derecho de la Unión Europea
José Manuel Almudí Cid 7

Estudios

- La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel
María Rodríguez-Bereijo León 21
- Evolución y situación actual de la calificación jurídica de las contraprestaciones por los servicios públicos locales
César Martínez Sánchez 63
- Pasado, presente y futuro de la responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario
Esaú Alarcón García 95
- Aplicación del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE y la Directiva 2017/1852 para la resolución de litigios en la Unión Europea en supuestos de fraude fiscal
Aitor Navarro Ibarrola 123

- El paquete IVA en la era digital o «ViDA»
Gorka Echevarría Zubeldia 157

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

- Nulidad de las liquidaciones de plusvalía impugnadas antes de dictarse la STC 182/2021: STS de 28 de marzo de 2023, rec. núm. 4254/2021
Diego Marín-Barnuevo Fabo 179
- ¿El cálculo del porcentaje de perjuicio económico para la graduación de la sanción ha de hacerse utilizando en el denominador la cuota líquida o la cuota diferencial?: STS de 11 de abril de 2023, rec. núm. 7272/2021
Gaspar de la Peña Velasco 187
- ¿Puede el órgano judicial declarar la nulidad de liquidaciones firmes y consentidas cuando se ha instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por contravenir el derecho europeo o es necesario acordar la retroacción para que se tramite previamente un procedimiento revisor de nulidad o de revocación?: STS de 13 de abril de 2023, rec. núm. 3774/2021
Begoña Sesma Sánchez 199

El responsable tributario y su naturaleza sancionadora: STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021
Ernesto Eserverri Martínez 211

La aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual al cónyuge que no reside en ella en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, en los casos en los que la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes: STS de 5 de junio de 2023, rec. núm. 7851/2021
Leopoldo Gandarias Cebrián 221

El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿un poder constituido no sujeto a la constitución?: SSTS de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/2022
Jesús Cudero Blas, Joaquín Huelin Martínez de Velasco 231

La doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas físicas
Abelardo Delgado Pacheco 243

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Establecimiento permanente a efectos de la imposición indirecta: STJUE de 29 de junio de 2023, C-232/22
Carlos Pedrosa López 257

Denegación de devolución de tributos y pago de intereses contrarios al Derecho UE: STJUE de 8 de junio de 2023, C-322/22
Carlos Pedrosa López 265

La discriminación de fondos de inversión inmobiliaria extranjeros implica una restricción a libertad de movimiento de capitales: STJUE de 27 de abril de 2023, C-537/20
Carlos Pedrosa López 273

Excepción a la exención obligatoria de la imposición sobre productos energéticos y de la electricidad: STJUE de 22 de junio de 2023, C-833/21
Carlos Pedrosa López 281

Pronunciamientos pendientes del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Cuestiones admitidas a casación por el Tribunal Supremo pendientes de resolución
Gabinete de Estudios de AEDAF .. 289

Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Gabinete de Estudios de AEDAF .. 299

Práctica profesional

El artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La regla de uso o explotación efectiva
Fernando Matesanz Cuevas 321

Novedades editoriales 332

Editorial



LAS REGLAS DE LIMITACIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Con el fin de evitar determinados esquemas de planificación fiscal recurrentemente empleados por los grupos multinacionales, basados en la concesión de préstamos por entidades no residentes que disfrutaran de una imposición directa privilegiada, mediante los que se persigue minorar la tributación sobre la renta societaria exigible por el país de residencia de la entidad prestataria, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), contiene determinadas medidas específicamente dirigidas a limitar la deducibilidad de los gastos financieros satisfechos por los sujetos pasivos de este impuesto, que fueron incorporadas en nuestro ordenamiento tributario en el año 2012, en un escenario de crisis económica y elevado déficit público¹.

Por una parte, el artículo 15 h) de la LIS, en consonancia con las ulteriores recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS², limita la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo societario, con independencia de su lugar de residencia fiscal, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades (*leveraged buyout*), o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones. Por otra parte, el artículo 16 de la LIS, en línea con lo establecido en el artículo 4 de

1 Vid. artículo 1 segundo del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen determinadas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

2 OCDE, *Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros, Acción 4 - 2015 Informe Final*, OCDE, París, 2015, apartado 173.

la Directiva 2016/1164³, dispone que los gastos financieros satisfechos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio (EBITDA), si bien se admite la deducibilidad cuando su importe no supere el millón de euros⁴.

Como cabe observar, a diferencia de lo que acontecía con las derogadas normas de subcapitalización⁵, sendas normas antielusivas han sido configuradas por el legislador español evitando incurrir en cualquier distinción basada en el lugar de residencia del prestamista, ya que esta divergencia podría dar lugar a que se declarasen contrarias al Derecho de la Unión Europea, en la medida en que no respondan exclusivamente frente a montajes puramente artificiales y resulten proporcionadas para alcanzar los fines que persigue dicha normativa antiabuso⁶. No obstante, pese a no establecerse expresamente una diferencia de trato basada en el lugar de residencia de las entidades prestamistas, la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Euro-

pea y del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en materia de deducibilidad de gastos financieros invita a cuestionar la adecuación de las referidas normas españolas antiabuso al Derecho de la Unión⁷.

En la relevante sentencia de 20 de enero de 2021, dictada en el caso *Lexel AB*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reitera la doctrina plasmada en pronunciamientos previos según la cual las transacciones realizadas a precio de mercado no pueden considerarse un montaje puramente artificial y, por tanto, sus efectos no pueden desvirtuarse válidamente por los Estados miembros mediante normas antiabuso domésticas, con independencia de que tales medidas respondan a objetivos tales como la lucha contra el fraude y la evasión fiscal⁸.

Lexel AB era una compañía sueca, perteneciente al grupo *Schneider*, que había adquirido el 15% de participaciones de una sociedad belga a la filial

3 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.

4 En relación con esta norma, Vid. Parejo García, B., «La regla de limitación de deducibilidad de intereses», en la obra colectiva *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (coords: Almudí Cid, Ferreras Gutiérrez y Hernández González-Barreda), Thomson Reuters - Aranzadi, 2018, Cizur Menor, pp. 171 a 186.

5 La sustitución de las normas de subcapitalización por la vigente limitación a la deducibilidad de gastos financieros se llevó a cabo mediante la aprobación del previamente citado Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. En relación con la adecuación de la normativa de subcapitalización a los convenios para evitar la doble imposición y al Derecho de la Unión Europea, vid. Vega Borrego, F.A., «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y del Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, pp. 89 a 125.

6 Vid. las sentencias del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, EU:C:2002:749, apartados 33 a 44; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:16, apartados 82 a 87, de 5 de julio de 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, apartados 52 a 59 y de 21 de diciembre de 2016, *Masco Denmark*, C-593/14, EU:C:2016:984, apartados 39 a 47, en las que, si bien se admite la incorporación de medidas antiabuso de esta naturaleza, se declara que no son proporcionadas para alcanzar el fin antielusivo que las inspira.

7 Vid. Tale, A., «New Targeted Interest Deduction Limitation Rules post *Lexel*», *Intertax*, núm. 4, 2023, pp. 335 a 348.

8 Sentencias del TJUE de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:16, apartado 83 y de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 51.

española de dicho grupo societario. El 85% restante pertenecía a una filial francesa de la matriz del grupo, también residente en Francia. La compra fue financiada por una filial de la matriz del grupo *Schneider*, igualmente residente en Francia, con la que conformaba un grupo fiscal integrado por 60 sociedades.

Durante el proceso, *Lexel AB* declaró que había adquirido las acciones de la sociedad belga a la filial de *Schneider* en España porque necesitaba capital para acometer la compra de una empresa ajena al grupo, operación que se financió mediante préstamos. Dicha venta le permitió devolver los préstamos que había contraído. En Francia el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades relativo a los años 2013 y 2014 era del 34,43%. No obstante, no se recaudó impuesto alguno en virtud de los intereses satisfechos por la sociedad sueca (11,4 millones euros) al compensarse en Francia con las pérdidas del grupo.

En virtud de la normativa sueca, los gastos por intereses resultaban deducibles si los ingresos correspondientes estaban sujetos a tributación a un tipo de gravamen de al menos el 10% conforme a la normativa del Estado de residencia de la empresa asociada. No obstante, se contemplaba que tales

gastos por intereses también resultarían deducibles, pese a incumplirse la regla anterior, si la deuda se justificaba principalmente por razones comerciales⁹ y la empresa asociada beneficiaria estaba radicada en el Espacio Económico Europeo o un Estado con el que Suecia hubiese celebrado un convenio para evitar la doble imposición internacional.

Adicionalmente, la normativa sueca incorporaba una «cláusula de excepción» que impedía deducir los intereses si la razón principal por la que se contrajo la deuda es el disfrute de una ventaja fiscal significativa¹⁰. Conforme a la misma, la carga de la prueba recae sobre la empresa prestataria que debe acreditar que la deuda no se ha contraído fundamentalmente por razones fiscales. Dicha cláusula no resultaba aplicable a las operaciones de préstamo entre sociedades residentes, gravadas conforme al régimen general, que contaban con el derecho a la deducción de los intereses.

En este escenario, pese a que el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades aplicable a la sociedad prestamista francesa superaba el 10%, la Administración Tributaria sueca negó la deducibilidad de los intereses de demora satisfechos a la

9 Conforme a los trabajos previos a la aprobación de esta norma antiabuso, el término «principalmente» se refiere a un porcentaje de aproximadamente el 75 % o más. La valoración debe llevarse a cabo al nivel de las empresas asociadas y deben tenerse en cuenta tanto la situación del prestamista como la del prestatario.

10 De acuerdo con los trabajos previos a la aprobación de esta norma antiabuso, de cara a la aplicación de la «denominada cláusula de excepción», que permite a la Administración denegar la deducibilidad de los intereses pese a cumplirse los requisitos previamente señalados, debe comprobarse, por ejemplo, si el préstamo se obtuvo de otra empresa asociada para financiar la adquisición de participaciones por parte de una empresa asociada. En ese contexto, los elevados tipos de interés pueden ser un indicador importante. Es también importante determinar si la financiación podría haber adoptado la forma de aportación de capital en lugar de ser realizada mediante un préstamo. Además, deben tenerse en cuenta las posibles transferencias injustificadas de pagos de intereses a través de otras empresas asociadas, pero también las situaciones en que las empresas asociadas constituyen, en relación con la adquisición de derechos de accionistas, nuevas sociedades cuya función principal es ser titulares de un crédito. Por último, y con carácter no exhaustivo, se prestará especial atención también al origen del capital y al nivel de tributación del beneficiario de los intereses.

entidad francesa, al considerar que la operativa del grupo *Schneider* perseguía garantizar la deducibilidad de los intereses en Suecia con el fin de obtener una ventaja fiscal significativa (los intereses no hubiesen resultado deducibles en España en virtud de la normativa previamente expuesta).

Ante dicha negativa, *Lexel* interpuso los oportunos recursos en vıa administrativa y judicial, lo que dio lugar a que el Tribunal Supremo sueco elevase una cuesti3n prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea en la que se planteaba la compatibilidad con la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) de una normativa que permite denegar a una sociedad sueca la deducci3n de los intereses satisfechos a una entidad vinculada residente en un Estado miembro, al considerarse que la raz3n principal para contraer la deuda es que el grupo de empresas asociadas va a obtener una ventaja fiscal significativa, cuando no se habrıa considerado que existe dicha ventaja fiscal si ambas sociedades hubieran sido suecas, ya que en tal caso habrıan estado amparadas por las disposiciones que regulan las transferencias financieras entre sociedades del grupo.

Esta diferencia de trato en la deducibilidad de intereses conduce al Tribunal de Luxemburgo a la conclusi3n de que concurre una vulneraci3n de la libertad de establecimiento toda vez que los pr3stamos realizados por entidades del grupo se consideran situaciones comparables con independencia del lugar de residencia del prestamista. No obstante, conforme a

pronunciamientos previos del Tribunal, la divergencia propiciada por la norma dom3stica podrıa llegar a justificarse por su condici3n de norma antiabuso, mediante la que se reacciona frente a esquemas recurrentes de fraude o evasi3n fiscal.

Seg3n reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Uni3n Europea, para que una restricci3n de la libertad de establecimiento prevista en el artıculo 49 TFUE pueda estar justificada por tales motivos, el objetivo especıfico del tal restricci3n debe ser evitar comportamientos consistentes en la creaci3n de montajes puramente artificiales o ficticios, carentes de realidad econ3mica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional¹¹. Adem3s, para determinar si una transacci3n presenta el car3cter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales, el contribuyente debe poder presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos o pruebas relativas a los posibles motivos comerciales por los que se celebr3 dicha transacci3n¹².

Por otra parte, conforme a la doctrina previa del Tribunal, en el supuesto de que la comprobaci3n de tales elementos lleve a la conclusi3n de que la transacci3n de que se trata corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos comerciales reales, el principio de proporcionalidad exige que la denegaci3n del derecho a deducir se limite a la

11 Sentencias del TJUE de sentencias de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, apartado 55; de 22 de febrero de 2018, *X y X*, C-398/16 y C-399/16, EU:C:2018:110, apartado 46 y de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 49.

12 Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 50.

fracción de los intereses que supere lo que se habría acordado de no haber existido relaciones especiales entre las partes¹³.

Partiendo de esta premisa, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea limita el alcance de la cláusula sueca de limitación de la deducibilidad de intereses habida cuenta que el ámbito de aplicación de la norma antiabuso se extiende indebidamente a operaciones de préstamo realizadas por entidades asociadas en condiciones de plena competencia. De donde se colige que las transacciones financieras realizadas en condiciones de mercado no constituyen montajes puramente artificiales o ficticios encaminados a erosionar la base imponible del impuesto sobre sociedades al que está sujeto la entidad prestataria¹⁴.

Este mismo planteamiento está presente en la sentencia dictada el 1 de junio de 2022 por el Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso *Pra Group Europe S.a.r.l*¹⁵. Esta sociedad luxemburguesa había aportado capital a su filial noruega, al tiempo que le concedió un préstamo, lo que determinó que se abonaran intereses a la matriz en los años 2014 y 2015. La administración Tributaria noruega denegó la deducibilidad de estos intereses, sin tomar en consideración que era parte de un grupo societario internacional.

En Noruega resultaba aplicable tanto una norma general de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros (pagos a entidades asociadas –residentes y no residentes– con el límite del 30% del EBITDA) como un

régimen de «contribución de grupos», este último limitado a entidades residentes en Noruega. En dicho país no existe un régimen de consolidación fiscal, pero con el denominado régimen de «contribución de grupos» se alcanzan efectos similares, pues los beneficios pueden trasladarse de una sociedad del grupo a otra que genere pérdidas. De este modo, una «contribución de grupo» es deducible en sede de la entidad «aportante» y constituye un ingreso gravable en cabeza del destinatario, lo que implica la posibilidad de incrementar el EBITDA en sede de este último y mitigar los efectos de la limitación a la deducción de intereses.

Como cabe observar, de la interacción de sendas normas se deriva una diferencia de trato en la deducibilidad de los intereses satisfechos por las entidades pertenecientes a los grupos fiscales noruegos y las entidades integrantes de grupos multinacionales como consecuencia de la posibilidad de elevar el monto de intereses deducibles en las situaciones estrictamente domésticas, lo que condujo a la Corte de Oslo a elevar una cuestión prejudicial al Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio. En la misma se planteaba si concurre una restricción a la libertad de establecimiento cuando las «contribuciones» de sociedades noruegas incrementan el importe máximo de interés deducible en aplicación de la regla de limitación a la deducibilidad de intereses, mientras que esa posibilidad no existe cuando se trata de inversiones realizadas por entidades radicadas en el Espacio Económico Europeo.

13 Sentencias del TJUE 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:16, apartado 83 y de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 51.

14 Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 56.

15 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21. Este pronunciamiento puede consultarse en línea en: <https://eftacourt.int/download/3-21-judgment/?wpdmdl=7959>.

En este contexto, el Tribunal debía dilucidar, en primer lugar, si una compañía situada en el Espacio Económico Europeo se encuentra en una situación comparable respecto a una sociedad noruega que integra un grupo mercantil con otra entidad noruega, y qué incidencia tiene a efectos de determinar la comparabilidad que no se haya hecho ninguna «contribución de grupo» por parte de la entidad no residente en Noruega a la entidad residente en dicho país, salvo un préstamo. Asimismo, en caso de que concurriese dicha discriminación, se interroga al Tribunal respecto a las razones de interés público que podrían justificar dicha restricción.

El Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio se pronuncia a favor de la comparabilidad de las situaciones de los grupos nacionales e internacionales, descartando otorgar virtualidad a estos efectos el hecho de que no se haya llevado a cabo ninguna «contribución de grupo» con una entidad noruega por parte de las entidades no residentes, toda vez que la normativa noruega lo impedía.

En este marco, se declara que el artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE), leído conjuntamente con el artículo 34 AEEE, relativo a la libertad de establecimiento, debe ser interpretado en el sentido de que la normativa nacional examinada en el procedimiento constituye una restricción a la libertad de establecimiento cuando la compañía sujeta a tributación en Noruega puede, aprovechando las reglas de contribución de grupos, minorar o eliminar el impacto de las reglas de limitación de la deducibilidad de intereses respecto a préstamos concedidos

por entidades vinculadas, cuando dichas entidades son residentes en Noruega, mientras que eso no es posible si se trata de un grupo en el que las restantes entidades son residentes en otros Estados del Espacio Económico Europeo¹⁶.

Por lo que respecta a las posibles justificaciones a dicha restricción, el Tribunal declaró que, aisladamente consideradas, las reglas de contribución de grupos estaban justificadas por la necesidad de mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, considerándose legítimo limitar ciertos beneficios fiscales exclusivamente a los grupos de sociedades residentes en Noruega¹⁷. No obstante, en el asunto enjuiciado, se produce una combinación del régimen de grupos con la regla de limitación a la deducibilidad de intereses, que a juicio del Tribunal impide invocar la justificación relativa al reparto equilibrado de la potestad tributaria, pues afecta a una situación en la que la deducción se admite en un escenario estrictamente nacional, pero no transnacional¹⁸.

Asimismo, en consonancia con los previamente citados casos *Thin Cap* y *Lexel AB*, el Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio declara que la normativa noruega no tiene como finalidad reaccionar frente a montajes puramente artificiales y no permite acreditar al contribuyente que el préstamo se ha otorgado en condiciones normales de mercado. Asimismo, el ajuste no se limita a la proporción de intereses que excede lo que se habría pactado entre partes independientes, por lo que va más allá

16 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21, apartado 37.

17 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21, apartado 41.

18 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21, apartado 48.

de lo necesario para alcanzar su objeto¹⁹.

Siguiendo la estela de estos dos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio, el 7 de septiembre de 2022 el Tribunal Supremo holandés elevó una cuestión prejudicial al primero de los tribunales citados en la que nuevamente se pone en tela de juicio la adecuación al Derecho originario de la Unión de una norma de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades²⁰.

En el supuesto que da lugar a la cuestión prejudicial, la sociedad holandesa *X BV* había adquirido el 100% de las participaciones de otra sociedad holandesa con la que conformaba un grupo fiscal. La adquisición de estas participaciones en la entidad holandesa se financió con un préstamo de una entidad del grupo residente en Bélgica. Esta entidad se había creado a partir de una aportación de capital de la matriz del grupo, también residente en Bélgica.

La entidad prestamista residente en Bélgica estaba acogida al régimen fiscal de los centros de coordinación, disfrutaba de una baja imposición y contaba con una relevante estructura (sustancia) en Bélgica. La normativa holandesa relativa a la limitación a la deducibilidad de intereses de satisfechos a entidades asociadas (residentes o no residentes) resulta aplicable si el tipo de gravamen aplicable es inferior al 10% y la operación realizada y el préstamo no obedecen primordialmente a consideraciones empresariales.

Previamente, el Tribunal de Apelación de *Arnhem-Leeuwarden* había declarado que esta normativa no planteaba problemas de compatibilidad con el Derecho de la Unión porque la restricción a las libertades establecidas en los artículos 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE, causada por dicha normativa, está justificada. A juicio de este Tribunal mediante esta normativa se pretende impedir la erosión de la base imponible holandesa como consecuencia de prácticas abusivas, consistentes en deducir los gastos por intereses del beneficio, pese a que, por contra, estos gastos por intereses no resultan efectivamente gravados. Por consiguiente, esta normativa es proporcionada, puesto que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de demostrar que la decisión de financiar la adquisición o ampliación de la participación en cuestión mediante un préstamo concedido por una entidad asociada obedece a consideraciones empresariales.

No obstante, la parte recurrente sostiene que de la previamente citada sentencia *Lexel AB* se colige que las operaciones realizadas en condiciones de plena competencia no constituyen montajes puramente artificiales, lo que conduce al Tribunal Supremo de los Países Bajos a cuestionar ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea si resulta compatible con las libertades de establecimiento, prestación de servicios o circulación de capitales (arts. 49, 56, 63 TFUE) una norma antiabuso con arreglo a la cual no son deducibles en la determinación del beneficio del sujeto pasivo los intereses devengados en virtud de una deuda por un préstamo concedido por una entidad

19 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21, apartado 57.

20 Cuestión prejudicial del Tribunal Supremo de los Países Bajos de 7 de septiembre de 2022, *X BV*, C-585/22.

asociada con el sujeto pasivo, que está vinculada a la adquisición o ampliación de la participación en el capital de una entidad que, tras dicha adquisición o ampliación, se convierte en entidad asociada, porque debe considerarse que dicha deuda es parte de un montaje puramente artificial, con independencia de que la deuda de que se trate, en sí misma considerada, se haya contraído en condiciones de plena competencia.

El Tribunal Supremo holandés también plantea si, incluso en el supuesto de considerarse que dicha normativa antiabuso es compatible con el Derecho de la Unión, atentaría contra las libertades fundamentales previamente citadas que se deniegue la deducción íntegra de los intereses devengados en virtud de una deuda por un préstamo concedido por una entidad asociada al sujeto pasivo, considerada como parte de un montaje puramente artificial, y vinculada a la adquisición o ampliación de una participación en el capital de una entidad que, tras dicha adquisición o ampliación, se convierte en entidad asociada, incluso en la medida en que los referidos intereses, considerados en sí mismos, no superen el importe que se habría pactado entre empresas independientes.

Asimismo, se interroga al Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a si incide de alguna manera en la contestación el hecho de que la empresa que es objeto de adquisición apalancada tuviese la condición de empresa asociada o vinculada con carácter previo a la adquisición.

En nuestro país, según se ha indicado previamente, a diferencia de las

normas específicas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros suecas que fueron enjuiciadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *Lexel AB* – que incurrieran en una discriminación entre residentes y no residentes en la configuración de la denominada «cláusula de salvaguarda»–, el artículo 15 h) de la LIS limita la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo societario, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, con independencia de su lugar de residencia fiscal, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

Prima facie podría considerarse que la norma española resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea al otorgar el mismo tratamiento a los préstamos concedidos por entidades del grupo, con independencia de su condición de residentes o no residentes. No obstante, a la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, estimamos que, a la hora de valorar si concurren motivos económicos válidos que, según se ha dicho, permiten desvirtuar la aplicación del artículo 15 h) de la LIS, habrá de tomarse en consideración si el préstamo entre entidades del grupo se ha realizado en condiciones de mercado²¹.

Repárese en que la normativa española específica de limitación de la deducibilidad de gastos financieros, al igual que acontecía con el régimen

21 Cfr. Calderón Carrero, J.M., «Medidas limitadoras de la erosión de bases imponibles a través de préstamos intragrupo y su compatibilidad con el Derecho de la UE: la doctrina del TJUE en el caso *Lexel*», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2021, consultado en línea a través de Aranzadi instituciones.

sueco, no se limita a reaccionar frente a montajes puramente artificiales o ficticios, pudiendo quedar comprendidas en el ámbito de aplicación de la norma española «(...) transacciones celebradas en condiciones de plena competencia, es decir, en condiciones análogas a las que se aplicarían entre sociedades independientes»²². Por ello, a la hora de identificar el ámbito objetivo de aplicación de dicha norma, no puede obviarse que, en palabras del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los préstamos otorgados por entidades del grupo en condiciones de libre competencia «(...) no constituyen montajes puramente artificiales o ficticios llevados a cabo con el fin de evadir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades desarrolladas en el territorio nacional»²³.

En virtud de lo anterior, debe permitirse al contribuyente que satisface los intereses acreditar que el préstamo se ha otorgado en condiciones normales de mercado. Adicionalmente, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea previamente expuesta, el ajuste que se practique en virtud de lo previsto en el artículo 15 h) de la LIS no podrá afectar a la deducibilidad de los gastos financieros que se habrían pactado entre partes independientes²⁴.

A nuestro juicio, esta jurisprudencia debe resultar extrapolable a otras cláusulas antiabuso específicas, como la contemplada en los artículos

100.3 i) de la LIS y 91.3 i) de la LIRPF, que obligan a imputar, en virtud del régimen de transparencia fiscal internacional, los rendimientos derivados de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

A la luz de la referida jurisprudencia, la configuración de esta norma antiabuso difícilmente puede considerarse proporcionada para reaccionar frente a situaciones de fraude o abuso toda vez que resulta igualmente aplicable a transacciones realizadas en condiciones de mercado que no necesariamente se habrán realizado por una motivación fiscal. De donde se deriva que la cláusula de escape prevista en los artículos 100.15 de la LIS y 91.14 de la LIRPF, aplicable cuando la entidad participada es residente en un país miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, deba interpretarse y aplicarse tomando en consideración los límites que se derivan de la aplicación del principio de plena competencia.

Asimismo, los referidos pronunciamientos del Tribunal de Justicia habrán de tomarse necesariamente en consideración de cara a la aplicación de la cláusula general antiabuso prevista en el artículo 15 de la Ley

22 Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 53.

23 Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartado 56.

24 Sentencias del TJUE de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:16, apartado 83 y de 20 de enero de 2021, *Lexel AB*, C-484/19, EU:C:2021:34, apartados 50 y 51.

General Tributaria y 6 de la Directiva 2016/1164²⁵, debiendo sopesarse si las transacciones financieras que se estiman fraudulentas por la Administración se han producido entre las partes contratantes en condiciones de libre competencia²⁶.

A estos efectos, es importante tener presente que la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea reiterada en el caso *Lexel AB* en relación con el principio de plena competencia podría ser objeto de matización con ocasión de la anteriormente referida cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo holandés el mes de septiembre de 2022. Según se ha señalado previamente, el Tribunal de Justicia debe dilucidar si el referido umbral de deducibilidad de los gastos financieros resulta igualmente aplicable cuando la deuda que da lugar al gasto financiero adolece de una finalidad empresarial, estando motivada la concesión del préstamo por razones fundamentalmente fiscales, con independencia de que, en sí mismo considerado, se haya contraído en condiciones de plena competencia²⁷.

A nuestro juicio, no cabe descartar que el Tribunal de Justicia matice su jurisprudencia previa considerado que pueden concurrir situaciones abu-

sivas pese a realizarse a precio de mercado, pues determinadas operaciones podrían no llegar a celebrarse nunca con un tercero, lo que, en determinadas circunstancias, podría ser considerado un indicio de artificiosidad. De confirmarse este extremo, lo relevante será determinar el alcance del ajuste que podrá practicar la Administración en la medida que concurren transacciones que respetan el principio de plena competencia.

Por otra parte, por lo que se refiere a la cláusula general de limitación de deducibilidad de los gastos financieros prevista en los artículos 16 y 67 de LIS, cabe plantearse igualmente su adecuación al Derecho de la Unión Europea partiendo de la sentencia dictada por el Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el anteriormente citado caso *PRA Group Europe AS*²⁸.

A la luz de la jurisprudencia previa en relación con los grupos fiscales²⁹, resulta cuando menos dudoso que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea vaya a reconocer una restricción a las libertades fundamentales derivada de la combinación de la citada cláusula y del régimen español de consolidación fiscal, toda vez que tradicionalmente se han justificado las

25 En relación con este precepto de la Directiva anti-abuso, cfr. Báez Moreno, A. y Zornoza Pérez, J., «La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD», en la obra colectiva *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea* (coords: Almudí Cid, Ferreras Gutiérrez y Hernández González-Barreda), Thomson Reuters - Aranzadi, 2018, Cizur Menor, pp. 131 a 170.

26 Vid. Calderón Carrero, J.M., *op. cit.*, consultado en línea a través Aranzadi instituciones.

27 Cuestión prejudicial del Tribunal Supremo de los Países Bajos de 7 de septiembre de 2022, X BV, C-585/22.

28 Sentencia del TALC de 1 de junio de 2022, *PRA Group Europe AS*, E-3/21.

29 Vid. sentencias del TJUE de 18 de julio de 2007, *Oy AA*, EU:C:2007:439, apartado 67; de 25 de enero de 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, apartados 42 y 43 y de 22 de febrero de 2018 *X BV y X NV*, C-398/16 and C-399/16, EU:C:2018:110, apartado 23.

divergencias entre situaciones nacionales y transnacionales de esta naturaleza en virtud de la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal de los distintos Estados miembros³⁰.

No obstante, la configuración de norma española de limitación general de la deducibilidad de intereses puede dar lugar, al igual que sucedía con el régimen noruego, a una diferencia de trato a favor de las sociedades residentes, al excluir a las entidades no residentes del grupo del cálculo del umbral del endeudamiento correspondiente al 30% del EBITDA conjunto, pese a la previsión contenida en el artículo 4.5 de la Directiva 2016/1164, que otorga a los Estados la posibilidad de tomar como referencia, al objeto de determinar los intereses deducibles, el endeudamiento del grupo en su conjunto a escala mundial³¹.

Dicho en otros términos, el hecho de que la normativa española permita tomar en consideración exclusivamente la situación de las empresas que conforman el grupo fiscal español

a efectos de determinar el alcance de la deducibilidad de los intereses satisfechos por grupos nacionales podría implicar una restricción injustificada de la libertad de establecimiento o de la libre circulación de capitales, en línea con lo declarado por el Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio en el caso *PRA Group Europe AS*, pues se impide tener presente, a la hora de determinar el monto de intereses deducible, la situación de las entidades del grupo radicadas en otros Estados.

A tal efecto, es preciso tener presente que el hecho de que los artículos 16 y 67 de la LIS constituyan una transposición de lo previsto en el artículo 4 de la Directiva 2016/1164, no impide al Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizar la norma interna a la luz del Derecho de la Unión Europea, máxime en un escenario en el que, según dispone el apartado séptimo del Preámbulo y el artículo 4.5 de la Directiva 2016/1164, es una opción de los Estados miembros permitir que la regla general de limitación de deducibilidad de gastos financieros tome en

30 Vid. CFE ECJ Task Force, «Opinion Statement ECJ-TF 3/2022 on the EFTA Court Decision of 1 June 2022 in *PRA Group Europe* (Case E-3/21) on the Discriminatory Interaction between the "Interest Barrier" and Group Contributions», *European Taxation*, núm. 1, 2023, p. 14 y Zalasinski, A., «Norwegian Interest Limitation and the EEA Right of Establishment: Comments on the EFTA Court's Decision in *PRA Group Europe AS* (E-3/21)», *European Taxation*, núm. 1, 2023, pp. 19 a 25.

31 El apartado séptimo del Preámbulo 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, dispone que «Cuando el contribuyente forme parte de un grupo que mantenga cuentas consolidadas obligatorias, a efectos de la concesión a dicho contribuyente del derecho a deducir importes más elevados de los costes de endeudamiento excedentarios, puede tenerse en cuenta el endeudamiento del grupo en su conjunto a escala mundial. También puede ser conveniente establecer normas para una disposición de salida de capital en caso de que la norma de limitación de intereses no se aplique si la empresa puede demostrar que su capital por encima de la razón de activos totales es globalmente igual o superior a la razón del grupo equivalente. La norma de limitación de los intereses debería aplicarse en relación con los costes de endeudamiento excedentarios de un contribuyente, con independencia de que los costes provengan de deuda contraída a nivel nacional, transfronterizo dentro de la Unión o con un tercer país, o bien de terceros, empresas asociadas o del interior del grupo. Cuando un grupo incluya más de una entidad en un Estado miembro, dicho Estado miembro puede tener en cuenta la posición global de todo el grupo en el mismo Estado, e incluso un sistema separado de imposición de las entidades que permita la transferencia de beneficios o de intereses entre entidades de un mismo grupo, cuando se apliquen las normas que limiten la deducibilidad de los intereses».

consideración la situación de las entidades no residentes que conforman el grupo. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando el legislador de la Unión Europea aprueba una norma que debe ser transpuesta por los Estados miembros, sin posibilidad de opción en su implementación, su cuestionamiento a la luz del Derecho originario de la Unión únicamente es posible cuando concurre un error manifiesto y la diferencia de trato propiciada por el legislador de la Unión no está debidamente justificada³².

En el mismo sentido, la jurisprudencia establecida en *Lexel AB* también podría tener repercusión sobre las reglas anti-híbridos del artículo 15.bis de la LIS, las cuales en la práctica solamente son aplicables a situaciones transfronterizas y operan de

manera automática cuando existe un resultado de deducción sin inclusión (o de doble deducción), exigiendo únicamente la existencia de una relación de vinculación entre las partes involucradas en la asimetría híbrida o bien de un mecanismo estructurado, mecanismo que en ningún caso implica necesariamente la existencia de un montaje puramente artificial, bastando que la ventaja fiscal «esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías» (apartado 9 del artículo 15.bis de la LIS)³³. No obstante, el hecho de que las normas anti-híbridos sean transposición de una Directiva de la Unión otorga una presunción de legalidad difícilmente discutible ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal y como acabamos de mencionar.

Cómo referenciar: Almúdicid, J.M. (2023). Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del derecho de la Unión Europea. *Revista Técnica Tributaria* (142), 7-18.

32 En los apartados 52 a 54 de la sentencia del TJUE 7 de marzo de 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, se declara lo siguiente «(c)uando se constate una diferencia de trato entre dos situaciones comparables, el principio de igualdad de trato no resultará vulnerado en tanto la diferencia de trato esté debidamente justificada (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2008, *Arcelor Atlantique y Lorraine y otros*, C-127/07, EU:C:2008:728, apartado 46). Así ocurre, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando la diferencia de trato está en relación con un objetivo legalmente admisible perseguido por la medida que tenga como efecto establecer tal diferencia y ésta es proporcionada a dicho objetivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2013, *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, apartado 77, y de 22 de mayo de 2014, *Glatzel*, C-356/12, EU:C:2014:350, apartado 43). En este contexto, se entiende que, al adoptar una medida de naturaleza fiscal, el legislador de la Unión está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas. Por tanto, en este marco se le debe reconocer un amplio margen de apreciación, de forma que el control judicial de los requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia debe limitarse a controlar si hay un error manifiesto [véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C-491/01, EU:C:2002:741, apartado 123, y de 17 de octubre de 2013, *Billerud Karlsborg y Billerud Skärblacka*, C-203/12, EU:C:2013:664, apartado 35]».

33 En relación con la adecuación de las normas anti-híbridos con el Derecho de la Unión Europea, vid. los trabajos de Zubimendi Cavia, A., *La doble no imposición como resultado de la utilización de instrumentos y entidades híbridas*, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 378 y ss. y Martínez Laguna, F.D., *Hybrid Financial Instruments, Double-Non Taxation and Linking Rules*, IBFD, 2018, pp. 312 y ss.

Estudios

AUTORES

María Rodríguez-Bereijo León

César Martínez Sánchez

Esaú Alarcón García

Aitor Navarro Ibarrola

Gorka Echevarría Zubeldia



LA PROYECCIÓN DE LA CARTA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA AL ÁMBITO TRIBUTARIO EN EL SISTEMA EUROPEO DE PROTECCIÓN MULTINIVEL ¹

María Rodríguez-Bereijo León

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

Title

The projection of the charter of fundamental rights of the European Union to the field of taxation in the european multilevel protection system

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo, en primer lugar, analizar los problemas que se plantean en el sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales y el papel que está desempeñando la *Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea* (CDFUE) en esta tarea, repasando las claves para su aplicación y los problemas sobre su capacidad para limitar la actuación de los poderes públicos de los Estados, de acuerdo con los arts. 51.1 y 53 de la Carta. En segundo lugar, el trabajo se centra en analizar la proyección de la CDFUE sobre la reciente jurisprudencia del TJUE, en particular el alcance del art. 47 de la Carta en relación con asuntos planteados en el ámbito tributario, donde con frecuencia se trata de dirimir hasta qué punto existe un vínculo de conexión entre el derecho europeo y una normativa nacional de contenido procedimental. Esta problemática se extiende también al ámbito de los principios consagrados en la Carta, cuya escasa claridad juega en detrimento de la eficacia de los derechos, como muestra la difusa aplicación del principio de buena administración en el ámbito tributario.

¹ Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación PID 2021-123427NB-I00, titulado «Los nuevos estándares internacionales de imposición justa y su implementación en el Sistema Tributario Español», que tiene como investigadores principales a J. Arrieta Martínez de Pisón y D. Jiménez-Valladolid.

Palabras clave

Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, protección multinivel, derechos fundamentales, derecho de defensa, principio de buena administración

Abstract

This work aims to analyze the problems that arise in the European system of multilevel protection of fundamental rights and the role that the Charter of Fundamental Rights of the European Union (CDFUE) is playing in this task, taking into account the keys for its application and the problems regarding its ability to limit the actions of the public powers of the States, in accordance with arts. 51.1 and 53 of the Charter. The work also focuses on analyzing the projection of the CDFUE on the recent jurisprudence of the CJEU, in particular the scope of art. 47 of the Charter in relation to matters raised in the tax field, where it is often a matter of deciding to what extent there is a connection link between European law and a national regulation of procedural content. This problem also extends to the scope of the principles enshrined in the Charter, such as the principle of good administration, that has been applied on tax matters.

Keywords

Charter of Fundamental Rights of the European Union, System of multilevel protection of fundamental rights, tax field.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 27-07-2023/Fecha de revisión: 31-08-2023

Cómo referenciar: Rodríguez-Bereijo León, M. (2023). La proyección de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel. *Revista Técnica Tributaria* (142), 21-62.

SUMARIO

1. Introducción
2. El sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales: entre el pluralismo constitucional y el principio de primacía
3. La aplicación nacional de la CDFUE: el principio de atribución competencial y el margen discrecional de los estados
 - 3.1. Las claves para la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta: el art. 51 y su proyección al ámbito tributario
 - 3.2. La conciliación del principio de primacía y el principio de mayor protección del art. 53 CDFUE
4. El desarrollo jurisprudencial de la aplicación de la CDFUE y su reflejo en el ámbito tributario
 - 4.1. La interpretación del art. 47 CDFUE tras la Saga Taricco: el derecho de defensa y las garantías procesales
 - 4.2. La interpretación del art. 47 CDFUE en relación con la obtención y utilización de pruebas en el ámbito de procedimientos de carácter punitivo
 - 4.3. La CDFUE y la proyección del principio de Buena Administración al ámbito tributario
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía

1. Introducción

La relación entre el Derecho de la Unión Europea y los ordenamientos nacionales de los distintos Estados miembros es una relación compleja, porque no está basada en el principio de jerarquía y sólo relativamente, puede basarse en el principio de competencia. Ello ha dado lugar a un sistema multinivel de protección de los derechos fundamentales en tres dimensiones: una la de los ordenamientos jurídicos nacionales con la Constitución nacional como centro de su ordenación jerárquica, otra la del ordenamiento jurídico europeo, con los tratados fundacionales y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) como referencia y, una tercera, la del ordenamiento jurídico construido alrededor del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH). La aplicación de este sistema ha de basarse en puentes de entendimiento entre los distintos ordenamientos, que son autónomos e independientes, y los Tribunales encargados de su aplicación, ya que los tres ordenamientos están basados en la primacía de sus normas de referencia, ya sean las normas constitucionales o las que integran los tratados fundacionales². Este «triángulo jurisdiccional europeo» opera con un intérprete final en cada vértice, los Tribunales Constitucionales nacionales, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), pero, a su vez todo lo que ocurre aquí es contemplado con suma atención por los jueces nacionales que, al mismo tiempo, son jueces de aplicación de los tres ordenamientos señalados: el nacional, el de la Unión Europea y el del CEDH³. En esta encrucijada, la eficacia en la protección de los derechos fundamentales ocupa un lugar central y es, quizá, el ejemplo más paradigmático de la interdependencia y al mismo tiempo autonomía de los distintos órdenes constitucionales involucrados en el proceso de integración europea⁴. Es expresión del fenómeno de interacción que se da en el espacio político europeo por la coexistencia de diversas normas constitucionales, que ha sido objeto de diversas formulaciones teóricas a través de conceptos como espacio europeo multinivel⁵ o pluralismo constitucional.

En este escenario, tras un corto periodo de cierto agnosticismo, el TJUE pronto asumió un papel de liderazgo en la protección de los derechos fundamentales estructurando, a través de su jurisprudencia, un sistema de protección basado en esta pluralidad de fuentes⁶, pero en donde la CDFUE ha adquirido una relevancia sin precedentes al dar una mayor visibilidad a los derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico de la Unión e incrementar, así, exponencialmente el diálogo prejudicial entre el TJUE y los tribunales nacionales. En

2 Vid., Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

3 Vid., Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo...cit.*, p. 45.

4 Perez Fernandes, S., (2018), Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 6777-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682.

5 Pernice, I., (2002), Multilevel Constitutionalism in the European Union, *European Law Review*, 27 (5), 511-529.

6 Recuérdese que conforme al art. 6.1 TUE, la CDFUE goza del mismo valor jurídico que los Tratados.

su mayoría, las cuestiones prejudiciales planteadas por los Tribunales Constitucionales nacionales tienen por objeto la protección de los derechos fundamentales⁷. A este incremento no es ajeno el ámbito de la aplicación de normas de carácter tributario. Por otra parte, la importancia de la Carta radica también en que está siendo empleada por los jueces ordinarios como un instrumento interpretativo para la distribución de competencias normativas entre los Estados y la UE y como un mecanismo auxiliar en la aplicación de las directivas europeas y la determinación de su eficacia directa⁸. Esta función también está adquiriendo una importancia de primer orden para la aplicación de las normas tributarias, como muestra la más reciente jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

De ahí la importancia de analizar la forma en que la CDFUE interactúa con las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y con el CEDH, así como las claves de su aplicación nacional, porque en situaciones en las que la acción de los estados miembros no esté totalmente determinada por el Derecho de la Unión, la Carta abre la puerta a la aplicación acumulada de derechos fundamentales siempre y cuando estándares nacionales de protección más altos no pongan en riesgo la «primacía, unidad y efectividad del Derecho de la Unión». Para ello, es preciso, también conocer el papel que desempeña el principio de primacía en este sistema de protección.

2. El sistema europeo de protección multinivel de los derechos fundamentales: entre el pluralismo constitucional y el principio de primacía

En el sistema europeo de protección multinivel, el principio de primacía desempeña un papel fundamental. Constituye la piedra angular sobre la que se construye una comunidad de jueces nacionales unidos por una serie de derechos y obligaciones comunes y permite a los particulares dejar inaplicadas normas nacionales que sean contrarias a derechos fundamentales reconocidos en la CDFUE, siempre y cuando las disposiciones de la Carta en cuestión produzcan un efecto directo, lo que puede ocurrir tanto en litigios entre un particular y una autoridad pública, como en litigios entre particulares.

El principio de primacía se ha ido construyendo por el propio Tribunal de Justicia, desde los casos *Costa Enel*⁹ y *Simmenthal*¹⁰, para consagrar la preeminencia del derecho de la Unión sobre los derechos internos, sustentar que ningún tribunal nacional pudiera invalidar o dejar sin efecto sus sentencias y garantizar una aplicación uniforme y eficaz del Derecho de la UE en todos los

7 Vid., Lenaerts, K (2021), La Charte dans l'ordre juridique de l'Union européenne», *Cahiers de droit européen*, pp. 29-54.

8 Vid., Calahorra, A., (2018), La aplicación nacional de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE: una simple herramienta de interpretación de la eficacia de las directivas, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 61, pp. 973-1011. Doi:<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.61.05>.

9 Sentencia de 15 de julio de 1964, *Costa*, 6/64, EU:C:1964:66.

10 Sentencia de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49.

Estados miembros¹¹. También, como una forma de garantizar la igualdad de los Estados miembros dentro de la UE. Sin embargo, no resuelve todos los posibles conflictos que puedan surgir en este sistema multinivel, como se ha demostrado en aquellos casos en que un Tribunal Constitucional de un Estado miembro se opone explícitamente a una sentencia del Tribunal de Justicia alegando que es incompatible con su identidad nacional o que es *ultra vires*.

La razón es que el llamado «*pluralismo constitucional*» no es una mera posición académica o doctrinal, sino la constatación de una realidad jurídico política: que la UE no es un Estado, sino una unión de Estados a la que, por virtud de los Tratados constitutivos, sus miembros han cedido expresa y limitada-mente competencias. Esto tiene como consecuencia que el Derecho de la UE coexiste con el Derecho nacional de los Estados miembros en una pluralidad de jurisdicciones, cuyos conflictos han de dilucidarse con meticulosa atención a las competencias expresamente atribuidas por los Estados a la UE. En cuanto a las fórmulas para resolver estos conflictos, se han propuesto diversas, pero fundamentalmente deben ser resueltos mediante técnicas de conciliación normativa y de cooperación jurisdiccional en su aplicación, en un ejercicio que no lleve a suplantar la propia interpretación nacional de la Constitución que corresponde a los Tribunales Constitucionales nacionales. El problema se plantea, más allá de la interpretación sobre el ámbito de las competencias expresamente atribuidas a la UE, sobre todo en determinadas «*zonas grises*, de fricción, en las que una aplicación «*extensiva*» de las competencias atribuidas puede entrar en colisión con una competencia nacional que haya sido reservada a los Estados. Este efecto se está produciendo notablemente en materia fiscal, donde se ponen especialmente de manifiesto las insuficiencias de los Tratados fundacionales al atribuir competencias a la Unión, a través de los efectos colaterales que determinadas actuaciones pueden proyectar sobre ámbitos no cubiertos enteramente por el Derecho de la UE. Esto ha provocado la invocación, por parte de los Tribunales Constitucionales y Tribunales de última instancia de los Estados, de principios constitucionales básicos para oponerse a la primacía absoluta e incondicionada del derecho de la UE.

Recordemos que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en virtud del principio de primacía no puede admitirse que normas de derecho nacional, sean del rango que sean, menoscaben la unidad y eficacia del derecho de la Unión y ello opera también sobre las normas internas de rango constitucional. Sin embargo, esta primacía incondicional y absoluta del derecho de la UE resulta difícilmente asimilable desde la perspectiva de ordenamientos internos articulados sobre la base de una jerarquía normativa en la que la Constitución ocupa el lugar supremo, pues en un eventual conflicto entre Constitución y derecho de la UE ambos tienen vocación de supremacía¹². Por ello, los Tribunales Constitucionales de Alemania e Italia, aun habiendo aceptado las consecuencias del principio de primacía y efecto directo, se reservaron la posibilidad de ejercer un control de constitucionalidad en

11 Vid., López Escudero, M., (2019), Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 64, 787-825. Doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.64.01>, pág. 788.

12 Vid., López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea ...cit., p. 810.

casos hipotéticos extremos de contradicción de las normas de la Unión con sus principios constitucionales básicos y con los derechos fundamentales constitucionalmente protegidos¹³. Y a estos se han unido en fechas recientes los tribunales de otros Estados miembros, a medida que las normas de la UE inciden cada vez en mayor medida en materias vinculadas con el ámbito del núcleo duro de la soberanía nacional, como el ámbito del Derecho Penal y las normas procesales penales¹⁴. Así, el Tribunal Constitucional Checo declaró *ultra vires* la STJUE de 22 de junio de 2011, *Caso Landtová*¹⁵. A continuación, el Tribunal Constitucional español (TC) en la célebre sentencia 26/2014, de 13 de febrero, *Caso Melloni*, aunque no llegó a aplicar la doctrina de los contralímites, sí la mencionó como posibilidad para «*preservar la soberanía del estado, de nuestras estructuras constitucionales básicas y del sistema de valores y principios fundamentales consagrados en nuestra Constitución, en el que los derechos fundamentales adquieren sustantividad propia*» y resolvió el caso no aplicando directamente la sentencia del TJUE, sino modificando su interpretación del art. 24.2 CE antes de incorporar el estándar fijado por el TJUE y mencionando su propia Declaración 1/2004, de 13 de diciembre¹⁶.

Poco después, el Tribunal Constitucional Alemán, tanto en su sentencia de 15 de diciembre de 2015, que tenía por objeto la ejecución de una orden europea de detención en el marco de una sentencia de condena pronunciada *in absentia*¹⁷, como en la sentencia de 26 de junio de 2016, que continúa la «*Saga OMT/Gauweiler*», no llegó a aplicar la doctrina de los contra-límites, pero exhortó al TJUE a respetar los principios que constituyen el núcleo duro de la identidad constitucional nacional. Por su parte, el Tribunal Constitucional de Hungría, en su sentencia 22/2016, de 16 de diciembre, hizo referencia explícita a la trilogía *Solange-Maastrich-Lisboa*¹⁸, dejando claro que la tutela de la identidad constitucional no puede ser puesta en discusión por las exigencias de la integración europea y afirmando la propia competencia para examinar si el ejercicio conjunto con otros estados miembros a través de las instituciones de la UE de las competencias transferidas ex art. E) (2) de la *Ley Fundamental de Hungría*, que contiene la cláusula de apertura de este país a la UE, viola o no la dignidad humana, otros derechos fundamentales, la soberanía de Hungría o su identidad

13 La doctrina del «*ultra vires*» y del «*controlímite*».

14 López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea ...cit., p. 810.

15 C399/09, *Landtová*, EU:C:2011:415, (Czech Constitutional Court, n. Pl. ÚS 5/12, Slovak Pensions XVII).

16 ES: TC:2014:26. La Declaración del TC 1/2004, de 13 de diciembre, BOE n.3, de 4 de enero de 2005, en donde el TC hizo un razonamiento en el que aceptaba con claridad la primacía de las normas de la Unión, pero salvando la supremacía de la Constitución Española, pues afirma (FJ4) que «primacía y supremacía son categorías que se desenvuelven en órdenes diferenciados. Aquella, en el de la aplicación de normas válidas; ésta, en el de los procedimientos de normación. La supremacía se sustenta en el carácter jerárquico superior de una norma y, por ello, es fuente de validez de las que están infraordenadas (...). La primacía, en cambio, no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones. Toda supremacía implica, en principio, primacía (de ahí su utilización en ocasiones equivalente, así en nuestra Declaración 1/1992, FJ1), salvo que la misma norma suprema haya previsto, en algún ámbito, su propio desplazamiento o inaplicación».

17 BVerFG, 2 BvR 2735/14.

18 Decision 22/2016 8XII.5), AB on the Interpretation of Article E (2) of the Fundamental Law .

constitucional. En esta misma línea, suele citarse la sentencia de 6 de diciembre de 2016 del Tribunal Supremo danés, que rechazó aplicar la STJUE de 19 de abril de 2016, caso *Dansk Industrie*¹⁹ considerando que violaba el reparto de competencias fijado en la ley danesa de adhesión a la UE²⁰.

Estas reticencias a la aceptación del principio de primacía absoluta e incondicional de cualquier normativa de la UE sobre todo tipo de normas internas, incluidas las constitucionales constituyen lo que se ha denominado «límites externos» al principio de primacía, en alusión a su proveniencia de órganos jurisdiccionales nacionales constitucionales o supremos, que ha generado un extenso debate doctrinal sobre los conflictos entre el Derecho nacional y el Derecho de la UE²¹.

Lo cierto es que a estas alturas del proceso de integración europea parecía ciertamente difícil imaginar que se produjera un «conflicto radical» entre el Derecho de la UE y el Derecho Constitucional nacional, que, en sí mismo, es un conflicto insuperable²². Sin embargo, en tiempos recientes hemos asistido al estallido de este conflicto en dos ámbitos del Derecho relacionados con las normas fiscales.

Uno de estos ámbitos ha sido el relacionado con la aplicación de las normas procesales en el ámbito de procesos penales en materia fiscal, donde se han puesto de manifiesto los conflictos planteados respecto a la protección de los derechos fundamentales en el marco del sistema europeo multinivel. En la conocida «Saga Taricco» (Caso «Ivo Taricco y otros» y Caso «M.A.S y M.B»), se puso de manifiesto la tensión que puede existir entre los principios de Derecho de la UE y los derechos fundamentales tal y como se encuentran protegidos por las Constitucionales nacionales de los Estados. Cuestionándose, así, la facultad de los Estados de aplicar sus propios estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales en su tarea de cumplir con las obligaciones europeas en materia de persecución del fraude²³.

Esta saga ha supuesto un paso fundamental en el diálogo jurisdiccional a propósito del principio de primacía, la doctrina de los contra límites y la pro-

19 C-441/14, EU:C:2016:278.

20 Vid., López Escudero, M., (2019: 58-59); Faggiani, v. (2018) El diálogo jurisdiccional tras la sentencia del TJUE M.A.S y M.B.: entre estándar europeo de protección y tendencias centrípetas», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 639-676., doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.05>, pp. 639-676.

21 Véase, respecto al concepto de límites externos López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., pp. 809-821. En relación con el debate académico sobre los límites del principio de primacía y el diálogo jurisdiccional la bibliografía es abundantísima, entre otros: Rodríguez Iglesias y López Escudero (2010). El derecho de la Unión Europea. En M. Díez de Velasco (ed.) *Las Organizaciones Internacionales*, Madrid, Tecnos, pp. 695-725; Claes, M. (2015) Belittling the primacy of EU Law in Tarico II. *VerfBlog*, 7 de diciembre de 2017; Sarmiento, D., (2018, 1), *El Derecho de la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons.

22 López Escudero, M., (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., p. 814.

23 De este conflicto me he ocupado en Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros» y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA», *Revista Española de Derecho Europeo*, REDE, núm. 58, págs. 171-198; Rodríguez-Bereijo León, M. (2019), The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud: The more there is of mine, the less there is of yours», *International VAT Monitor*, March-April, IBFD, Amsterdam, págs. 70-80.

tección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario a nivel europeo²⁴. Y esto se enmarca en un contexto internacional en el que existe una necesidad creciente de hacer interactuar las normas y reglas recogidas en los Derechos Tributarios nacionales con el Derecho Europeo y garantizar una mayor uniformidad en la aplicación del Derecho Tributario por las distintas jurisdicciones fiscales. Este es también un objetivo para asegurar unos estándares equivalentes de protección del derecho de defensa de los contribuyentes y el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la CDFUE.

La importancia de esta temática no puede desligarse de la tendencia global a luchar por la legalidad y la no impunidad del fraude en materia fiscal, tanto a escala nacional como internacional, que está produciendo una extensión de las obligaciones penales de los Estados también al ámbito fiscal. La cooperación judicial en materia penal y la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, se han convertido en una prioridad de la UE en su conjunto, puesto que de los mecanismos de aproximación de las legislaciones nacionales, sustantivas y procesales, y de la coordinación entre los tribunales europeos depende la construcción de un sistema de justicia común y por tanto el proceso de integración europea. Por ello, estos ámbitos, entre los que se encuentra el Derecho Penal y Procesal Tributario, especialmente en lo que respecta a tributos armonizados, han ido asumiendo progresivamente una dimensión supranacional, que impone su reformulación en clave europea. En este contexto, el TJUE tiene un papel fundamental en la definición de un espacio común de justicia basado en la cooperación judicial y se está poniendo de manifiesto un cierto miedo de los Tribunales Constitucionales nacionales a perder el rol que hasta el momento habían desempeñado en el plano interno, toda vez que la protección de los derechos fundamentales ya no corresponde de forma exclusiva a los Estados, sino que se ha convertido en una tarea compartida. El TJUE ya no es sólo garante de los intereses financieros de la UE, sino también de los derechos fundamentales en el espacio europeo de justicia penal posterior al Tratado de Lisboa.

Los límites al principio de primacía se han puesto también de manifiesto en otro ámbito relacionado con las normas fiscales y la soberanía fiscal de los Estados, en el estallido del conflicto entre el Derecho de la UE y el derecho constitucional nacional alemán a propósito de la legalidad del Programa de Compras masivas de Deuda del Sector Público por el Banco Central Europeo (BCE)²⁵ y sus efectos colaterales en materia fiscal. Se trata de un último o penúltimo episodio en la conocida «Saga OMT/ Gauweiler»: el caso «Weiss²⁶ y la respuesta del BVerfG en su sentencia de 5 de mayo de 2020. Este episodio, si bien puede verse como un capítulo más del diálogo entre el TJUE y el Tribunal Constitucional Alemán (BVerfG) sobre la legitimidad y responsabilidad en el ejercicio de las competencias atribuidas al BCE desde la crisis de la zona euro²⁷, ha

24 Vid., Peers, S. (2016), The Italian Job: the CJEU strengthens criminal law protection of the EU's finances», *Common Market Law Review*, págs. 780 y ss.

25 Bien conocido por sus siglas en inglés (PPSP) *Public Purchase Sector Programme*.

26 Caso c-493/17, *Weiss*, ECLI:EU:C:2018:, STJUE de 11 de diciembre de 2018.

27 En este sentido, Hinarejos, A. (2019) On Going Judicial Dialogue and the Powers of the European Central Bank: *Weiss*. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 63/2019, pág. 664, <https://doi-org/10.18042/cpec/rdce.63.09>.

supuesto un auténtico desafío al principio de primacía²⁸, al proyecto de integración europea y a la estabilidad de la moneda única²⁹.

Desde dos perspectivas distintas, estas dos sagas jurisprudenciales han vuelto a situar en la primera línea el debate sobre el principio de primacía como principio jurídico incondicional y absoluto del Derecho de la UE para garantizar su autonomía, uniformidad y efectividad frente a los derechos internos de los Estados. El TJUE se ha visto «obligado» a admitir, primero, límites internos a este principio y posteriormente límites externos³⁰, que ponen en jaque su operatividad como principio nuclear del Derecho de la Unión, pero pueden ser necesarios para salvaguardar la protección de principios constitucionales ligados a la identidad constitucional o la protección de derechos fundamentales. No se trata, claro está, de un problema nuevo, sino de un problema estructural profundo de la Unión Europea³¹. Por una parte, el principio de primacía es el principio que sostiene la arquitectura europea, garantizando una igualdad de trato para los ciudadanos europeos, pero no puede evitar los conflictos teniendo en cuenta que la protección ofrecida en todos los Estados miembros es diversa y la solución no puede consistir simplemente en aplicar el mayor estándar de protección, que puede resultar, en ocasiones, un concepto vacío de contenido. Al mismo tiempo, es evidente que un Tribunal constitucional nacional no puede permanecer al margen en aquellos casos en que se ha producido una violación de un derecho fundamental o de un principio fundamental de la Constitución que está encargado de proteger. Aquí, en la medida en que nos encontremos en un ámbito de aplicación del derecho de la Unión, la última palabra debe corresponder al TJUE y a la CDFUE y, en su caso, entablar una vía de diálogo jurisdiccional³².

El conflicto con el principio de primacía presenta, sin embargo, una dimensión distinta cuando de lo que se trata es de delimitar las competencias entre la Unión y los Estados miembros, puesto que las competencias de la UE son competencias atribuidas por delegación por los Estados miembros, por lo que si existe un problema relativo a las competencias que han sido atribuidas, cabe entender que este es un problema que afecta a la norma nacional en virtud de la cual dichas competencias han sido conferidas. En este sentido, el conflicto suscitado a propósito de los programas de compras de deuda pública por el BCE es sustancialmente diferente, porque claramente este sí es un conflicto constitucional, relativo a la atribución de poderes. Este conflicto, es, a la vez, expresión de las debilidades inherentes al proceso de construcción europea, que afectan en grado muy importante a la política fiscal de la UE y a la soberanía fiscal de los Estados. Estas debilidades van unidas a la siempre complicada o

28 Vid., Sarmiento, D., y Utrilla, D. (2020) «La Corte Constitucional de Alemania se ha vuelto nuclear, última actualización: 15/05/2020. file:///Users/Euronews.htm; Ziller, J., (2020) The unbearable heaviness of the German constitutional judge». On the judgment of the Second Chamber of the German Federal Constitutional Court of 5 May 2020 concerning the European Central Bank's PSPP program, available at <https://ssrn.com/abstract=3598179>.

29 En relación con este conflicto, Rodríguez-Bereijo León, M., (2022), Primacía vs. Soberanía en el proceso de integración fiscal europeo: el conflicto financiero constitucional tras el caso «Weiss», *REDF núm. 194*, Cívitas. BIB 2022\1696.

30 Vid., Lopez Escudero, M., (2019: 823).

31 Vid., Weiler, J. (2020). Why Weiss?. The ICON symposium Preface, pp.1-12.

32 Weiler, J. Why Weiss?... cit., p.6.

imposible reforma de los Tratados constitutivos para llegar a lograr «una unión política cada vez más estrecha», que ha determinado que la integración europea sea un proceso construido fundamentalmente por el TJUE y las instituciones europeas a través de la llamada «*vía pretoriana*», lo que resulta algo inherentemente conflictivo.

3. La aplicación nacional de la CDFUE: el principio de atribución competencial y el margen discrecional de los estados

En el proyecto de «*Tratado por el que se establece una Constitución para Europa*» de 2004 se incorporaba directamente la CDFUE como parte segunda de la nueva Constitución europea. Fracasado aquél Tratado, el *Tratado de Lisboa* de 13 de diciembre de 2007 aunque no incorporaba la Carta al cuerpo de los Tratados, otorgó pleno valor jurídico a la Carta, si bien con una solución distinta desde el punto de vista formal: la inclusión en los Tratados de una cláusula expresa de remisión en la que se dispone que «*la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de 7 de diciembre de 2000 tal y como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo*», precisando a continuación que «*tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados*»³³. El art. 6.1º incluye también un párrafo 3º en el que se establece expresamente que «*los derechos, libertades y principios ennumerados en la Carta se interpretarán con arreglo a las disposiciones generales del título VII de la Carta por las que se rige su interpretación y aplicación, y teniendo debidamente en cuenta las explicaciones a que se hace referencia en la Carta, que indican las fuentes de dichas disposiciones*». Advirtiéndose en el párrafo 2º que «*las disposiciones de la Carta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal y como se definen en los Tratados*».

La integración con dicha fórmula de la Carta en el Derecho de los Tratados le permite ser jurídicamente vinculante y tener *un estatuto «constitucional»*, es decir de norma de Derecho primario en el sistema de fuentes de la Unión: fuerza obligatoria vinculante para todos los órganos de la Unión y la *primacía* y el *efecto directo* propios del Derecho comunitario en relación con el Derecho nacional. El Tratado de Lisboa respetó el contenido íntegro de la Carta, incluidas sus declaraciones de derechos y principios, su preámbulo y sus «Disposiciones generales», introduciendo determinados «ajustes técnicos de redacción» para confirmar, aclarar y reforzar, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, en el ámbito de los derechos fundamentales determinados elementos clave del consenso global logrado por la Convención de la Carta³⁴.

Por lo que respecta al contenido jurídico de la Carta, ésta no viene a suplantar el sistema de protección de los derechos fundamentales ya existente en el espacio europeo, sino más bien a complementarlo. La Carta no crea, en rigor, *dere-*

33 Art. 6, apartado 1, párrafo 1º TUE

34 Rodríguez-Bereijo, A. (2015 2), La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Una perspectiva constitucional, XXXVII *Jornadas de Estudio de la Abogacía General del Estado. 40º Aniversario de la Integración de España en la Unión Europea*, Ministerio de Justicia, Centro de Estudios Jurídicos, Madrid, (inédito), p. 7.

chos nuevos que no estuviesen formulados ya en los Convenios y Tratados internacionales, en los Tratados constitutivos de la Unión Europea o en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados Miembros. Indudablemente, otorga centralidad y visibilidad a los derechos fundamentales, pero mantiene inalterado el triple sistema de fuentes para su protección diseñado por el artículo 6 TUE: (i) las fuentes de Derecho Primario de la UE, al que se añade la CDFUE, (ii) las fuentes de Derecho nacional (las tradiciones constitucionales comunes de los Estados) y (iii) las fuentes de Derecho internacional, especialmente el CEDH. Pero esta estructurada red o sistema de protección de los derechos fundamentales ha de ser aplicada, a su vez, en el marco de la estructura y objetivos de la UE, que pretende garantizar la autonomía del Ordenamiento jurídico de la UE, respetando los de sus Estados miembros³⁵. Este entrelazamiento de ordenamientos aboca inevitablemente a tensiones entre ellos, porque el marco de protección de los derechos fundamentales en cada uno de ellos puede conllevar diferencias en cuanto a su ámbito de aplicación, contenido, condiciones de ejercicio, límites o garantías procesales. El valor añadido de este sistema internormativo radica en su habilidad para convertir esa tensión en mayor protección jurídica, procurando soluciones en beneficio de las personas individuales cuyos derechos fundamentales se trata de proteger³⁶. Sin embargo, este sistema internormativo de protección de los derechos fundamentales constituye un problema «de los buenos», de los que no se resuelven rápidamente, de los que continuamente conducen a quienes se enfrentan a ellos a la búsqueda activa de soluciones, que impliquen un balance entre la propia estructura y objetivos del proceso de integración europea y la protección de los derechos fundamentales³⁷.

Los obstáculos a la eficacia jurídica de la Carta, sea como fuente directa creadora de derechos, sea, incluso, como fuente de inspiración o referencia en el reconocimiento jurisprudencial de un derecho por el TJUE, pueden provenir, sin embargo, de la estructura y contenido mismo de algunos derechos incluidos en la Carta porque no siempre se establece con claridad y precisión la naturaleza de cada derecho en ella proclamado, cuya estructura normativa responde, según los casos, a *derechos subjetivos*, *derechos programáticos*, *principios*, *objetivos de la Unión* o *mandatos para la acción* dirigidos a las instituciones de la UE.

Al mismo tiempo, el hecho de que en la Carta se proclame un determinado derecho o libertad no significa que la UE tenga por ello competencia para *legislar* sobre tal derecho, sino sencillamente que deberá respetarlo cuando ejerce correctamente —esto es, en los ámbitos de competencia de la Unión y en el respeto al principio de subsidiariedad— los poderes de acción que le atribuyen los Tratados. Los derechos fundamentales son «*condición de validez*» de los actos comunitarios. Por otro lado, muchos de los derechos y

35 Vid., Lenaerts, K., y Gutiérrez-Fons, J.A. (2014) The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice, en Peers et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp.1600-1637), Oxford, Hart Publishing, pp. 1600-1637; Perez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 6777-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682. 685.

36 Perez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 686.

37 Vid., Perez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., pp. 710-711.

libertades de la Carta están dirigidos esencialmente no a la UE, sino a los Estados miembros «*únicamente cuando apliquen*» Derecho de la UE, sea derecho primario u originario sea derecho derivado, reglamentos o directivas así como su trasposición al Derecho interno. Lo que permitirá el control de dicha trasposición también a la luz de la Carta³⁸. La cuestión es, pues, más bien que la Carta *impone/condiciona/limita el ejercicio de las competencias* de los poderes de la UE, puesto que el respeto de los derechos fundamentales es *condición de validez* del Derecho de la UE, de sus normas y actos. Lo cual, indirectamente, afecta a la extensión o ampliación de las competencias comunitarias hasta donde sea preciso para asegurar el respeto a un derecho fundamental reconocido en la Carta. Aunque, eso sí, a condición de que la UE disponga de una *base jurídica* en los Tratados para actuar (cláusula de «*poderes implícitos*», art. 308 TUE, propia de la concepción «funcionalista» de las competencias comunitarias)³⁹. Ello podría dar lugar a la transformación de la competencia jurídica de la Unión, de una competencia de atribución para convertirse en *un poder casi general*, ampliando así, por la vía de la protección de los derechos fundamentales, el ámbito de concurrencia del poder jurídico de la UE con los de los Estado miembros.

El problema, por tanto, es la *vis expansiva* del ámbito de la Carta. Como señala PEREZ FERNADES, la Carta no confiere poderes a la UE, sino *límites* al ejercicio de los poderes conferidos. Y en la medida en que la Carta ni crea ni modifica los poderes de la UE, no puede ser invocada como base para la atribución de una competencia o como base para la extensión de la propia jurisdicción del TJUE en relación con una situación que cae dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE⁴⁰. Esto es algo que fue cuidadosamente establecido por el TJUE en su «*leading case*» en esta materia, caso *Akerber Fransson*⁴¹, y ha sido reiterado por el TJUE recientemente con ocasión de un asunto relativo a un procedimiento fiscal, el caso *IN and IM/Belgium*, donde el TJUE vuelve a hacer una interpretación restrictiva del ámbito de aplicación de la CDFUE, a la luz de su art. 51 y de los derechos fundamentales en ella conferidos, en ámbitos que caen dentro de la esfera del derecho nacional de los Estados, como era el caso de autos, un procedimiento tributario en relación con una regularización por el IRPF belga⁴². Este caso se alinea, así, con una jurisprudencia del TJUE en torno a la aplicabilidad de la Carta y el estándar de protección de los derechos fundamentales en los procedimientos tributarios, que merece ser analizada por su interés, tanto desde el punto de vista académico, como de la práctica fiscal.

38 Rodríguez Bereijo, A. (2015, 2) La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea... cit., p. 9.

39 Rodríguez Bereijo, A. (2015, 2) La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea... cit., p. 7.

40 En este sentido, Pérez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., pp. 710-711. 689).

41 c-617/10, eu:c:2013:105, para.22.

42 Vid., Sarmiento, D. (2019), The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined Once Again-A Comment on IN and IM/Belgium, <https://eulawlive.com/2019/10/25>.

3.1. Las claves para la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta: el art. 51 y su proyección al ámbito tributario

La aplicabilidad del Derecho de la UE y, por tanto, de la CDFUE, debe partir siempre del reparto de competencias establecido entre la UE y los Estados miembros, tal y como resulta del propio art. 51.2 de la CDFUE, donde junto con la segunda frase del apartado 1, se reafirma la idea de que la Carta no puede dar lugar a una ampliación de las competencias y funciones conferidas a la UE por los Tratados, de acuerdo con el principio de subsidiariedad y las competencias de atribución de la UE. Asimismo, el art. 51.2 confirma que la CDFUE no puede ampliar el ámbito de aplicación del Derecho de la UE más allá de las competencias definidas en los Tratados. Este es el punto de partida, pero no basta para determinar la aplicabilidad del Derecho de la UE y de la CDFUE a una medida nacional. Es necesario que la medida en cuestión requiera de la interpretación o aplicación de una norma que forma parte del Derecho de la UE o de la propia Carta, que actué como un catalizador para la aplicación de la CDFUE por los Estados miembros. A este respecto, el TJUE ha exigido, además, que la existencia de una conexión con el Derecho de la UE tenga una entidad suficiente y no sea meramente incidental, indirecta o hipotética⁴³. Como lacónicamente expresara el AG Sharpston, siempre que resulte aplicable el Derecho de la UE, resulta aplicable la Carta⁴⁴. Sin embargo, la interpretación de lo que deba entenderse por «*aplicación del Derecho de la Unión*» en el sentido de lo dispuesto en el art. 51.1 CDFUE, en conjunción con lo dispuesto en el art. 53 CDFUE, tal y como éste ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE, pone de manifiesto que la aparente simplicidad de la fórmula contenida en el art. 51.1 cuando señala que sus disposiciones están dirigidas a los Estados miembros «*únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión*», es sólo eso, una apariencia de simplicidad, porque la cuestión es en realidad mucho más compleja⁴⁵. ¿En qué medida es aplicable el Derecho de la UE en una determinada situación?. Esta es la cuestión y la respuesta está cargada de matices. Como ha señalado CRUZ VILLALÓN, ningún pasaje de la Carta ha suscitado tanta expectación como el contenido en esa sencilla docena de palabras con la que concluye el primer inciso del art. 51.1 CDFUE, por medio de las cuales el legislador constitucional de la Unión proclama la aplicación directa de la Carta al ordenamiento de los Estados miembros y atrae el control último *iustificadamente* de los actos nacionales al ámbito de competencia del TJUE⁴⁶.

La interpretación del «*ámbito de aplicación*» de la Carta ha sido desarrollada por el TJUE en conexión con el «*nivel de protección*» de los derechos de la Carta (Art. 53 CDFUE). A este respecto, es preciso tener en cuenta el carácter «*constitucionalista*» de la Carta, que incorpora las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros a través del apartado 4 del art. 52 para facilitar la incorporación de la CDFUE como instrumento jurídico vinculante y prevenir el

43 Caso *Siragusa*, C-206/13, EU:C:2014:126.

44 Perez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 690.

45 Perez Fernandes, S (2018), *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 691.

46 Cfr., Cruz Villalón, P (2020), Sobre la «*especial*» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, *Revista de Derecho comunitario Europeo*, 66, pp. 363-384, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.66.02>, p. 377.

enfoque de «mínimo común denominador»⁴⁷. Bajo estos parámetros, el TJUE ha realizado una interpretación «extensiva» del ámbito de aplicación de la Carta en su conocida Sentencia *Akerberg Fransson*, que posteriormente conectaría con la interpretación de la cláusula del «nivel de protección» en *Melloni*⁴⁸. La lectura combinada de ambos pronunciamientos en relación con la interpretación de la cláusula contenida en el art. 53 CDFUE, es el punto de partida para ordenar las claves para la aplicación de la carta por parte de los Estados miembros, teniendo en cuenta que, a la vista de ambos pronunciamientos, el estándar de protección de los derechos fundamentales dependerá del margen de discrecionalidad que el Derecho de la UE deje a los Estados miembros⁴⁹.

Las coordenadas de aplicación de la CDFUE pueden sistematizarse en torno a tres escenarios⁵⁰:

- 1) Un primer escenario es aquel en que la acción de los Estados miembros esta totalmente determinada por el Derecho de la UE, de modo que los actos normativos de la UE en cuestión no requieren de medidas nacionales que complementen o implementen su aplicación. En este contexto, el nivel de protección de los derechos fundamentales vendrá determinado por el Derecho de la UE y, en particular, por la CDFUE, sin que resulten aplicables los estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque establezcan una estándar de protección más elevado que el garantizado por la CDFUE. Este fue precisamente el escenario del caso *Melloni*, en el que no era posible, sobre la base del art. 53 CDFUE, condicionar la ejecución de una orden europea de detención al respeto de los derechos fundamentales tal y como se encuentran garantizados en la Constitución del Estado miembro que ejecuta la orden, porque ello menoscabaría el principio de primacía, permitiendo que un Estado pusiera obstáculos a la aplicación de actos del Derecho de la UE plenamente conformes con la CDFUE.
- 2) Un segundo escenario es el de aquellas situaciones de «parcial determinación» por el Derecho de la UE, porque las actuaciones o actos normativos de la UE en cuestión requieren de medidas nacionales que complementen su aplicación. En este escenario, sí es posible la aplicación de estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, ya que la actuación de los Estados está determinada en parte por su derecho nacional y en parte por el Ordenamiento de la UE. Este fue precisamente el caso en *Akerberg Fransson*, en donde el punto de partida de la resolución fue el hecho de que el Derecho de la UE reconozca un margen de

47 Señala así el Art. 52.4: «En la medida en que la presente Carta reconozca derechos fundamentales tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los estados miembros, esos derechos se interpretarán en consonancia con dichas tradiciones».

48 Vid., Cruz Villalón, P (2020), Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal ...cit., p. 378. Véase también casos *Fransson*, C-607/10, EU:C:2013:105; *Melloni*, C-399/11, EU:C:2013:107.

49 Sarmiento, D (2013), Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1289.

50 Seguimos aquí la sistematización de Sarmiento, D (2013), Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1304(1294-1296) y Perez Fernandes, S. (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 692-697.

maniobra a los Estados en su forma de cumplir la obligación, ex art. 325 TFUE, de combatir las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas, en particular, en materia de IVA, a raíz de lo dispuesto en la Directiva 2006/112 en relación con el art. 4 TUE⁵¹. En función de ello, el TJUE entiende que es posible, sobre la base de lo dispuesto en el art. 53 CDFUE, que las autoridades y tribunales nacionales apliquen sus estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales⁵². De modo que allí donde el Derecho de la UE deje un margen de discreción a los Estados miembros, resulta aplicable lo siguiente: (i) que tanto la CDFUE como los estándares nacionales respecto a la protección de los derechos fundamentales pueden aplicarse de forma concurrente, y (ii) que el estándar más elevado de protección puede resultar aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el art. 53 CDFUE⁵³. Esta deferencia hacia la aplicación de un estándar de protección más elevado bajo el paraguas de la ley nacional muestra hasta que punto, incluso en aquellos casos en que el Derecho de la UE resulta aplicable a los efectos del art. 51.1 CDFUE, queda margen para la aplicación del estándar nacional de protección de los derechos fundamentales al amparo del art. 53 CDFUE en todas aquellas situaciones que no vengan enteramente determinadas por el Derecho de la UE⁵⁴. Aun así, incluso en casos en que resulte aplicable un estándar nacional de protección más elevado que el que resulta de la CDFUE, la CDFUE siempre es aplicable para salvaguardar los «principios estructurales del Derecho de la UE»⁵⁵.

- 3) Un tercer escenario es el de aquellas situaciones que caen por completo fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la UE. Ahora bien, esto no incluiría únicamente situaciones estrictamente domésticas sino también aquellas situaciones no suficientemente determinadas por el Derecho de la UE, legalmente libres de la aplicación de la CDFUE⁵⁶. En estos casos, resultará aplicable el estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque entrañe un nivel más bajo de protección que el asegurado por la CDFUE. En estos casos, sin embargo, es posible que los Estados contemplen cláusulas nacionales que permitan la aplicabilidad de la Carta⁵⁷. En este tercer escenario, la aplicación de la CDFUE no queda así completamente excluida, siempre en la medida en que proporcione un nivel de protección más elevado que el resultante del estándar nacional. De este modo, la apertura de los órdenes constitucionales nacionales a la posible aplicación de la Carta a situaciones internas o no enteramente determinadas por el Derecho de la UE tendría como límite que ello no implique un nivel más bajo de protección respecto del

51 Sobre el análisis de este escenario, Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros»...cit., p.173.

52 Vid., Caso *Akerberg Fransson*, C-617/10, para. 26 y 34.

53 Así, Pérez Fernandes, S.(2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 694.

54 Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 695.

55 Sarmiento, D (2013) Who's afraid of the Charter...cit., p. 1295.

56 vid., Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 695. Casos *Siragusa*, C-206/13; *Julián Hernández*, C-198/13; *Willems*, C-446/12 y *X and X*, C-638/16.

57 Pérez Fernandes, S (2018) Fundamental rights at the crossroads...cit., p. 696.

derecho fundamental implicado que el que resultaría de la exclusiva aplicación de los estándares nacionales de protección, de tal modo que la autonomía de los sistemas nacionales de protección de los derechos fundamentales queda a salvo siempre que no supongan una suerte de protección «a la baja»⁵⁸.

En este marco, la determinación de hasta que punto los hechos en litigio están o no enteramente determinados y, en qué medida, por el Derecho de la UE exclusivamente, por el Derecho de la UE y el Derecho nacional o exclusivamente por éste último, continúa siendo una cuestión abierta al análisis caso por caso. No es, desde luego, el mejor escenario desde el punto de vista de la seguridad jurídica, pero parece un resultado inevitable dada la interdependencia que existe entre los distintos Ordenamientos jurídicos en juego.

3.2. La conciliación del principio de primacía y el principio de mayor protección del art. 53 CDFUE

El principio del mayor nivel de protección contenido en el art. 53 CDFUE, tal y como el TJUE lo interpretó en *Fransson y Melloni*, tiene sus límites⁵⁹: En primer lugar, el principio no es aplicable en una situación que venga completamente determinada por el derecho de la UE (caso *Melloni*), porque en este escenario la aplicación de estándares nacionales de protección pondría en cuestión la uniformidad en la protección de los derechos fundamentales en el ámbito del Derecho de la UE, minando los principios de unidad, primacía y efectividad, en un ámbito donde no se requiere el concurso del derecho nacional. En segundo lugar, el principio también se ve neutralizado en las situaciones del segundo escenario (caso *Fransson*), situaciones no enteramente determinadas por el Derecho de la UE, si la aplicación del estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque sea más elevada, compromete la unidad, primacía y efectividad del Derecho de la UE⁶⁰. Esto se corresponde con la propia función del TJUE, que no es exclusivamente un Tribunal encargado de la protección de los derechos fundamentales, sino un Tribunal al servicio del proyecto de integración europea, que debe procurar un equilibrio entre su objetivo de la integración europea y la protección de los derechos fundamentales⁶¹.

En el ámbito tributario, el TJUE ha mostrado tradicionalmente una posición no muy enfática en lo que respecta a la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, incluso pareciera que olvidando el principio del nivel de protección más elevado consagrado en el art. 53 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), en especial si se atiende a las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros. Por un lado, porque en los casos relativos a los procesos de cooperación administrativa y asistencia mutua en materia tributaria, se otorga una fuerte preponderancia a la lucha

58 Parafraseando a De Witte, B. (2014). Article 53, en Peers, S et al (eds) (2014) *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp. 1523-1538), Oxford, Hart Publishing, 1523-1538.

59 Vid., Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 698.

60 Vid., Caso *Fransson*, C-617/10, para. 69.

61 Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 698.

contra el fraude y la evasión fiscal, así como al principio de confianza mutua entre las Administraciones Tributarias, de forma que los derechos de los contribuyentes que se afirman quedan restringidos a supuestos muy excepcionales o de garantía de acceso mínimo al proceso. Por otro lado, porque incluso en los casos relacionados con la posible utilización a efectos tributarios de pruebas obtenidas en procesos distintos, el TJUE se ha limitado, con frecuencia, a afirmar la necesidad de respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes, sin concretar, frecuentemente, cuáles son los supuestos en que se consideren infringidos, adoptando así una posición muy cauta que no termina por armonizar el grado de protección de los contribuyentes a nivel europeo.

Sin embargo, este panorama tuvo un importante punto de inflexión con la llamada «*Saga Taricco*», que vino a demostrar lo difícil que es esa tarea y la construcción de ese equilibrio. La segunda de las decisiones del TJUE en esta Saga, la sentencia *M.A.S y M.B*⁶², supone un nuevo «leading case» en la jurisprudencia del TJUE en lo que respecta a la construcción de este equilibrio⁶³, marcando un quiebro jurisprudencial en la aplicación incondicionada y sin fisuras del principio de primacía del Derecho de la UE. El caso inicial que originó la tensión entre el TJUE y el Tribunal Constitucional Italiano dando lugar a la conocida como «*Saga Taricco*», el caso «*Ivo Taricco y otros*» (C-105/14) de 8 de septiembre de 2015, es una especie de reverso del caso *Akerberg Fransson*: la cuestión era si resultaba aplicable el Derecho de la UE en una situación en la que, sin tratarse de un ámbito armonizado por el Derecho de la UE, porque la controversia jurídica versaba sobre la interrupción del cómputo de la prescripción en el marco de un procedimiento penal por fraude carrusel en el IVA, la protección de los derechos fundamentales individuales de los afectados podía suponer una limitación en la recaudación de los recursos propios de la UE (recaudación por IVA) y por ende una limitación externa al principio de primacía. El TJUE parte de las obligaciones que dimanaban para los Estados miembros, ex art. 325 TUE, en cuanto a combatir las actividades ilegales que afectan a los intereses financieros de la UE mediante medidas disuasorias y efectivas. Lo cual afecta muy especialmente al IVA, ya que de la Directiva 2006/112 en relación con el art. 4 TUE se desprende que los Estados no solo tienen la obligación general de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar su recaudación íntegra, sino que además, deben luchar contra el fraude a través de sanciones administrativas, penales o una combinación de ambas, pero en todo caso de manera «*efectiva y disuasoria*».

El caso evidenció la tendencia a la superprotección de la recaudación del IVA como ingreso público comunitario y la lucha contra el fraude como objetivo prioritario para la UE, incluso a costa de un conflicto entre el Derecho de la UE y los derechos consagrados en las Constituciones nacionales de los Estados. El TJUE falló que era incompatible con el Derecho de la UE (art. 325.1 TUE), la aplicación de las reglas italianas sobre la interrupción del cómputo de la prescrip-

62 Sentencia de 5 de diciembre de 2017, C 4/17.

63 Véase, entre otros, Sarmiento, D. (2018, 2), *Adults in the (Deliberation) Room. A comment on M.A.S, EU Law Live Blog*; Pérez Fernandes, S. (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, p. 699; Faggiani, V. (2018: 665-771); Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) *La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros...cit.*, pp. 171-198); Rodríguez-Bereijo León, M. (2019) *The ECJ Taricco Saga on VAT Fraud...cit.*

ción y su ampliación a tan sólo una cuarta parte de su duración inicial, por lo que los tribunales nacionales debían aplicar las consecuencias del principio de primacía: esto es, inaplicar la normativa nacional contraria al Derecho de la UE, colocando al órgano judicial nacional ante un vacío legal o una decisión contraria a su propia Constitución nacional⁶⁴. Ya en su momento se advirtió que era evidente que la cuestión *podía abrir la puerta a un eventual conflicto entre el Derecho de la Unión y los derechos fundamentales*, tal y como se encuentran consagrados en la Constitución nacional italiana⁶⁵ y así fue. El detonante, además, lo proporcionó el propio TJUE al incluir en su fallo la consideración de que si los tribunales nacionales decidían, de acuerdo con lo señalado por el propio TJUE, inaplicar la normativa nacional controvertida *«debían, asimismo, asegurarse de que los derechos fundamentales de las personas implicadas no se verían comprometidos»*⁶⁶. No consideró el TJUE que dicha inaplicación de la normativa nacional italiana suponía una infracción de los derechos fundamentales de los acusados, incluso tal y como se encuentran garantizados por el art. 49 CDFUE, que consagra los principios de legalidad y proporcionalidad de los delitos y las penas, pero aquí radica el punto fundamental de la fricción entre el Tribunal Constitucional Italiano y el TJUE a propósito de este caso. Una fricción que estalló en un momento en el que la tensión entre el TJUE y los Tribunales Constitucionales de varios Estados miembros había alcanzado sus cotas más altas, tras los sucesivos casos *Landtová*, *Melloni* y *OMT*, y en un momento en el que Europa estaba sumida todavía en una de sus peores crisis económicas y políticas⁶⁷.

Por ello, el desenlace de este conflicto con la posterior sentencia del TJUE en el caso *M.A.S Y M.B (Tarico II)*, de 5 de diciembre de 2017, es histórica⁶⁸ y constituye un hito jurisprudencial en varios sentidos⁶⁹:

En primer lugar, por la forma en que se desarrolló y resolvió este conflicto sobre los efectos de la primacía de las normas de la UE, a través de lo que se ha dado en llamar el *«diálogo entre tribunales*, a partir de la postura tomada por el Tribunal constitucional italiano que ofrece al TJUE una oportunidad para, sin modificar la interpretación del art. 325 TUE, clarificar su postura al respecto. El Tribunal Constitucional Italiano opta por una estrategia de no confrontación, en contraste con la actitud mantenida por el BVerfG en la *Saga OMT*, sin amenazar al TJUE por las consecuencias de su posible respuesta negativa. Abiertamente, le muestra al TJUE las alternativas. Recogiendo el guante, el TJUE comienza poniendo de manifiesto en *Tarico II*, que la carga fundamental para cumplir con las obligaciones dimanantes del art. 325 TUE recae sobre el legislador nacional, a la vez que envía un mensaje a los tribunales nacionales como actores del proceso de integración europea, en la medida en que tienen enco-

64 Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros...cit., p. 173.

65 vid., Rodríguez-Bereijo León, M. (2016) La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros...cit., p. 173.

66 Caso *Ivo Taricco y otros*, C-105/14, para. 53.

67 Sarmiento, D. (2018, 2), *Adults in the (Deliberation) Room...cit.*, p. 1.

68 Vid., López Escudero, M (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., p. 819.

69 Vid., Sarmiento, D. (2018, 2), *Adults in the (Deliberation) Room...cit.*, p. 1.

2-3); Pérez Fernandes, S (2018) *Fundamental rights at the crossroads...cit.*, pp. 701-706.

mendado un doble papel de garantizar los objetivos de esta integración europea y la protección de los derechos fundamentales, relevándoles de la tarea de inaplicar la norma nacional contraria a la norma de la UE. Con ello se hace historia, porque es la primera vez que el TJUE admite un límite externo al principio de primacía sin rodeos, aceptando que el efecto de exclusión y sustitución del principio de primacía ceden al entrar en conflicto con un derecho fundamental protegido por el derecho interno de un Estado miembro⁷⁰.

En segundo lugar, la sentencia *M.A.S Y M.B* le dió al TJUE la oportunidad para pulir su jurisprudencia en relación con el nivel de protección de los derechos fundamentales y el artículo 53 CDFUE, aceptando por primera vez una quiebra expresa del principio de primacía en función del principio del estándar más elevado de protección contenido en el art. 53 CDFUE. Conforme a su jurisprudencia anterior de los casos *Melloni* (situaciones íntegramente determinadas por el Derecho de la UE) y *Akerberg Fransson* (situaciones parcialmente determinadas por el Derecho de la UE), el margen de aplicación de los estándares nacionales de protección no podía comprometer la primacía y efectividad del Derecho de la UE, pero en su rectificación al asunto *Taricco I*, en el caso *M.A.S y M.B*, el TJUE amplía el margen de maniobra de los Estados miembros, permitiendo que apliquen sus estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque ello comprometa la primacía y la recaudación de los ingresos propios de la UE⁷¹.

Por último, la sentencia del TJUE en el caso *M.A.S y M.B* evidencia un cambio de paradigma en el entendimiento de la función jurisprudencial del TJUE respecto a la protección de los derechos fundamentales y de la importancia de tener una jurisprudencia sólida al respecto, que se apoye sobre estándares equivalentes de protección de los derechos fundamentales con independencia del tipo de caso sobre el que versen.

4. El desarrollo jurisprudencial de la aplicación de la CDFUE y su reflejo en el ámbito tributario

4.1. La interpretación del art. 47 CDFUE tras la Saga Taricco: el derecho de defensa y las garantías procesales

Hasta este momento, la jurisprudencia del TJUE en relación con la aplicación de la CDFUE y la protección de los derechos fundamentales había mostrado «inconsistencia y hasta «un cierto toque «oportunista», evidenciando una «superprotección» a los derechos fundamentales en casos en que el terreno político es seguro, pero no en otros terrenos más delicados⁷². Ejemplo de ello, es la superprotección otorgada al derecho a la privacidad en casos de gran repercusión pública y política como *Digital Rights Ireland*, *Google Spain*,

70 López Escudero, M (2019) Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE...cit., p. 819.

71 En este sentido, Sarmiento, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 3; Rodríguez-Bereijo León, M. (2019) The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud...cit., pp. 70-80.

72 Sarmiento, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room...cit., pp. 3-4.

Schrems⁷³ o en los posteriores *Quadrature du Net* y *Privacy International*⁷⁴, donde el TJUE ha realizado un sutil ejercicio de ponderación en relación con las injerencias en el derecho fundamental a la intimidad, en su doble vertiente de respeto a la vida privada y a la protección de los datos personales reconocidos en los artículos 7 y 8 de la CDFUE en relación con el artículo 47 de la Carta, por las exigencias derivadas de la seguridad pública y la persecución de delitos graves⁷⁵. En esta ponderación, el TJUE ha entendido que no respeta el principio de proporcionalidad el establecimiento de un deber generalizado de cesión de información que no responda a necesidades específicas de investigación o venga respaldado por la existencia de indicios razonables que permitan sustentar la creencia de que la obtención de esa información, en concreto, puede servir a la persecución o prevención de delitos. En el ámbito tributario, ello abre la puerta a cuestionar la adecuación a derecho de requerimientos de información masivos y sus requisitos procesales cuando puedan afectar a la intimidad de las personas y no existan razones individualizadas que justifiquen la cesión de los datos requeridos⁷⁶.

Esta jurisprudencia, contrasta, sin embargo, con la actitud más cautelosa mostrada por el TJUE en otra serie de casos relativos también a las injerencias en el derecho fundamental a la vida privada, protegido en el art. 7 CDFUE y 8 CEDH, en relación con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 47 CDFUE), ante las facultades de los órganos de Inspección de los Tributos respecto a la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones y registros domiciliarios y su posterior utilización para determinar la existencia de prácticas abusivas. En relación con ello, en ocasiones el TJUE se ha limitado a enunciar la necesidad de respetar los derechos fundamentales, sin concretar los casos en que tales derechos pueden entenderse infringidos, en una actitud tan cautelosa que, en la práctica, termina por no armonizar la protección de los derechos fundamentales a nivel europeo⁷⁷.

Esta actitud es la que puede verse que sufre una quiebra con el cierre de la *Saga Taricco* en la sentencia *M.A.S y M.B.*, que pone de manifiesto que, a pesar de que siempre existirá un margen de apreciación a tener en cuenta, el estándar de protección debe ser equivalente y no asimétrico en función de los derechos que estén en juego⁷⁸. Este caso también evidencia un cambio de actitud respecto a la forma de entender su jurisdicción por parte del TJUE, reconociendo no ser el único y exclusivo intérprete de la CDFUE⁷⁹, así como la consagración del diálogo jurisdiccional europeo como instrumento indispensable para la protección multinivel de derechos en el ámbito de la Unión, tras la severa advertencia de la Corte Constitucional italiana al TJUE de que éste no puede hacer «lecturas propias» de la CDFUE, que prescindan del resto de las fuentes en

73 Sentencias *Digital Rights Ireland*, de 8 de abril de 2014; *Google Spain* y *Schrems (C-311/18)*, de 6 de octubre de 2015.

74 *Quadrature du Net* (asuntos acumulados C-511/18, C-512/18 C-520/18) y *Privacy International*(C-623/17).

75 Vid., Delgado Pachecho, A. (2020) Intercambio de información tributaria y protección de datos: la postura del TJUE, entrada de 17/11/2010 en Blog *Nuestra Fiscalidad*, <https://www.expansion.com/>.

76 Delgado Pachecho, A. (2020) Intercambio de información tributaria...cit.

77 Sentencia de 17 de diciembre de 2015, caso *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832.

78 Sarmiento, D. (2018) Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 4.

79 Sarmiento, D. (2018) Adults in the (Deliberation) Room...cit., p. 4.

juego: el CEDH, la jurisprudencia del TEDH y las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros⁸⁰

Esta tendencia se ha visto reafirmada en asuntos posteriores en relación con el enjuiciamiento de las medidas tomadas al amparo de la autonomía procesal de los Estados miembros y la aplicación de medidas sancionadoras, que han de tener un carácter efectivo y disuasorio, pero respetar los derechos fundamentales establecidos en la CDFUE. En esta línea, pueden mencionarse los asuntos *Scialdone*, de 2 de mayo de 2018 o *Luca Menci*, de 20 de marzo de 2018⁸¹, ambos en el ámbito del IVA. En la sentencia *Scialdone*, el TJUE reconoce que la Directiva del IVA no armoniza las sanciones aplicables, por lo que ello pertenece al ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros, aunque esta autonomía está limitada por los principios de proporcionalidad, efectividad y equivalencia. En aplicación de este último, las infracciones del Derecho de la Unión, incluidas las de normas armonizadas en el ámbito del IVA, deben ser sancionadas en condiciones de fondo y procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del Derecho nacional de naturaleza e importancia similares⁸². En el asunto *Menci*, se cuestionaba la aplicación del principio *ne bis in ídem*, garantizado en el art. 50 CDFUE en un caso donde tras la imposición de una sanción administrativa por no haber pagado IVA, se inicia un proceso penal por los mismos hechos, a propósito de lo cual el TJUE recoge la doctrina del TEDH que no se opone a la acumulación de procedimientos y sanciones tributarios y penales, siempre que tales procedimientos tributarios y penales presenten un vínculo material y temporal suficientemente estrecho⁸³.

Al mismo tiempo, en la estela de la jurisprudencia afirmada en el caso *M.A.S y M.B.*, conviene resaltar algunos casos posteriores en los que se ha planteado la articulación del art. 47 de la CDFUE, en su vertiente del derecho a un proceso equitativo, en relación con las garantías procesales con que desde el punto de vista del derecho interno de los Estados se blindan el derecho a la tutela judicial efectiva. Al respecto, conviene recordar que el blindaje de este derecho además en el artículo 6.1 CEDH y en la jurisprudencia del TEDH hacen de él un principio fundamental del derecho de la Unión, que ha de ser respetado en todos los procesos, incluidos los de carácter administrativo, por lo que su aplicación se extiende indudablemente al ámbito de los procedimientos tributarios previos a la incoación de un proceso penal por delito fiscal. No obstante, conviene advertir que con respecto al contenido y aplicación de este artículo 47 CDFUE se pone de manifiesto una de las importantes carencias de la CDFUE y del sistema de protección de los derechos fundamentales en la arquitectura constitucional de la UE, que es la existencia de un importante déficit de legislación de desarrollo de los derechos fundamentales, que *se proyecta a la hora de identificar el contenido esencial de cada uno de los derechos y, consecuentemente, en la tarea*

80 La expresión es de Ricardo Alonso en Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Constitucional de la protección multinivel de derechos en la UE, REDCE núm. 35. Enero-Junio de 2021., p. 10.

81 Sentencia de 2 de mayo de 2018, asunto *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295 y sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto *Menci*, C-524/15.

82 Sentencia de 2 de mayo de 2018, asunto *Scialdone*, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 26 y 27.

83 Sentencia de 20 de marzo de 2018, asunto *Menci*, C-524/15, apatdo 61 y remisión a la STEDH de 15 de noviembre de 2016, *A y B c. Noruega*

de fijar el límite de las restricciones de los mismos⁸⁴. Además, que las disposiciones generales de la CDFUE guardan un silencio llamativo sobre la cuestión de los «remedios procesales», lo que en el constitucionalismo histórico se llamaba «garantías», a través de las cuales se hacen operativos los derechos para los ciudadanos mediante las herramientas procesales adecuadas⁸⁵.

Paradigmática a este respecto es la STJUE de 2 de febrero de 2021, en el Asunto *Consob* (C-481/19), dictado a raíz del Auto emitido por la Corte Constitucional italiana 117/2019, de 10 de mayo, en donde ésta cuestionaba la compatibilidad del derecho fundamental a guardar silencio protegido por la CDFUE con la trasposición de una normativa europea que obligaba a sancionar a quien se niegue a responder a preguntas de la autoridad competente de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción castigada con sanciones administrativas de carácter penal.

Los hechos de este caso son sucintamente los que siguen⁸⁶. El 2 de mayo de 2012, la Comisión Nacional del Mercado de Valores de Italia (*Consob*) sancionó administrativamente al Sr. DB por un importe total de 300.000 euros por un uso indebido de información privilegiada, imponiéndole además otra multa de 50.000 euros por falta de cooperación, ya que tras solicitar el administrado D.B un aplazamiento de la fecha de la audiencia, se había negado a responder a las preguntas que se le habían formulado cuando compareció en dicha audiencia. También fue sancionado por la misma *Consob* con la pérdida temporal de la honorabilidad para el ejercicio de la profesión (durante 18 meses), al tiempo que veía sus bienes confiscados por un valor equivalente al beneficio obtenido. Tras la desestimación de su recurso contra las citadas sanciones, DB interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Casación de Italia y éste órgano jurisdiccional remitió al Tribunal Constitucional italiano una cuestión incidental de constitucionalidad en relación con la disposición italiana sobre cuya base se había impuesto la sanción por falta de cooperación. La disposición de que se trataba había sido introducida por la legislación italiana con el fin de cumplir con la obligación específica impuesta por la Directiva 2003/6, en aplicación del Reglamento nº 596/2014. Por lo que se pregunta al TJUE acerca de la compatibilidad de estas disposiciones con el derecho de defensa tal como se encuentra consagrado en los arts. 47 de la CDFUE, 6 del CEDH y el 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos, en la medida en que la potestad sancionadora de la *Consob* no respetara el derecho de toda persona a no declarar o cooperar en su propia contra en el marco de procedimientos administrativos para la imposición de sanciones de carácter punitivo. En relación con ello, la Corte constitucional Italiana pregunta al TJUE sobre la correcta interpretación de esta normativa europea a la luz de los artículos 47 y 48 de la CDFUE⁸⁷.

84 Vid., Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, cit., p. 379.

85 Vid., Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, cit., p. 380; Ward, A. (2017) Remedies under the EU Charter of Fundamental Rights. En S.Douglas-Scott, N.Hatzis, N. (eds). *Research Handbook on EU Law and Human Rights* (pp-162-185), Edward Elgar Publishing 162-185.

86 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 15 y ss; Caloggero Pizzolo (2022)., *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

87 Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 15 y ss.

El caso es interesante desde el punto de vista del derecho tributario, en la medida en que se centra en cuestionar unas acciones que son al mismo tiempo una infracción administrativa y una infracción penal. De hecho, en el planteamiento de su cuestión prejudicial ante el TJUE, la Corte Constitucional italiana hizo especial hincapié en la STEDH *J.B contra Suiza* de 3 de mayo de 2001, donde el TEDH había afirmado la necesidad de reconocer las garantías procesales anudadas al derecho de defensa que el CEDH atribuye en materia penal, en particular el derecho a no declarar contra uno mismo, a una persona contra la que se había cursado un procedimiento administrativo de inspección y a la que se habían impuesto sanciones administrativas de naturaleza punitiva por haberse negado en reiteradas ocasiones a responder a las solicitudes de aclaración de información de la autoridad competente.

En el Asunto *Consob*, la Corte Constitucional italiana trata de lograr una interpretación de los arts. 47 y 48 de la CDFUE «a la luz de la jurisprudencia del TEDH concerniente al art. 6 del CEDH y de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros», que es distinta a la mantenida por el propio TJUE hasta el momento, que venía sosteniendo que sólo podría existir una vulneración del derecho de defensa en caso de que se formularan a la empresa preguntas encaminadas en esencia a que ésta admitiera haber cometido una infracción. Ello puede conducir, en definitiva, tal como sostiene la Corte Constitucional italiana, a que las declaraciones obtenidas por la autoridad administrativa bajo la amenaza de padecer una sanción, proporcionen a la autoridad datos esenciales concretos para permitirle obtener elementos de prueba adicionales sobre la conducta ilícita, allanando el camino para la incriminación correspondiente.

Pues bien, el TJUE realiza un ejercicio de interpretación integradora y dinámica del sistema de protección de derechos multinivel europeo para llegar a matizar su jurisprudencia anterior en relación con el derecho a la no autoincriminación de las personas jurídicas, no físicas. Este matiz permite al TJUE dar un quiebro a su doctrina anterior y sostener que respecto a las personas físicas, los artículos 14.3 de la Directiva 2203/6 y 30.1b del reglamento 596/2014, leído a la luz de los artículos 47 y 48 de la CDFUE,

«(...) deben interpretarse en el sentido de que permiten a los Estados miembros no sancionar a una persona física que, en el marco de una investigación a la que le someta la autoridad competente con arreglo a dicha Directiva o al citado Reglamento, se niegue a dar a ésta respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal»⁸⁸.

Para llegar a este resultado, es interesante tener en cuenta no sólo el razonamiento efectuado por el TJUE, sino la forma en que la cuestión prejudicial le es presentada al Tribunal por la Corte Constitucional italiana, que siguiendo la estela de la saga *Taricco* le sugiere al TJUE una guía para llegar a la interpretación que desea en sede constitucional⁸⁹. A este respecto, la Corte Constitucional italiana se refiere a su reiterada jurisprudencia constitucional relativa al

⁸⁸ Vid., Apartado 59 de la sentencia.

⁸⁹ Caloggero Pizzolo (2022), *El sistema europeo de protección multinivel...cit.*, p. 292.

derecho a no declarar del imputado, según la cual, ese derecho, pese a no estar expresamente reconocido por la Constitución, constituye el «corolario esencial de la inviolabilidad del derecho de defensa» y que aunque hasta el momento la Corte no ha tenido oportunidad de apreciar si y en qué medida forma parte de los derechos inalienables de la persona «que caracterizan la identidad constitucional italiana», señalan al TJUE que «*resulta de aplicación en procedimientos administrativos dirigidos a la imposición de una sanción de carácter «punitivo» según los criterios Engel*»⁹⁰.

Con estos mimbres, el TJUE realiza un razonamiento en dos partes, una dedicada a la interpretación de los artículos 47 y 48 de la CDFUE y otra, a las disposiciones de derecho derivado cuestionadas, interpretadas a la luz de la CDFUE⁹¹. En su primera parte, el TJUE comienza advirtiendo dos importantes parámetros de su interpretación. El primero, referido al ámbito de aplicación de la CDFUE, pues el TJUE recuerda que las disposiciones de la Carta «están dirigidas a las instituciones de la Unión Europea y a los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión». En segundo lugar, el TJUE advierte que el CEDH no es un parámetro directo de control del Derecho de la Unión, pues no es un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión, aunque reconoce el rol que el CEDH puede llegar a desempeñar en el sistema europeo de protección multinivel, como «instrumento configurador de los principios generales de la Unión» (art. 6.3 TUE) y como fuente de inspiración de la CDFUE (art. 52.3 CDFUE)⁹². Por ello y dada la correspondencia de los arts. 47.2 y 48 de la CDFUE con el art. 6 CEDH, el TJUE asume la obligación de interpretar éste «*como nivel mínimo de protección en el Derecho de la Unión*», aún reservándose el derecho a la última palabra a los efectos de preservar su propia autonomía y la del ordenamiento jurídico de la Unión⁹³.

Respecto a la interpretación de los artículos 47 y 48 de la CDFUE en relación con la jurisprudencia del TEDH sobre el alcance del derecho a guardar silencio, llama la atención el esfuerzo del TJUE para asentar su interpretación al respecto, que se asienta sobre los siguientes puntos, de gran relevancia futura para evaluar su impacto sobre las relaciones interprocedimentales que tienen lugar en el ámbito tributario:

1) el derecho a guardar silencio conforma, implícitamente, la base misma del concepto de proceso equitativo, contribuyendo a proteger al acusado de la coacción indebida por parte de las autoridades públicas, a evitar errores judiciales y a garantizar los objetivos de dicho proceso; 2) el derecho a guardar silencio, en una causa penal, resulta particularmente vulnerado cuando un sospechoso, bajo amenaza de ser sancionado si no confiesa, o bien confiesa, o bien es castigado por haberse negado a hacerlo; 3) el derecho a guardar silencio no puede limitarse razonablemente a la confesión de actos ilícitos o a las observaciones que inculpen directamente al interesado, sino que abarca también información

90 Apartado 7.1 de la Ordenanza nº 117/2019, de 10 de mayo de la Corte Constitucional italiana.

91 Seguimos la exposición de Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16 y ss.

92 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16.

93 Vid., Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 16.

sobre cuestiones de hecho que puedan utilizarse posteriormente en apoyo de la acusación y afectar así a la condena o sanción impuesta a dicha persona.

Tras ello, el TJUE, haciendo suya la doctrina Engel, señala los tres criterios relevantes para evaluar el carácter penal de una sanción administrativa: 1) la calificación jurídica de la infracción en derecho interno, 2) la propia naturaleza de la infracción ; y 3) la gravedad de la sanción que puede imponerse al interesado.

Pero además, por su relevancia con respecto a la tramitación de procedimientos sancionadores en el ámbito tributario del ordenamiento jurídico español, es relevante reseñar las afirmaciones vertidas por el TJUE en el FJ° 45 de la sentencia, donde señala que el derecho a guardar silencio de una persona física «acusada» se opone a que una persona física sea sancionada por su negativa a dar a la autoridad competente *«respuestas de las que pueda resultar su propia responsabilidad por una infracción que conlleve sanciones administrativas de carácter penal o su responsabilidad penal»*⁹⁴.

Lo que está por ver es si tal diferenciación de trato de las personas físicas con respecto a las personas jurídicas pasa la «criba» de los estándares nacionales y del TEDH⁹⁵, aunque para el TJUE su jurisprudencia anterior sobre el alcance del derecho a guardar silencio referida a «empresas y asociaciones de empresas» *«no puede aplicarse por analogía cuando se trata de determinar el alcance del derecho a guardar silencio de personas físicas que, como DB, son objeto de un procedimiento por una infracción de uso de información privilegiada»*⁹⁶, quedando intacta respecto a las personas jurídicas la obligación de facilitar toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a presentar, si fuese preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso aunque puedan resultar incriminatorios de su propia conducta⁹⁷.

4.2. La interpretación del art. 47 CDFUE en relación con la obtención y utilización de pruebas en el ámbito de procedimientos de carácter punitivo

Es evidente que el complejo entramado que representa la protección multi-nivel de derechos en la Unión europea impone una participación colectiva de todos los protagonistas implicados (TJUE, TEDH y Tribunales Constitucionales

94 Como señala R. Alonso García, aunque el TJUE circunscribe el derecho a guardar silencio al «acusado» en el sentido del art. 48 de la CDFUE, recurriendo al art. 6 del CEDH y a su interpretación por el TEDH, habría que considerar interpretar esta condición de acusado a los efectos de considerar aplicable el derecho a guardar silencio en los términos proclamados en la sentencia *Consob*, «lo cual también nos situaría en el contexto de una persona física que se encuentre formalmente inmersa en un procedimiento en el que se estaría dilucidando, precisamente, la comisión por su parte de una infracción (susceptible de desembocar en una sanción de naturaleza penal). Cfr., al respecto STEDH *MacFarlane c. Irlanda*, de 10 de septiembre de 2010. Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 27.

95 Alonso García, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale...cit., p. 20.

96 Vid. FJ° 46 de la sentencia.

97 Vid. FJ° 46 de la sentencia.

de los Estados miembros) y ello, conjugado el principio de la autonomía procesal de los Estados miembros ha hecho que estemos asistiendo a un crecimiento exponencial del planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE, lo cual se ha extendido también al ámbito tributario y, especialmente, al de los procesos penales tributarios. Especialmente en relación con el IVA, donde la competencia es primordialmente comunitaria y sólo subsidiariamente de los Estados miembros.

En este ámbito, se está apreciando un considerable impacto de la CDFUE en el ámbito procesal penal tributario, que viene a sumarse al conjunto de instrumentos jurídicos a disposición del TJUE a la hora de enjuiciar asuntos fiscales, recordando al legislador nacional que a pesar de hallarse en un ámbito sólo parcialmente determinado por el Derecho de la Unión (escenario 2 de aplicación de la CDFUE), tiene siempre como límite el respeto a los Principios Generales del Derecho de la Unión.

El impacto de esta tendencia en nuestro derecho interno plantea varias cuestiones de interés:

- a) En primer lugar, cómo afecta al esquema clásico de recursos en cuanto a la tutela de los derechos fundamentales, pues en definitiva por esta vía puede darse un cierto adelantamiento por parte de los tribunales de instancia nacionales frente a los Tribunales supremos o constitucionales, a través del llamamiento al TJUE, dando lugar a una suerte de desplazamiento en la distribución de la responsabilidad en la garantía de los derechos fundamentales entre la Unión Europea y los Estados.
- b) En segundo lugar, cabe plantearse hasta qué punto puede resultar desproporcionado que el TJUE esté llamado a pronunciarse e imponer su interpretación en relación con todo el haz de garantías procesales que rodean el derecho de defensa por el mero hecho de que esté implicado, por ejemplo, un recurso financiero de la Unión. ¿Es esta conexión suficiente para procurar un desplazamiento en la distribución de competencias entre la UE y los Estados a propósito de la garantía de los derechos fundamentales en el ámbito tributario?. Piénsese en todo el haz de garantías constitucionales que rodean el ejercicio de la potestad penal/sancionadora, que no constituyen una materia armonizada por el Derecho de la UE y en la que por esta vía puede imponerse una determinada interpretación del derecho de defensa. Es el caso, por ejemplo, de las cuestiones relacionadas con la admisibilidad o suficiencia de la prueba practicada a efectos de enervar la presunción de inocencia. Es evidente que la extracción de consecuencias respecto al derecho a la tutela judicial efectiva, le permite al TJUE incidir de manera (in)directa en el Derecho nacional.
- c) Por último, la posible desigualdad en la aplicación de la ley que puede producirse por la diferente proyección de la CDFUE y su protección sobre casos intrínsecamente iguales pero con distinta conexión con el Derecho de la Unión.

Una buena muestra de estas cuestiones puede apreciarse en la comparación de algunos casos planteados ante el TJUE a propósito de las garantías procesa-

les que rodean la obtención de pruebas por parte de la Administración y su utilización en el marco de un procedimiento administrativo o penal en relación con la posible vulneración del derecho a la intimidad (respecto a la vida privada) garantizado en el art. 7 de la CDFUE. En la medida en que la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones constituye una injerencia en el derecho a la vida privada consagrado en el art. 7 de la Carta, de acuerdo con el art. 52.1 CDFUE esta injerencia sólo puede admitirse si está prevista por la Ley, respeta el contenido esencial del derecho a la vida privada y el principio de proporcionalidad.

La problemática se ha planteado ya en varias ocasiones, y con seguridad se volverá a plantear, en la medida en que se refiere a una cuestión, la práctica de la prueba, que no está armonizada por el Derecho de la UE, por lo que corresponde a los Estados la regulación de las normas relativas a las modalidades de la práctica de las prueba. Es decir, que es una materia que pertenece al ámbito de la autonomía procesal e institucional de los Estados, pero dicha autonomía esta limitada por los derechos fundamentales amparados y reconocidos en la CDFUE, como el derecho de defensa (art. 47 CDFUE) y el respeto a principios generales del derecho de la UE, como los principios de proporcionalidad, equivalencia y efectividad. Ello ha permitido al TJUE entrar a enjuiciar casos relacionados con la posible vulneración de las garantías que deben rodear la práctica de la prueba en asuntos relativos al desarrollo de procedimientos penales incoados por infracciones en materia de IVA, que constituyen un ámbito de aplicación del Derecho de la UE, en el sentido del artículo 51. 1 CDFUE, como los casos *WebMindLicenses* y *Dzivev y otros*⁹⁸.

El asunto *Dzivev y otros*⁹⁹ confirma la senda iniciada en la sentencia *M.A.S y M.B.*, en relación con la protección de los derechos fundamentales como límite a los efectos del principio de primacía y vuelve a plantear la cuestión del alcance de la obligación que incumbe a los Estados miembros de proteger los intereses financieros de la Unión, en virtud del art. 325 TUE, mediante la aplicación de sanciones efectivas y disuasorias. Pero recuerda, de nuevo, que esta obligación no exime a los órganos jurisdiccionales nacionales de respetar los principios generales del Derecho de la UE y garantizar los derechos fundamentales consagrados en la CDFUE cuando se trate de una situación que constituya una aplicación del Derecho de la UE, en el sentido del artículo 51.1 CDFUE¹⁰⁰. Y recuerda, asimismo, que en el ámbito penal estos derechos y principios generales deben ser respetados no sólo en los procedimientos penales, sino también durante la fase de investigación preliminar, desde el momento en que se acuse a la persona de que se trata¹⁰¹. Una advertencia, que convendrá tener muy en cuenta a efectos de derecho interno con respecto a la aplicación de los arts. 250 a 259 LGT, en la medida en que la regulación de las actuaciones tributarias en

98 Asunto *WebMindLicenses*, C-419/14, EU: C:2015:832, sentencia de 17 de diciembre de 2015 y asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, EU: C: 2019:30, sentencia de 17 de enero de 2019.

99 Sentencia de 17 de enero de 2019, asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, EU: C: 2019:30.

100 Vid., asunto *Dzivev y otros*, C-310/16, apartado 33 de la sentencia. Un comentario a esta sentencia puede verse en Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión y los Derechos fundamentales. El asunto *Dzivev y otros*, C310/16. *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 10/2019, BIB 2019/8454.

101 Sentencia de 17 de enero de 2019, asunto *Dzivev y otros*, apartado 33.

los supuestos de delito contra la Hacienda Pública permiten, la tramitación en paralelo de procesos penales y procedimientos tributarios¹⁰².

En este caso, se trataba de la inaplicación de una norma búlgara que obligaba al juez nacional a descartar del procedimiento penal determinados medios de prueba, como la interceptación de telecomunicaciones, que requieren de una autorización judicial previa, cuando dicha autorización ha sido emitida por una autoridad jurisdiccional sin competencia para ello¹⁰³. En este caso, el TJUE concluye que el Derecho de la UE no puede obligar a inaplicar dicha norma nacional búlgara ni a pesar de que la utilización de esas pruebas obtenidas ilegalmente pudiese incrementar la eficiencia de los procedimientos penales que permiten sancionar los incumplimientos del Derecho de la Unión. En este caso, opera una limitación al principio de primacía del Derecho de la UE, aunque más parece tratarse de un límite interno, ya que el TJUE funda su razonamiento en los arts. 7 y 52 de la CDFUE¹⁰⁴.

Esta sentencia enlaza con la doctrina sentada en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto *WebMindLicenses*, también relativa a la obtención de pruebas a partir de la interceptación de telecomunicaciones y la incautación de correos electrónicos. En este caso, se planteó la posibilidad de utilizar las pruebas obtenidas a partir de dichas interceptaciones efectuadas en el marco de un procedimiento penal paralelo aún no concluido en un procedimiento administrativo para determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA. El TJUE señaló que el Derecho de la UE no se opone a la utilización de dichas pruebas en el marco del procedimiento administrativo «*siempre que no se vulneren los Derechos de la Unión*», señalando que el órgano jurisdiccional tiene el deber de comprobar si, con arreglo al principio general del respeto del derecho de defensa, el sujeto pasivo tuvo la posibilidad, en el marco del procedimiento administrativo, de tener acceso a esas pruebas y ser oído en relación con éstas.

«*Si constata que el sujeto pasivo no tuvo esa posibilidad o que dichas pruebas se obtuvieron en el marco del procedimiento penal o se utilizaron en el marco del procedimiento administrativo con infracción del artículo 7 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho órgano jurisdiccional debe inadmitir dichas pruebas y anular la referida resolución si, por este motivo, queda privada de fundamento. Asimismo, deben inadmitirse tales pruebas si el órgano jurisdiccional no está facultado para controlar que se obtuvieron en el marco del procedimiento penal de conformidad con el derecho de la Unión o no puede al menos asegurarse, basándose en un control, ya ejercido por un órgano jurisdiccional penal en un procedimiento contradictorio, de que dichas pruebas se obtuvieron de conformidad con ese Derecho*»¹⁰⁵. En el caso, el TJUE negó la posible utilización o traslado de las pruebas que habían sido obtenidas con vulneración de las garantías procesales del derecho de defensa en el marco de un

102 Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión...cit., p. 9.

103 Barciela Pérez, J.A. (2019) La protección de los intereses financieros de la Unión...cit., p. 9.

104 Vid., López Escudero, M (2019), Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites...cit., p. 820.

105 Asunto *WebMindLicenses*, C-419/14, STJUE de 17 de diciembre de 2015, apartado 91.

proceso penal en curso, para determinar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA (posterior procedimiento administrativo en el ámbito de IVA).

Esta misma doctrina ha sido invocada en un caso reciente planteado ante el TJUE, el asunto C-469/18, *IN-Belgische staat y IM-Belgische Staat*, resuelto por TJUE en la sentencia de 24 de octubre de 2019, en relación con la posibilidad de valorar en un procedimiento administrativo de liquidación por IRPF, pruebas obtenidas en el marco de diligencias penales incoadas para investigar un fraude en cascada en materia de IVA¹⁰⁶. Los hechos del caso son, muy sucintamente, los siguientes: En el curso de una investigación en relación con un fraude en cascada en el IVA de unas empresas dedicadas a la comercialización y distribución de ordenadores y componentes informáticos, la Administración tributaria belga obtuvo, a través de una comisión rogatoria, unos documentos bancarios de un banco luxemburgués sin observar los procedimientos previstos para esta obtención en el ordenamiento belga. En concreto, los documentos fueron entregados por el director del banco luxemburgués, en presencia de su homólogo belga, pero sin haberse solicitado «*el acuerdo de la sala colegiada de primera instancia*» del lugar en que se produjo el registro domiciliario y la incautación, tal como resultaba preceptivo en el derecho belga, por lo que se alega por los recurrentes que la Administración Tributaria belga habría incurrido en una vulneración de los arts. 7 CDFUE y 8 CEDH. Se cuestiona así *en qué medida el Derecho de la UE permite que se utilicen pruebas obtenidas contrariamente a Derecho en la recaudación del IVA de acuerdo con el artículo 47 de la Carta, o si acaso deja margen para una regulación nacional con arreglo a la cual el órgano jurisdiccional pueda hacer esa valoración*¹⁰⁷. Sin embargo, el TJUE inadmite la cuestión, de acuerdo con los parámetros de aplicación de la Carta, ya que al referirse la cuestión a un procedimiento de liquidación por el IRPF «*se trata de una materia no comprendida en el Derecho de la Unión*» y no ocurre la circunstancia excepcional que hubiera permitido su enjuiciamiento, esto es, que estemos ante una situación sólo parcialmente determinada por el Derecho de la UE y exista un elemento de conexión con el Derecho de la Unión que permita su enjuiciamiento. En este caso, en concreto, concurría la doble circunstancia de que se trataba de un procedimiento de liquidación por IRPF, tributo no armonizado, en relación a una cuestión de prueba y *no existen en el Derecho de la Unión normas relativas a las modalidades de práctica de la prueba en materia de fraude de IVA*, por lo que la admisibilidad del caso tampoco podía basarse en la posible remisión de la normativa belga a disposiciones del Derecho de la Unión¹⁰⁸. Se trata del tercer escenario descrito anteriormente: una situación que cae por completo fuera del ámbito de aplicación del art. 51.1 de la Carta y está, por tanto, legalmente libre de su aplicación

En este tipo de casos., en principio, resultará aplicable el estándar nacional de protección de los derechos fundamentales, incluso aunque entrañe un nivel más bajo de protección que el asegurado por la CDFUE, aunque es posible que

106 En relación con este caso, véase el comentario de Litagó Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad, *Revista Técnica Tributaria*, nº 129/2020, pp. 1-18.

107 Véase apartado 11 de la sentencia.

108 Vid., Litagó Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit., p. 5 y apartados 21, 22 y 23 sentencia

los Estados contemplan cláusulas nacionales que permitan la aplicabilidad de la Carta. Esta sería la hipótesis en que una normativa nacional para resolver una situación interna se remite a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión, con el objeto de «evitar discriminaciones de nacionales propios o (...) incluso de garantizar un procedimiento único en situaciones comparables»¹⁰⁹, que impida una desigual protección sobre dos situaciones en igualdad de condiciones, en función de si están o no dentro del ámbito de aplicación de la Carta. Es la conocida como doctrina *Guimont*, formulada por el TJUE para los supuestos de discriminación inversa, esto es, como una fórmula para resolver determinados supuestos, que amparados por la libre circulación de movimientos encontrarían protección bajo el Derecho de la UE, pero en donde al faltar el elemento transfronterizo de conexión quedan extramuros de la protección del Derecho de la UE. Para estos supuestos, esta doctrina permite que el tribunal nacional pregunte al TJUE cual sería la respuesta si la situación tuviera un elemento transfronterizo y resolver la situación de discriminación bajo el prisma del derecho nacional¹¹⁰.

La cuestión prejudicial en el asunto *IN and IM/Belgium* se plantea bajo este prisma: si la cuestión litigiosa hubiera versado sobre un procedimiento tributario relativo al IVA, a pesar de que no exista regulación sobre la práctica de la prueba en el Derecho de la Unión, resultaría aplicable la doctrina de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, caso *WebMindLicenses*, analizada más arriba. En su virtud, el órgano jurisdiccional tiene el deber de comprobar si las pruebas que se pretenden utilizar en un procedimiento paralelo fueron obtenidas sin vulneración de los derechos consagrados en los arts. 7 CDFUE, en relación con las garantías procesales que rodean el respeto a la tutela judicial efectiva protegida en el art. 47 de la Carta. Así, si las pruebas sobre las que la Administración Tributaria pretende fundamentar una liquidación complementaria (interceptación de telecomunicaciones e incautación de correos electrónicos) proceden de medios de investigación previstos por la ley, su utilización está también autorizada por la ley, es necesaria y el sujeto ha podido tener acceso a esas pruebas y ser oído en relación con ellas¹¹¹. De no ser así, el órgano jurisdiccional debe inadmitir dichas pruebas y anular la resolución que se fundamenta sobre ellas. Tratándose, en cambio, de un procedimiento tributario por IRPF, a pesar de que los hechos que se discuten sean prácticamente idénticos (en ambos casos, una decisión administrativa tomada sobre la base de una prueba ilícitamente obtenida), la CDFUE no resulta de aplicación y el caso queda extramuros del Derecho de la UE.

El TJUE elude, en este caso, la aplicación de la doctrina *Guimont* y su posible resolución bajo el paraguas de la protección de los derechos fundamentales otorgada por la Carta, no quedando del todo claro si se trata de un error de consideración por parte del TJUE, si deliberadamente lo ha hecho con la intención de restringir el ámbito de aplicación de esta doctrina exclusivamente a aquellos

109 Vid., apartado 17 de la sentencia.

110 Vid., Sarmiento, D. (2019) *The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights...*cit., p. 4.

111 Litagó Lledó, R. (2020) *La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...* cit., pp. 5 y 7.

casos en que este en juego alguna de las libertades comunitarias¹¹² o si se trata de un error de planteamiento de la cuestión prejudicial por parte de los recurrentes. En todo caso, se puede apreciar que el TJUE envía un mensaje a los tribunales nacionales de que refrenen su creatividad a la hora de explorar el potencial aplicativo de la CDFUE, aunque ello puede conllevar situaciones de desprotección en los derechos fundamentales amparados por el Derecho de la UE¹¹³.

La investigación sobre la proyección y aplicación de esta doctrina al ámbito de nuestro Derecho Tributario interno es sumamente interesante en tiempos en que se está poniendo de manifiesto la falta de una adecuada regulación de las facultades de investigación de los órganos de Inspección de los Tributos en relación con los derechos de los contribuyentes respecto a múltiples cuestiones. Entre ellas, las facultades de obtención de información o indagación respecto de un contribuyente concreto antes del inicio de un procedimiento de inspección, así como las garantías que deben rodear las facultades de entrada y registro domiciliario. En relación con estas últimas, más acuciante, si cabe tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, que ha reinterpretado el ordenamiento tributario vigente, en el sentido de que éste no permite autorizar judicialmente la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido cuando todavía no se ha comunicado al obligado tributario el inicio del procedimiento de inspección.

También es oportuno el contraste de esta jurisprudencia del TJUE respecto a la aplicación en el ámbito tributario de la doctrina de la prueba ilícitamente obtenida, tras la revisión en nuestro derecho interno en el conocido asunto *Falciani*, Sentencias del Tribunal Supremo 116/2017, de 23 de febrero y del Tribunal Constitucional 97/2019, de 16 de julio, donde se hace una flexibilización de esta doctrina al amparo de la «conexión de antijuridicidad», que permite el uso de las pruebas derivadas de otras obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, cuando no se les haya transmitido la ilegitimidad de las pruebas originarias¹¹⁴.

4.3. La CDFUE y la proyección del principio de Buena Administración al ámbito tributario

En cualquier caso, el estudio de esta proyección de la CDFUE y su interpretación por el TJUE en relación con la protección de los derechos fundamentales del contribuyente debe servir también para repensar el actual modelo del procedimiento de Inspección regulado en la LGT, pues frente a lo que ha ocurrido con otros procedimientos, como los de gestión o recaudación, el procedimiento de Inspección mantiene una regulación basada en la existencia de un procedimiento único centrado en la comprobación de los contribuyentes «a posteriori»,

112 Sarmiento, D. (2019) *The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights...cit.*, p. 5.

113 En este sentido, Sarmiento, D. (2019) *The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined...cit.*, p. 5.

114 Sobre ello, véase Litagó Lledó, R. (2020) *La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit.*, pp. 8-18.

mediante técnicas básicamente basadas en la auditoría contable y documental, cuyos límites de actuación son cuando menos inciertos¹¹⁵. La necesidad de actualizar la regulación de las facultades inspectoras teniendo en cuenta los derechos de los contribuyentes resulta cada vez más imperiosa por la propia evolución social, económica e internacional, que se va plasmando también en el desarrollo de la doctrina jurisprudencial. Esta actualización debería distinguir, de una vez por todas, la regulación de lo que son actuaciones «de pura investigación» de la Administración tributaria, de las que no lo son y se pueden vincular al llamado «cumplimiento cooperativo» de las obligaciones tributarias, que exige que los contribuyentes actúen desde la transparencia y que la Administración responda de acuerdo con los principios de confianza legítima y buena administración¹¹⁶.

Es notable la creciente apelación al principio de buena administración o «buena gobernanza» en la expresión empleada por la jurisprudencia del TEDH, como parámetro para valorar la actuación administrativa en situaciones que afectan o pueden afectar a los derechos fundamentales y limitar la discrecionalidad administrativa. Como principio, en la jurisprudencia del TEDH se ha vinculado con el principio de confianza legítima y el principio de proporcionalidad¹¹⁷. En la jurisprudencia del TJUE, el principio de buena administración, como principio general del Derecho de la UE, se ha vinculado a diversas garantías procedimentales relacionadas con el derecho de defensa y la prohibición de indefensión, funcionando como una suerte de principio «marco» (*framework principle*), que sirve para exigir a las instituciones y organismos de la UE una actuación conforme a Derecho, equitativa y eficaz¹¹⁸. Este artículo 41 de la CDFUE establece:

«Derecho a una buena administración

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- a) El derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente.*
- b) El derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial.*
- c) La obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.*

115 En este sentido se dirige también la reflexión de Delgado Pacheco, A. (2018) Repensando el procedimiento de inspección...cit., pp. 14-12.

116 Vid., Delgado Pacheco, A. (2018) Repensando el procedimiento de inspección...cit.

117 Vid., SSTEDH de 20 de mayo de 2010, *Lelas c. Croacia* (55555/08), ap.74; de 4 de mayo de 2017, *Osipkovs y otros c. Letonia* (39210/07) ap. 80 y de 31 de mayo de 2016, *Vukusic c. Croacia* (68735/11), ap. 64.

118 Vid., Sanz Gómez, R. (2021) «Buena administración y procedimiento tributario justo» en Merino Jara, I. (Dir.) (2021), La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario, Ed. La Ley, 2021, pp. 232-233.

3. *Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros.*

4. *Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en esa misma lengua».*

Como se puede apreciar, el artículo confirma garantías y principios ya conocidos en el ámbito de nuestro Ordenamiento interno, pero cuya codificación en la CDFUE le han conferido una nueva dimensión y un estatus de «derecho subjetivo»¹¹⁹, que si bien resulta aplicable exclusivamente a las «instituciones y órganos de la Unión», puede ser objeto de una aplicación expansiva a partir de la interpretación del ámbito de aplicación de la Carta, art. 51, pues en la medida en que un Estado miembro aplique Derecho de la Unión, debe cumplir con las exigencias derivadas de este principio, en tanto principio general del Derecho de la Unión, como ha recordado el TJUE¹²⁰. Debe advertirse, no obstante, que la aplicación extensiva de este principio, no debería traducirse en un desconocimiento por parte de los Tribunales nacionales del ámbito de aplicación de los derechos y principios consagrados en la Carta, contenido en el artículo 51. Una desviación que ya ha sido señalada por la propia Comisión europea en su Informe de 2018 sobre la aplicación de la CDFUE, señalando que «los jueces nacionales no sólo mencionan la Carta en asuntos que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE. En la mayoría de las decisiones judiciales que citan la Carta, no se plantea la cuestión de si la Carta es aplicable y el motivo de ello. Rara vez el artículo 51 de la Carta y su ámbito de aplicación son analizados por los jueces»¹²¹. Una nueva muestra de que la cuestión del ámbito de aplicación de la CDFUE, como ya hemos puesto de manifiesto, se ha convertido en una de las cuestiones cruciales de la interrelación de ordenamientos en el marco del espacio europeo¹²² y en el ámbito tributario reviste una importancia radical. Es preciso llamar la atención sobre los peligros de esta omisión en la aplicación del principio de buena administración a la materia tributaria por parte de nuestros Tribunales. En este sentido, la mención conjunta (y mezclada) de los artículos 9.3 y 103 de la CE con el art. 41 de la CDFUE en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo pudiera hacer pensar que la impronta del principio de buena administración «se extiende más allá del ámbito que le es propio, el del art. 51

119 Vid., Casas Aguado, D (2020) Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario, en *Derechos Fundamentales y tributación*, Nueva Fiscalidad. Monográfico, págs. 61-101.

120 Vid., STJUE de 14 de mayo de 2020, *Agrobet CZ* (C-446/18), ap.43. A propósito de un caso relacionado con una devolución por IVA paralizada por un procedimiento de inspección parcial, donde el TJUE emplea el principio de buena administración como criterio de interpretación de la adecuación a derecho de la actuación administrativa, en particular respecto al rechazo del contribuyente a ser oído y a presentar documentos probatorios a su favor que permitieran certificar su derecho a percibir una parte de la devolución de IVA que no había sido cuestionada por el procedimiento.

121 Como recoge Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración en materia tributaria, *REDF*, Cívitas, nº 186, Abril-Junio 2020, pp. 15-38 (versión *on line*)

122 Cruz Villalón, P (2020) Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales...cit.

de la propia Carta, y permite dotar de un nuevo contenido los principios constitucionales consagrados en aquellos dos preceptos»¹²³.

Desde nuestro punto de vista, como están demostrando los cada vez más numerosos asuntos planteados ante el TJUE en relación con la aplicación de la Carta en asuntos de contenido tributario, esta cuestión no resulta en absoluto baladí. Por ello, pese a compartir la utilidad del principio de buena administración para mejorar el control de la actuación de la Administración Tributaria en todos sus ámbitos de actuación, no creemos que sea jurídicamente aceptable que quepa hacer una invocación indiscriminada del art. 41 CDFUE en la resolución de conflictos de Derecho nacional¹²⁴, desconociendo los límites del ámbito de aplicación de la Carta que se desprenden del art. 51 CDFUE.

Por otra parte, la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo respecto a la aplicación de este principio en toda una serie de casos recientes forma una doctrina jurisprudencial¹²⁵, que cabría tildar de confusa, no sólo por su cambiante configuración jurídica, unas veces como «principio» y otras como «derecho», sino por una aplicación poco escrupulosa con la delimitación de su contenido y función jurídica. El principio de buena administración *debe servir para tutelar los derechos de los obligados tributarios y exigir a la Administración una actuación equitativa y eficaz*, pero no debe enturbiar la correcta aplicación de otros principios jurídicos clave del ordenamiento administrativo, ni del ordenamiento tributario¹²⁶. Esto es lo que puede apreciarse en algunas sentencias en las que la aplicación del principio de buena administración puede enmascarar la pulcra resolución del caso enjuiciado a través de la aplicación de las consecuencias jurídicas concretas previstas en el ordenamiento tributario para el incumplimiento de las garantías procedimentales y los derechos de los contribuyentes, como pueden ser el deber motivación, el cumplimiento del trámite de audiencia o el deber de resolución en plazo razonable. Porque en el ordenamiento tributario, como ha señalado MARÍN-BARNUEVO, «*no hay un único régimen jurídico predeterminado*», por ejemplo, para los supuestos de incumplimiento del plazo de finalización del procedimiento y esto puede ser un problema para «*identificar la consecuencia jurídica aplicable en caso de que los tribunales justificaran dicho incumplimiento en la vulneración del principio de buena administración*»¹²⁷. Por otra parte, la correcta aplicación del principio de buena administración tampoco debe servir para apartar o enturbiar la correcta aplicación de los principios constitucionales de justicia tributaria, como el principio

123 Vid., Litago Lledó, R. (2020) La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas...cit., p. 262.

124 Sí parece sugerirlo, en cambio, Marín-Barnuevo, aunque señala, al mismo tiempo, que sería deseable «una mayor concreción en relación con el principio o regla directamente aplicable» vid., Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit., p. 13.

125 Vid. SSTS de 30 de septiembre de 2019 (rec. 6276/2017); de 27 de marzo de 2019 (rec. 1418/2017); de 15 de octubre de 2020 (rec.1652/2019); de 16 de julio de 2020 (rec.810/2019) o de 28 de mayo de 2020 (rec. 5751/2017).

126 Como se puede deducir de la crítica efectuada por Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit, pp. 6 y ss.

127 Vid., Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración...cit., p. 8 y ss, quien hace esta observación a propósito de su crítica a la doctrina aplicada por el Tribunal Supremo en relación con la dilación en la ejecución contenida en las sentencias de 5 de diciembre de 2017 y 18 de diciembre de 2019, en donde el Tribunal no apreció vulneración del principio de buena administración, pese a ser dos supuestos con evidentes visos de incumplimiento.

de capacidad económica o el principio de igualdad, aunque la resolución mediante la aplicación de estos principios pueda resultar más dificultosa al Tribunal, porque ello inflige graves perjuicios a la aplicación del sistema tributario: por un lado, los principios jurídicos de justicia en la imposición van quedando despojados de su función jurídica¹²⁸ y, por otro, se distorsiona claramente el significado y alcance del principio de buena administración¹²⁹.

5. Reflexiones finales

El actual debate sobre el papel que juega la CDFUE en el sistema de protección multinivel de los derechos fundamentales está centrado en el análisis de la *vis expansiva* de su ámbito de aplicación en conexión con la cláusula del mayor nivel de protección de su art. 53. La CDFUE se encuentra con una serie de trabas para su eficacia, que rigen su interpretación y aplicación, pero que pertenecen a la forma en la que la Carta fue concebida en el marco de las disposiciones de los Tratados. Entre ellas, la nebulosa distinción entre principios y derechos, la vinculación de la eficacia de los derechos al reparto competencial explicitado en los Tratados y la delimitación del ámbito de aplicación de la Carta. La delimitación de su eficacia y alcance se torna problemática en la medida la CDFUE interactúa en un espacio ocupado por la Constitucionales nacionales de los estados miembros. Por lo tanto, su capacidad para limitar el poder público de los estados exige determinar previamente sobre qué base jurídica actúan éstos. Estas cuestiones, que pertenecen al actual debate sobre la protección multinivel de los derechos en el espacio europeo, resultan de imperativo interés en ámbito del Derecho Financiero y Tributario, pues algunos de los principales envites a este sistema de protección han venido en los últimos tiempos de la mano de cuestiones relacionadas con la soberanía fiscal de los Estados.

6. Bibliografía

ALONSO GARCÍA, R., (2021). La puesta en práctica por la Corte Costituzionale de la protección multinivel de derechos en la UE, *REDCE* núm. 35. Enero-Junio de 2021.

128 Algo particularmente alarmante en el caso del principio de capacidad económica, en su interpretación restrictiva como fundamento y medida de la justicia tributaria en la senda iniciada desde el ATC 71/2008, a propósito del Tasa Fiscal del juego y continuada por la SSTC 26/2017, 59/2017 y 7272017 sobre el IVTNU. La consagración de esta tendencia es particularmente apreciable en la STC 126/2019 y la STS 1689/2020, de 9 de diciembre. Sobre ello, véase la crítica de Rodríguez Bereijo, A., (2021) «El principio de capacidad económica en una encrucijada», *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Vol. 25, Núm. 1 (2021), DOI <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.2504>, pp. 87-116..

129 Así ocurre cuando, como pone de manifiesto el profesor D. Marín-Barnuevo, se invoca el principio de buena administración para resolver supuestos en que la Administración sí ha cumplido rigurosamente con las reglas que ordenan su actuación en el procedimiento, a pesar de que las consecuencias del procedimiento no hayan sido las deseables por una desafortunada regulación de otros aspectos del procedimiento, v.g., los procedimientos de revisión de las actuaciones del Catastro, en las STS de 19 de febrero de 2019. Vid. Marín-Barnuevo Fabo, D (2020), El principio de buena administración... cit., pp.12-13.

ABREU DUARTE, FRANCISCO; MOTA DELGADO, M. (2020). *It's the Autonomy (Again, Again and Again), Stupid!: Autonomy Between Constitutional Orders and the Definition of a Judicial Last Word*, *VerfBlog*, 2020/6/06, <https://verfassungsblog.de/its-the-autonomy-again-again-and-again-stupid/>, 06-2020, DOI: 10.17176/20200606-133751-0.

ALTAVILLA, C., CARBONI, G. y MOTTO, R., (2015), «Asset Purchase Programmes and Financial Markets: Lessons from the Euro Area», *European Central Bank Working Paper Series*, n. 1864 (noviembre 2015), 54 pp., disponible en: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scpwps/ecbwp1864>.

BARCIELA PÉREZ, J.A. (2019). La protección de los intereses financieros de la Unión y los Derechos fundamentales. El asunto Dzivev y otros, C310/16. *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 10/2019, BIB 2019/8454.

CALAHORRO, A., (2018), La aplicación nacional de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE: una simple herramienta de interpretación de la eficacia de las directivas, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 61, pp. 973-1011. Doi:<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.61.05>.

CALDERÓN y RIBEIRO (2020). Fighting Tax Fraud through Artificial Intelligence Tools: Will the Fundamental Rights of Taxpayers Survive the Digital Transformation of Tax Administrations?, *European Taxation*, June 2020.

CALOGGERO PIZZOLO (2022)., *El sistema europeo de protección multinivel de derechos humanos en su laberinto*, UNC 2022. Archivo digital: on line, ISBN 978-987,707-239-6.

CLAES, M. (2015) Belittling the primacy of EU Law in Tarico II. *VerfBlog*, 7 de diciembre de 2017.

CASAS AGUADO, D (2020), «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario», *Derechos Fundamentales y tributación*, Nueva Fiscalidad. Monográfico, págs. 61-101.

CRUZ VILLALÓN, P (2020), Sobre la «especial» responsabilidad del Tribunal de Justicia en la aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales, *Revista de Derecho comunitario Europeo*, 66, pp. 363-384, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.66.02>, p. 377.

DELGADO PACHECO, A. (2018). Repensando el procedimiento de inspección en la era de la digitalización, en <https://blog.centrogarrigues.com/tributación>, entrada de 14-12-2018.

DELGADO PACHECO, A. (2020), Intercambio de información tributaria y protección de datos: la postura del TJUE, entrada de 17/11/2010 en *Blog Nuestra Fiscalidad*, <https://www.expansion.com/>.

DIMITRIOS KYRRIAZIS (2020) <https://europeanlawblog.eu/2020/05/06/the-spss-judgment-of-the-german-constitutional-court-an-abrupt-pause-to-an-intricate-judicial-tango/>.

DRAGHI, M (2012), Discurso como presidente del BCE pronunciado en la *Global Investment Conference de Londres* el 26 de julio de 2012, disponible en <https://bit.ly/1B-VIUtX>.

DE GRAUWE, P., JI, Y. y STEINBACH, A., (2016), «The EU debt crisis: Testing and revisiting conventional legal doctrine», LEQS Paper, N. 108

DE WITTE, B. (2014). Article 53, en PEERS, S et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp. 1523-1538), Oxford, Hart Publishing.

FAGGIANI, V. (2018) «El diálogo jurisdiccional tras la sentencia del TJUE M.A.S y M.B.: entre estándar europeo de protección y tendencias centripetas», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 639-676., doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.05>.

GARCÍA CARACUEL, M.(2021), Protección multinivel de los Derechos Fundamentales en el ámbito tributario, en MERINO JARA, I (Dir.), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, 2021.

GOLDMANN, M., (2014). Adjudicating Economics? Central Bank Independence and the Appropriate Standard of Judicial Review. *German Law Journal*, Vol.15, Issue 2, (pp 265-80). Disponible en: <https://doi.org/10.1017/S2071832200002947>;

GÓMEZ FERNÁNDEZ, C., FERNÁNDEZ ACEVEDO, M. y NAVARRO PÉREZ, B., (2019), «El fin de la política monetaria ultraexpansiva del BCE: balance y perspectivas», en F. FERNÁNDEZ DE ANDRÉS (Ed.), *Anuario del Euro 2018. Completando la Unión Monetaria para un mundo diferente*, Fundación de Estudios Financieros y Fundación ICO, Madrid.

GONZÁLEZ ORTIZ, D (2020) Las decisiones del BCE sobre el programa de compras del sector público exceden de sus competencias», *Revista española de Derecho Financiero*, Cívitas, núm. 187, pp.7.3.

GINO SCACCIA AND GIULIANO VOSA. (2020). Symposium: «PSPP (BVerfG, 5 May 2020) and the Future of the European Integration».

HESSE, K., (1983). «*Escritos de Derecho Constitucional*», trad. y estudio preliminar de P. Cruz Villalón, CEC, Madrid, 1983, pág 87 y ss.

HINAREJOS, A. (2015) Gauweiler and the Outright Monetary Transactions Programme. *European Constitutional Law Review*, 11/2015, págs. 536-576. Disponible en: <https://doi.org/10.1017/S1574019615000346>;

HINAREJOS, A. (2019). On Going Judicial Dialogue and the Powers of the European Central Bank: Weiss. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 63/2019, pág. 664, <https://doi-org/10.18042/cepc/rdce.63.09>.

JIMÉNEZ BLANCO, A. (2020). La compra de deuda pública por el Banco Central Europeo: Notas sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania de 5 de mayo de 2020, *Revista de Administración Pública*, núm. 212, pág. 152. DOI: <https://doi.org/10.18042/cepc/rap.212.05>.

LENAERTS, K (2021), *La Charte dans l'ordre juridique de l'Union européenne, Cahiers de droit européen*, 2021.

LENAERTS, K., y GUTIÉRREZ-FONS, J.A. (2014) *The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice*, en PEERS et al (eds), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary* (pp.1600-1637), Oxford, Hart Publishing.

LITAGÓ LLEDÓ, R. (2020). *La aplicación en materia tributaria de la regla de exclusión de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales y su incidencia en el principio de igualdad*, *Revista Técnica Tributaria*, n^o 129/2020, pp. 1-18.

LOPEZ ESCUDERO, M., (2019) «Primacía del derecho de la Unión Europea y sus límites en la jurisprudencia reciente del TJUE», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 64, 787-825. Doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.64.01>, pág. 788.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D (2020), *El principio de buena administración en materia tributaria*, *REDF*, Cívitas, n^o 186, pp. 15-38.

MARZAL, T. (2020). *Is the BVerfG PSPP decision «simply not comprehensible»? A critique of the judgment's reasoning on proportionality*, *Verf-Blog*, 2020/5/09, <https://verfassungsblog.de/is-the-bverfg-pspp-decision-simply-not-comprehensible/>, DOI: 10.17176/20200509-133222-0., pg. 2.

PALMA ORTIGOSA , A. (2019). «Decisiones automatizadas en el RGPD. El uso de algoritmos en el contexto de la protección de datos», *Revista General de Derecho Administrativo*, n^o 5.

PEERS, S. (2016): «The Italian Job: the CJEU strengthens criminal law protection of the EU's finances», *Common Market Law Review*, págs. 780 yss.

PEERS, S et al (eds) (2014): *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford, Hart Publishing.

PEREZ FERNANDES, S. (2018), *Fundamental rights at the crossroads of EU constitutionalism. Decoding the Member States' key(s) to the Charter*, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 60, 6777-715, doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.60.06>, p. 682.

PERNICE, I., (2002), *Multilevel Constitutionalism in the European Union*, *European Law Review*, 27 (5), 511-529.

RAMOS MUÑOZ, D. y RUIZ ALMENDRAL, V ((2020). *Estabilidad financiera y disciplina presupuestaria: una perspectiva constitucional del Semestre Europeo*, en AAVV. *Las implicaciones constitucionales de la Gobernanza Económica Europea*, Tirant lo Blanch.

RODRIGUEZ. BEREIJO, A. (2015, 1), *La Constitución Fiscal en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

RODRIGUEZ BEREIJO, A. (2015, 2), *La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Una perspectiva constitucional*, XXXVII *Jornadas de Estudio de la Abogacía General del Estado. 40º Aniversario de la Integración de España*

en la Unión Europea, Ministerio de Justicia, Centro de Estudios Jurídicos, Madrid, (inédito), p. 7.

RODRIGUEZ BEREIJO, A., (2021) El principio de capacidad económica en una encrucijada, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, Vol. 25, Núm. 1 (2021), DOI <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.2504>, pp. 87-116..

RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2016): La sentencia del TJUE en el caso «Ivo Taricco y otros» y la aplicación extensiva del principio de efectividad en relación con la persecución del fraude en el IVA», *Revista Española de Derecho Europeo*, REDE, núm. 58, págs. 171-198;

RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2019): The ECJ *Taricco Saga* on VAT Fraud: The more there is of mine, the less there is of yours», *International VAT Monitor*, March-April, IBFD, Amsterdam, págs.70-80.

RODRIGUEZ IGLESIAS Y LOPEZ ESCUDERO (2010). El derecho de la Unión Europea. En M. DÍEZ de VELASCO (ed.) ., *Las Organizaciones Internacionales* (págs.. 695-725), Madrid, Tecnos.

RUIZ OJEDA, A. Monetización del déficit público y compra de deuda soberana por el BCE/SEBC. (A propósito de la jurisprudencia Pringle-Gauweiler- Weiss del TJUE)», *InDret* 3. 202, DOI: 10.31009/InDret.2020.i3.12.

SANZ GÓMEZ, R. (2021) «Buena administración y procedimiento tributario justo» en MERINO JARA, I. (Dir.) (2021), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Ed. La Ley.

SÂDL, U. (2020) When is a Court a Court?, *Verfassungs blog*, 20 May 2020.

SAÍNZ DE VICUÑA Y BARROSO, (2016): «La política monetaria del BCE ante el Tribunal Constitucional Federal Alemán: la sentencia de 21 de junio de 2016 en el caso OMT», *Revista de Derecho comunitario Europeo*, núm. 55, págs.. 1067-1099.

SARMIENTO, D (2013). Who's afraid of the Charter» The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe. *Common Market Law Review*, 50 (5), 1267-1304.

SARMIENTO, D. (2018, 1), *El Derecho de la Unión Europea*, Madrid, Marcial Pons.

SARMIENTO, D. (2018, 2), Adults in the (Deliberation) Room. A comment on M.A.S, *EU Law Live Blog*.

SARMIENTO, D. (2019), The Scope of Application of the Charter of Fundamental Rights is Redefined Once Again-A Comment on IN and IM/Belgium, <https://eulawlive.com/2019/10/25>.

SARMIENTO, D., y UTRILLA, D. (2020): «La Corte Constitucional de Alemania se ha vuelto nuclear, última actualización: 15/05/2020. <file:///Users/Euro-news.htm>

SARMIENTO, D; WEILER, J. H.H.: *The EU Judiciary After Weiss: Proposing A New Mixed Chamber of the Court of Justice*, *VerfBlog*, 2020/6/02, <https://verfassungsblog.de/the-eu-judiciary-after-weiss/>, DOI: 10.17176/20200602-133615-0.

<https://europeanlawblog.eu/2020/05/06/the-pspp-judgment-of-the-german-constitutional-court-an-abrupt-pause-to-an-intricate-judicial-tango/>.

SCACCIA, G; VOSA, G., (2020) Symposium: «PSPP (BVerfG, 5 May 2020) and the Future of the European Integration».

SUBERBIOLA GARBIZU, I., (2021) «Inteligencia artificial, opacidad y motivación de las decisiones administrativas automatizadas», en MERINO JARA, I (Dir), *La protección de los derechos fundamentales en el ámbito tributario*, Wolters Kluwer, Madrid, págs. 291-327.

TIRADO MARTÍ, I (2015) Crisis financiera y crisis soberana: un análisis de los mecanismos de transmisión». En: (Coord.: A. JOSÉ ROJO y otros): *Estudios jurídicos en memoria del profesor Emilio Beltrán: liber amicorum*, 2015.

TIRADO MARTÍ, I (2014) En el núcleo de la crisis soberana en España: ¿reestructuración de deuda «subnacional» o rescate interno». En: (coord. por A. J. Recalde Castells): *Crisis y reforma del sistema financiero*, 2014.

PETERSEN, N. (2019) : «Karlsruhe not only barks, but finally bites- Some remarks on the OMT Decision of the German Constitutional Court,», DOI:10.1017/S2071832200002960

PHEDON NICOLAIDES: «The Judgment of the Federal Constitutional Court of Germany on the Public Sector Asset Purchase Programme of the European Central Bank: Setting an Impossible and Contradictory Test of Proportionality», *EULaw Live blog*.

PHEDON NICOLAIDES: «The ECB is Responding to the Federal Constitutional Court of Germany: A Comparison of Monetary Policy Accounts», *EULaw Live blog*.

VAN HOUT, D (2019). Legal protection in the era of Big Data, <https://globtax.gov weblog.leidenuniv.nl/2019/02/22/>.

VOGEL, K., «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», en *Hacienda Pública Española*, núm. 59/1979.

VIOLANTE, T. (2020) «Bring Back the Politics: The PSPP Ruling in Its Institutional Context», *German Law Journal* (2020), 21, pp. 1045-1057 doi:10.1017/glj.2020.63.

WARD, A. (2017)., Remedies under the Eu Charter of Fundamental Rights. En S.Douglas-Scott, N.Hatzis, N. (eds). *Research Handbook on EU Law and Human Rights* (pp-162-185), Edward Elgar Publishing.

WEILER, J. (2020). Why Weiss?. The I.CON symposium Preface.

WILKINSON, M. (2014). Economic Messianism and Constitutional Power in a 'German Europe'. *LSE Legal Studies Working Paper*, 26/2014. Disponible en: <https://bit.ly/2KHYEJc>.

ZILLER, J. (2020). The unbearable heaviness of the German constitutional judge». On the judgment of the Second Chamber of the German Federal Constitutional Court of 5 May 2020 concerning the European Central Bank's PSPP program, available at <https://ssrn.com/abstract=3598179>.

EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL DE LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LAS CONTRAPRESTACIONES POR LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

César Martínez Sánchez

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

Title

Evolution and current status of the legal qualification of the consideration for local public services.

Resumen

En este trabajo se analiza la evolución de la calificación jurídica de las contraprestaciones exigidas por los servicios públicos locales. Se expone tanto la evolución de la jurisprudencia (especialmente la del Tribunal Supremo y la del Tribunal Constitucional), como las reformas normativas que se han sucedido. Por último, se ofrece un estudio crítico de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario en el ámbito local.

Palabras clave

Servicios públicos, financiación local, tasas, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Abstract

This paper analyzes the evolution of the legal qualification of the consideration for local public services. It reviews the developments in the case law (especially by the Supreme Court and the Constitutional Court), as well as further regulatory reforms. Finally, it proposes a critical study of the new non-tax property contributions for public purposes at the local level.

Keywords

Public services, local funding, user fees, non-tax property contributions for public purposes.

Fecha de recepción: 26-06-2023/Fecha de aceptación: 18-07-2023/Fecha de revisión: 20-07-2023

Cómo referenciar: Martínez Sánchez, C. (2023). Evolución y situación actual de la calificación jurídica de las contraprestaciones por los servicios públicos locales. *Revista Técnica Tributaria* (142), 63-94.

SUMARIO

1. Introducción
2. La coactividad como elemento integrante de los conceptos constitucionales de prestación patrimonial de carácter público y de tributo
3. La relevancia de la forma de gestión del servicio público en la calificación de la contraprestación
 - 3.1. La tradicional potestad tarifaria
 - 3.2. La modificación del art. 2 LGT por la Ley 2/2011
4. Las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario
 - 4.1. Supuesto de hecho
 - 4.2. Constitucionalidad de esta nueva figura
5. Conclusión
6. Bibliografía

1. Introducción

Como es sabido, la naturaleza jurídica de las contraprestaciones por los servicios públicos, y en particular las exigidas en el ámbito local, es una de las cuestiones más controvertidas que existen en el Derecho Financiero y Tributario. En efecto, desde hace más de cincuenta años la legislación y la jurisprudencia han ofrecido diversas soluciones que, por desgracia, con frecuencia han sido contradictorias. Se ha de tener presente que se trata de una materia en la que se dan cita, al menos, tres perspectivas distintas: la tributaria, que pone su acento en la exigencia al sujeto pasivo de una cantidad pecuniaria de forma coactiva por el uso del servicio; la administrativa, que se centra normalmente en la remuneración acordada con el contratista y en el equilibrio económico de la concesión; y, por último, la presupuestaria, que —como es lógico— se preocupa por la integración de las cantidades en el estado de gastos e ingresos de la Administración y, últimamente también, por la influencia que estos ingresos puedan tener a los efectos de consolidar las cuentas de la contratista con las de la entidad contratante.

Por más que se reconozca que se trata de un asunto intrincado y espinoso, cumple admitir que la doctrina, por su parte, en no pocas ocasiones —aunque existen honrosas excepciones— no ha hecho sino oscurecer aún más la cuestión, mediante la publicación de informes de parte camuflados bajo la aséptica apariencia de escritos académicos. En el presente trabajo, que actualiza y continúa otro anterior¹, se pretende ofrecer una evolución objetiva de la cuestión, sin perjuicio de que, cuando sea oportuno, aparecerán opiniones personales sobre alguna de las cuestiones más delicadas. En consecuencia, se comenzará atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional relacionada con la definición de prestación patrimonial de carácter público, para dar paso a continuación a la referida a la noción de tributo. Tras lo anterior, se ofrecerá una conclusión acerca de la relevancia que ha de tener la forma de gestión utilizada para la prestación de un servicio público. Asimismo, se prestará atención a la reforma del artículo segundo de la Ley General Tributaria operada en 2011 y, por último, se analizará la nueva figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, de cuya constitucionalidad, a pesar del criterio favorable expresado ya por el Tribunal Constitucional en la STC 63/2019, puede fundadamente dudarse.

2. La coactividad como elemento integrante de los conceptos constitucionales de prestación patrimonial de carácter público y de tributo

Este trabajo ha de partir de la definición que el Tribunal Constitucional ha dado del concepto de prestación patrimonial pública. A este respecto, es nota-

1 Martínez Sánchez (2013).

blemente relevante lo establecido en la STC 185/1995, de 14 de diciembre. En particular, esta sentencia analizó la constitucionalidad de la creación de la entonces «nueva» figura denominada como precio público. Tal y como constaba en la exposición de motivos de la ley impugnada, la distinción entre la tasa y el precio público radicaba en que, respecto del precio, «la relación que se establece es contractual y voluntaria para quien lo paga, (mientras que) en la tasa aparece la coactividad propia del tributo».

Así, al desentrañar el significado de la expresión constitucional «prestación patrimonial de carácter público» (art. 31.3 CE) razona el Tribunal Constitucional, de forma análoga a como previamente lo había realizado la *Corte Costituzionale* italiana², que su imposición coactiva, esto es, «el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público» (FJ 3º).

Toda vez que será la coactividad la nota decisiva para dilucidar si se está o no ante una prestación patrimonial de carácter público, cumple definir exhaustivamente qué ha de entenderse por prestación *coactiva*. En buena lógica con este fin, será decisivo averiguar «si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación» (FJ 3º).

Evidentemente, habrá una prestación coactivamente impuesta cuando la realización del supuesto de hecho es una obligación que el poder público exige al particular al tratarse de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria. Un ejemplo de este supuesto sería la tasa de expedición del D.N.I., cuya obtención es obligatoria a partir de los catorce años³.

El razonamiento del Tribunal Constitucional continúa con la afirmación de que la libertad o espontaneidad en la realización del hecho imponible ha de ser «real y efectiva». Esto significa, en primer lugar, que se considerarán coactivas no solo aquellas prestaciones que sean consecuencia de una obligación legal, sino también aquellas en las que «el bien, la actividad, o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de

2 El art. 23 de la Constitución italiana dispone que «[n]inguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es de acuerdo con la ley (*in base alla legge*)» y su influjo es innegable sobre el tenor del art. 31.3 CE «[s]ólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley». De ahí que el Tribunal Constitucional español haya acudido a la jurisprudencia constitucional italiana para precisar el contenido de dicho artículo. En este sentido, la doctrina italiana afirma que la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* «se ha basado, de hecho, para la identificación de las prestaciones impuestas, sobre el presupuesto de que la reserva de ley del artículo examinado (art. 23) se ordena a la tutela de la libertad personal y patrimonial de los sujetos privados» (traducción nuestra), Fedele (1978), p. 32. Asimismo, se puede consultar una referencia a la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* sobre la materia en Agualló Avilés (1992), pp. 290 y ss.

3 Es obligatorio, en la actualidad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 9.1 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana. La tasa que grava su expedición se rige aún por la Ley 84/1978, de 28 de diciembre, por la que se regula la tasa por expedición del Documento Nacional de Identidad.

la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social» (FJ 3º). La concurrencia de estas circunstancias, como advierte el propio Tribunal, deberá apreciarse caso por caso, sin que se haga una delimitación *a priori* de qué bienes, actividades o servicios revisten el mencionado carácter esencial.

Como segunda precisión, la realización del hecho imponible también se deberá considerar coactiva en los casos en los que las prestaciones pecuniarias deriven de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio, tanto *de iure* como *de facto*, en tanto que «[l]a libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva» (FJ 3º).

Análogamente, el Tribunal razona que la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público pueden asimilarse a la situación de monopolio, toda vez que están supeditados a la autorización o concesión correspondiente que solo puede ser emitida por la Administración competente. Esta afirmación resultó especialmente relevante puesto que la norma impugnada consideraba, de forma novedosa, que la utilización privativa y el aprovechamiento especial del dominio público podrían dar lugar a la exigencia de un precio público y no de una tasa.

La trascendencia de este pronunciamiento judicial fue evidente y deparó la modificación de la definición legal de forma que, atendiendo a los criterios anteriormente expuestos, pasaron a ser tasas todas las prestaciones patrimoniales exigidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; y por la prestación de un servicio público que no pudiera considerarse como voluntario, bien porque su recepción viniera prescrita por la ley, bien por suministrarse en régimen de monopolio (tanto *de iure* como *de facto*), o bien por tratarse de un bien o servicio «esencial»⁴.

Esta doctrina de la coactividad presenta un innegable atractivo dogmático en tanto que conecta el principio de la *autoimposición*⁵ en materia fiscal con el principio general de libertad, de forma que toda imposición proveniente del poder político en materia patrimonial, en las palabras de la Constitución italiana, ha de estar respaldada por una norma de rango legal y, por tanto, promul-

4 Así, el art. 20.1 TRLHL quedó redactado como sigue: «[e]n todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por: A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes: a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente». Asimismo, *vid.* art. 2.2 a) LGT y art. 6 LTTTPP.

5 Acerca del origen histórico y desarrollo de este principio, *vid.* Sainz de Bujanda (1975), pp. 119 y ss.

gada por el órgano en que reside la soberanía popular (art. 66.1 CE). A este respecto, como recuerda el Tribunal Constitucional, se ha de tener presente que «el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media⁶, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano» (STC 185/1995, FJ 3º).

Así, es encomiable el esfuerzo argumentativo realizado por el Tribunal Constitucional, que ha redundado en una mejor ordenación de las exacciones exigidas por la Administración con ocasión de la prestación de bienes o servicios públicos. El criterio de la coactividad, más allá de los problemas prácticos que plantea, sirve para distinguir cabalmente qué exacciones exigidas por los entes públicos tendrán carácter de prestación patrimonial pública y, ex art. 31.3 CE, estarán sometidas a la reserva de ley.

No obstante, la valoración de esta doctrina jurídica –que cabe denominar como criterio de la coactividad– ha de tener presente, en primer lugar, que dicho criterio ha recibido importantes críticas por parte de la doctrina especializada. Así, se ha sostenido que «el resultado final de la confusa distinción entre tasas y precios públicos no es otro que la calificación como no tributario de este último tipo de ingreso, que puede resultar acertada en determinados supuestos, pero que no se justifica por las notas incorporadas a las correspondientes definiciones legales. Ello es relevante porque de dicha calificación derivan consecuencias significativas, por cuanto implica la aplicación de un régimen jurídico particular, ajeno tanto a las exigencias del principio de legalidad como a las del principio de capacidad contributiva y restantes principios tributarios, aunque al tiempo –de forma un tanto contradictoria– se pretenda aplicar a tales figuras determinados aspectos del régimen jurídico de los tributos»⁷.

Desde mi punto de vista, la aplicación del criterio de la coactividad, como correlato del principio de *autoimposición*, resulta muy adecuada para discernir qué prestaciones patrimoniales están sujetas a la reserva de ley, de conformidad con lo establecido en el art. 31.3 CE. No obstante, como apunta la doctrina, la coactividad es una característica externa, en muchas ocasiones relacionada con aspectos meramente fácticos, que no agota el contenido de la figura del tributo, puesto que en el artículo 31 de la Constitución no solo se proclama el principio de legalidad respecto de toda prestación patrimonial de carácter público, «sino que se establece un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica que no aparece compartimentado en función del tipo de gasto, de servicio o actividad que se trate de financiar. Pre-

6 Un ejemplo de este origen medieval del principio de *autoimposición* es la cláusula duodécima de la Carta Magna inglesa (1215), que establece que «no se podrá exigir «fonsadera» («scutage») ni «auxilio» («aid») en nuestro Reino sin el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Con este fin solo se podrá establecer un «auxilio» razonable y la misma regla se seguirá con las «ayudas» de la ciudad de Londres». En el mismo sentido, la cláusula decimocuarta dispone que «para obtener el consentimiento general al establecimiento de un «auxilio» –salvo en los tres casos arriba indicados– o de una «fonsadera» haremos convocar individualmente y por carta a los arzobispos, obispos, abades, duques y barones principales».

7 Zornoza Pérez y Ortiz Calle (2010), p. 809.

cisamente por ello, dicho precepto difícilmente permite esa ruptura que se pretende realizar en el concepto de tasa, en el concepto de tributo y, sobre todo, en esa noción unitaria de la Hacienda Pública y de sus modos de financiación, para dar paso a un modelo financiero no contributivo alternativo al que consagra el texto constitucional»⁸.

Así, no cabe duda de que toda prestación impuesta, retomando la terminología de la Constitución italiana, debe estar sujeta a la reserva de ley, si bien, también existen en nuestra Constitución principios de justicia material en el ámbito tributario que no pueden ser ignorados y que, en consecuencia, han de informar la financiación de los servicios públicos. En efecto, como se ha expuesto, el Tribunal Constitucional, notablemente influido por la doctrina de su homóloga *Corte Costituzionale*⁹ italiana, declaró que debían reputarse como prestaciones patrimoniales públicas del art. 31.3 CE, y por tanto sujetas a la reserva de ley, todas aquellas que se exigiesen con ocasión de servicios cuya solicitud o recepción no fuese voluntaria o, aun siéndolo, fuesen prestados en régimen de monopolio (tanto de hecho como de derecho) o resultasen imprescindibles para la vida personal o social. Con posterioridad, el Tribunal Constitucional añadió en la STC 182/1997, de 28 de octubre, una nueva nota definitoria de las prestaciones patrimoniales públicas, que se añadía a la coactividad ya expuesta, y que se resumía en que «la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público» (FJ 15^o)¹⁰.

Como resultado de esta jurisprudencia, el concepto de prestación patrimonial de carácter público quedó definido por tres elementos: ha de tener un contenido patrimonial; ha de perseguir una finalidad de interés público; y, por último, ha de presentar el carácter coactivo que se ha estudiado anteriormente¹¹. La consecuencia jurídica será la aplicación de la reserva de ley establecida en el art. 31.3 CE.

Asimismo, la doctrina ha denunciado las dificultades que podría plantear la efectiva aplicación de este criterio que, al basarse en elementos de hecho ajenos a las propias prestaciones, va a sufrir los inevitables devaneos de una realidad que cambia de continuo (*v.gr.* el monopolio de hecho puede desaparecer con la súbita aparición de un privado que preste el servicio). Esta relatividad puede conllevar que idénticos servicios prestados en poblaciones diferentes estén en

8 *Ibid.* pp. 810 y 811.

9 Especialmente la Sentencia núm. 72, de 9 de abril de 1969, en el que se declaró que las tarifas telefónicas deberían considerarse «impuestas» a pesar de la relación contractual que obligaba a los clientes de estos servicios. La *Corte* entendió que la libertad del usuario para contratar los servicios telefónicos era meramente formal a través del siguiente razonamiento: «esta libertad se reduce a la posibilidad de elegir entre la renuncia a la satisfacción de una necesidad esencial y la aceptación de condiciones y de obligaciones unilateral y autoritariamente fijadas. Se trata, en suma, de una libertad meramente formal, porque la elección en el primer sentido comporta el sacrificio de un interés bastante relevante». Concluyendo más adelante que «cuando se trata de un servicio esencial (...) prestado en régimen de monopolio público, la determinación de las tarifas no puede ser dejada al arbitrio de la autoridad, sino que debe ser asistida por las garantías que la Constitución ha querido asegurar mediante la reserva de ley». Sentencia extractada (traducida al español) en Aguillo Avilés (1992), pp. 232 y ss.

10 Para una exposición sistemática de la doctrina hasta entonces del Tribunal Constitucional sobre la materia, *vid.* Palao Taboada (2001), pp. 451 y ss.

11 Así se resumió la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto en Lozano Serrano (2002), pp. 625-626.

unos casos sujetos a la reserva de ley y en otros casos no¹², lo cual no deja de resultar problemático.

En cualquier caso, lo que resulta fundamental es identificar con claridad cuál es el alcance y la función de este criterio. Como ya se ha dicho, el razonamiento del Tribunal Constitucional, que en este sentido me parece adecuado, pretende evitar la imposición unilateral de prestaciones patrimoniales por parte del poder ejecutivo, esto es, «el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley» (STC 185/1995, FJ 3º). De ahí que, a fin de garantizar la *autoimposición*, en tanto que concreción de los principios de libertad y democracia y, en menor medida, como protección del derecho a la propiedad, se requiera la participación del poder legislativo para el establecimiento de dichas prestaciones mediante la pertinente reserva de ley¹³.

Ahora bien, esta protección del patrimonio de los ciudadanos frente a las prestaciones «impuestas» por el Ejecutivo no tendría más reflejo en la materia tributaria, en principio, que lo que se refiere a su inclusión en el ámbito de la reserva de ley. Esto es, como ha sostenido Palao Taboada, afirmar que una prestación es efectivamente una prestación patrimonial de carácter público «no altera la naturaleza que el legislador le haya adjudicado: precio privado, precio público o tasa. La única consecuencia es que estará sometido a la reserva de ley»¹⁴.

Esta conclusión que se acaba de apuntar no ha sido ni por asomo una cuestión pacífica entre la doctrina. De hecho, autores como Lozano Serrano¹⁵ y Martín Jiménez atribuyeron naturaleza tributaria a todas las prestaciones patrimoniales públicas con finalidad financiera, llegando a afirmar este último que la distinción entre estas prestaciones y los tributos, llevada a cabo en la STC 182/1997, «no tiene demasiado sentido en el ámbito financiero y debiera ser objeto de "matización expresa"», puesto que ambas categorías «deben responder a principios formales y materiales idénticos y cumplen la misma finalidad»¹⁶.

Esta polémica es ciertamente compleja e interesante. Sin embargo, pareció disiparse tras las reformas legislativas que introdujeron el concepto de tasa tanto en el art. 2 LGT como en el art. 20.1 TRLHL y en el art. 6 LTPP. El tenor de estos preceptos legales recogió la jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de las prestaciones patrimoniales públicas con lo que, a estos efectos,

12 Esta situación ha sido elocuentemente calificada como «absurda», *vid.* Zornoza Pérez y Ortiz Calle (2010), p. 806.

13 Este razonamiento del Tribunal Constitucional acerca del consentimiento en la imposición a través de la reserva de ley ha sido criticado por considerarlo ficticio y contradictorio, por todos *vid.* García Novoa (1997), p. 61.

14 Palao Taboada (2001), p. 457.

15 *Cf.* Lozano Serrano (1998). Asimismo, este mismo autor, unos años después, afirma que el concepto de prestación patrimonial pública es, como tal, más amplio que el de tributo e incluye también una variada gama de instituciones jurídicas no tributarias, como las multas o la expropiación forzosa, sometidas todas a la reserva de ley. Ahora bien, si en dicha prestación concurre el propósito financiero, entonces sí se ha de concluir que «cualquier prestación coactiva impuesta a los particulares con finalidad financiera deberá regularse como tributo, no teniendo libertad el legislador para extraerla de esta categoría y de sus criterios de ordenación», Lozano Serrano (2002), p. 676.

16 Martín Jiménez (2000), p. 211.

la identificación entre estas y los tributos (en este caso, las tasas) se hizo patente.

Ahora bien, en términos generales no cabe calificar sin más a las prestaciones patrimoniales públicas como tributos. En efecto, no cabe duda de que, tanto en la teoría como en la práctica, los conceptos jurídicos de «prestación patrimonial de carácter público» y «tributo» no son idénticos. Así, se puede sostener que el tributo es una especie del género prestación patrimonial de carácter público, de suerte que todo tributo habrá de comprenderse dentro de este género. Por el contrario, cabe la existencia de prestaciones patrimoniales públicas que no tengan carácter tributario. No en vano, así lo corroboró el propio Tribunal Constitucional cuando abordó la naturaleza de la prestación por incapacidad laboral transitoria que los empresarios habían de abonar a los trabajadores (STC 182/1997, FJ 15º). En aquel caso, toda vez que los destinatarios de la prestación en cuestión eran los trabajadores y no los entes públicos, el TC descartó «*a radice*» su naturaleza tributaria. En ese mismo fundamentó, el Tribunal sostuvo que «los tributos (...) son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C.E.)». De esta doctrina, que fue reiterada en varias ocasiones (entre otras, *vid.* SSTC 233/1999, FJ 18º; y 102/2005, FJ 6º), se extraen tres elementos que caracterizan el concepto de tributo: i) se trata de prestaciones patrimoniales coactivas; ii) que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos; iii) con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

A los efectos de este estudio, el elemento más relevante será el segundo, en el sentido de que ha de precisarse qué ha de entenderse por el hecho de que estas prestaciones hayan de satisfacerse «directa o indirectamente» a los entes públicos. Esta doctrina constitucional da pie al análisis de la existencia de una posible potestad tarifaria, distinta de la tributaria.

3. La relevancia de la forma de gestión del servicio público en la calificación de la contraprestación

3.1. La tradicional potestad tarifaria

Durante décadas, la doctrina y la jurisprudencia entendieron que la Administración, especialmente en lo que se refiere al ámbito local, gozaba de una *potestad tarifaria* relativa a los servicios públicos prestados por la misma. Así, se ha definido a la tarifa como «el precio que paga el usuario para poderse beneficiar de un servicio público», si bien, a nuestros efectos, ha de tenerse presente que según esta misma doctrina «no tiene naturaleza fiscal», puesto que al fijarse una tarifa se ejerce «la potestad tarifaria, potestad inherente a la calificación de una actividad como servicio público»¹⁷.

¹⁷ Tornos Mas (1982), p. 339.

Esta doctrina fue plenamente acogida por el Tribunal Supremo el cual, de forma paradigmática, afirmó en su Sentencia de 12 de noviembre de 1970 que «dentro de la actividad económica propia de la competencia de las Corporaciones locales se hace preciso distinguir y puntualizar dos categorías bien diferenciadas: de una parte la actividad tributaria o administración de todos los ingresos o medios que nutren con carácter general a la Hacienda Municipal, y de otro lado, la correspondiente a la prestación de servicios y suministros de carácter social para atender las necesidades determinadas por las exigencias de la comunidad de vecinos (...) no pueden confundirse con la actividad tributaria de los municipios por ser dos conceptos bien diferenciados, uno el precio de los servicios y otro el de las tasas fiscales»¹⁸.

Asimismo, no solo se distinguía entre la tasa y la tarifa, sino también entre la tarifa de servicio público¹⁹ y el precio de actividad privada de interés público. Así, la tarifa se caracterizaba por ser el precio remunerativo del servicio prestado en régimen concesional, en tanto que en el otro caso existe un precio fijado por la Administración para una entidad privada²⁰. A esta última distinción se anudaba la diferencia existente entre el denominado servicio público propio y el servicio público impropio. La nota distintiva entre ambos servicios residía en que en el servicio público impropio solo existía una intervención administrativa que limitaba la actividad privada en razón de su especial interés público, mientras que en el caso de los servicios públicos propios la Administración asumía la responsabilidad de la prestación del servicio de que se trataba. Correlativamente a esta distinción, correspondía la tarifa al servicio público propio y el precio al servicio público impropio. De forma muy ilustrativa, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de mayo de 2002 (rec. núm. 1391/1997), señaló que «se trata de esferas jurídicas distintas, que responden a finalidades diferentes y representan ámbitos competenciales también separados, ya que, en el caso de la potestad tarifaria, se trata de materia que concierne al desarrollo de un servicio público gestionado en régimen de concesión administrativa, y por ello esa potestad compete a la entidad concedente del servicio; mientras que la política de precios lo que expresa es la intervención pública en la economía, tendente a controlar los procesos inflacionarios» (FJ 3°).

Esta distinción entre la potestad tributaria y la potestad tarifaria tiene, aún hoy, cierto eco formal en la legislación. En particular, en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (RSCL), en el marco de la gestión indirecta de servicios, se establece que una de las cláusulas necesarias en el otorgamiento de la concesión de servicios será la que fije las «[t]arifas que hubieren de percibirse del público, con descomposición de sus factores constitutivos, como base de futuras revisiones» (art. 115.6ª RSCL). No obstante, a pesar de la confusión que pueda generar esta referencia a las tarifas, se ha de tener presente el tenor del art. 155 del Reglamento que resuelve la cuestión, sin tener en cuenta las modificaciones producidas por la Ley 9/2017, de la siguiente forma: «en los servicios prestados directamente por la Corporación, con o sin órgano especial de administración o mediante fundación pública del servicio, o indirectamente por con-

18 Sentencia extractada en *ibid.*, p. 339.

19 Acerca de la noción de servicio público y su relación con la exigencia de tasas o precios, *vid.* Martín Fernández (1995), pp. 205 y ss.

20 *Cf.* Tornos Mas (1982), p. 340.

cesión otorgada a particular o Empresa Mixta o por Consorcio con otros Entes públicos, las tarifas que hayan de satisfacer los usuarios tendrán la naturaleza de tasa y serán exaccionables por la vía de apremio. 2. Si el servicio se prestare con arreglo a las formas de Derecho privado y, en especial, por Sociedad privada, municipal o provincial, arrendamiento o concierto, las tarifas tendrán el carácter de precio o merced, sometido a las prescripciones civiles o mercantiles. 3. Cualquiera que fuere la forma de prestación, tendrán, no obstante, carácter de tasa las tarifas correspondientes a los servicios monopolizados y a los que fueran de recepción obligatoria para los administrados»²¹. Asimismo, el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, vuelve a referirse a las tarifas al establecer en su artículo 107 que «[l]a determinación de las tarifas de los servicios que, con arreglo a la política general de precios, deban ser autorizados por las Comunidades Autónomas u otra Administración competente, deberá ir precedida del oportuno estudio económico...». Como se puede comprobar a primera vista, en estos casos el término «tarifa» se utiliza con un carácter genérico, de suerte que se orilla la siempre enojosa cuestión de dilucidar cuál es el concepto jurídico preciso (tasa o precio, anteriormente, y ahora también prestación patrimonial de carácter público no tributario) que corresponde a cada situación²².

Así, a los meros efectos expositivos, podría resumirse la potestad tarifaria como un criterio relativo a la financiación de los servicios públicos, que se basa en la forma de gestión de los mismos y que tendría como consecuencia que «la naturaleza de la contraprestación dependerá de la forma de gestión del servicio, de modo que, si aquella deriva de un contrato suscrito para poder acceder a él, la contraprestación deberá considerarse un ingreso propio del concesionario»²³. En consecuencia, la tasa se correspondería con la gestión directa y la tarifa, con la gestión indirecta.

Esta distinción no es sino el correlato de la que realiza el Derecho Administrativo respecto de la forma de gestión de los servicios públicos. Sin embargo, está por demostrar que responda a los principios propios del Derecho Financiero y Tributario. De hecho, hace ya más de medio siglo, Eduardo García de Enterría lúcidamente llamaba la atención sobre el hecho de que, en la gestión indirecta de los servicios, «de la adopción de una forma privada en la entidad gestora del servicio, de la utilización procedimental por la misma del régimen privado y, en concreto, de la contabilidad privada, se pasa casi insensiblemente a la calificación de los ingresos que la nutren como privados y a su tratamiento consiguiente» para, acto seguido, concluir que «la aplicación al orden administrativo de los procedimientos de gestión privada no alcanza a alterar por sí misma la naturaleza rigurosamente pública de estos ingresos; son cuestiones distintas las del título de la obligación tributaria, que afecta al público, y la del modo de gestionar los ingresos así obtenidos por la entidad

21 En este sentido, *vid.* Moreno González (2008), pp. 39-66.

22 Para una profundización crítica en los diversos significados del concepto «tarifa», *vid.* Pagès i Galtés (2005), pp. 325-355.

23 Moreno González (2008), pp. 42 y 43.

correspondiente»²⁴. Esta opinión es particularmente acertada ya que, desde el punto de vista de la obligación tributaria, no parece relevante que el servicio público sea prestado directamente por la Administración competente o, en su caso, por una entidad concesionaria²⁵. Así, el hecho imponible lo constituye la prestación del servicio público, ya sea este prestado mediata o inmediatamente por la Administración. De aceptarse lo contrario, se daría la paradoja de que la propia Administración encargada de prestar el servicio podría, a su sola voluntad, sujetarse o no a los principios propios de los tributos, lo que vaciaría de contenido la figura de la tasa.

Al mismo tiempo, hay que llamar la atención acerca de la relativa indefensión que en los contribuyentes podría generarse si se permitiera a la Administración competente decidir si las exacciones que se van a exigir por el uso de los servicios públicos van a tener o no el carácter de tasa. En efecto, se acierta cuando se afirma que «parece que la forma jurídica utilizada para prestar el servicio carece de relevancia, pues si la titularidad de aquél es pública siempre estaremos ante una tasa» a fin de «evitar que a través de la interposición de una sociedad mercantil o de cualquier otra personificación de Derecho privado se pueda percibir un precio privado y escapar así al régimen tributario de las tasas»²⁶. En este sentido, piénsese, por ejemplo, en las limitaciones cuantitativas que la figura de la tasa lleva aparejadas conforme al principio de equivalencia. Más aún si se tiene en cuenta que la característica definitoria de los servicios públicos en virtud de los cuales cabe exigir una tasa es, precisamente, la falta de libertad de los llamados al pago, bien porque se presten los servicios en régimen de monopolio²⁷ (tanto *de iure* como *de facto*) por la Administración, bien porque sean consecuencia de una obligación legal o porque se esté ante bienes o servicios esenciales para la ciudadanía.

En este sentido, la contundencia de la doctrina emanada de la STC 185/1995 llevó a que buena parte de la doctrina concluyera que «desaparece absolutamente la relevancia de la forma a través de la cual realice el «poder público» la actividad o preste el servicio»²⁸ y que, en consecuencia, el concepto de potestad

24 García de Enterría (1953), pp. 131-133. Por el contrario, existen también autores que sostuvieron, hace ya décadas, la existencia de una potestad tarifaria distinta de la tributaria, en este sentido *vid.* Ariño Ortiz (1976), pp. 101 y ss.

25 En este sentido compartimos la opinión de que «el dato de quien sea el gestor material del servicio o prestador inmediato de la actividad, una persona pública, o por el contrario, jurídica privada, no desvirtúa la naturaleza de la prestación correspondiente, ni convierte en privada la prestación pecuniaria que satisface el usuario o destinatario de la actuación correspondiente, resultándole aplicable con ello la reserva de legalidad, con independencia de la forma de gestión del servicio, siempre que quien detente la titularidad sobre dicho servicio público o actividad administrativa sea un ente público», Fernández Pavés (2005), p. 30.

26 Zornoza Pérez y Ortiz Calle (2010), p. 821.

27 Precisamente, el propio Tribunal Supremo no dudó en otorgar la calificación de tasas a los precios exigidos por la empresa mixta viguesa «Emorvisa» encargada de los servicios mortuorios, teniendo en cuenta que dichos servicios eran prestados en régimen de monopolio, STS de 26 de junio de 1996 (rec. núm. 16/1993), FD 5°.

28 Ramallo Massanet (1996), p. 263. Asimismo, Palao Taboada (2001), pp. 451 y 452, afirma, en referencia a la postura sostenida por el Tribunal Constitucional en dicha sentencia, que «prescinde por completo del régimen jurídico tanto del servicio o actividad del ente público como de la obligación del particular, de manera que, de acuerdo con su construcción, es posible calificar como prestación patrimonial de carácter público a un precio satisfecho por un servicio del ente público prestado en virtud de un contrato sometido plenamente al Derecho privado». En un sentido análogo, *vid. inter alia* Rubio de Urquía (2001); así como Lago Montero (2005), pp. 54 y 55.

tarifaria se veía sometido a una importante redefinición que ponía en cuestión incluso su propia existencia²⁹.

Asimismo, la cuestión pareció que quedaba superada, al menos en el plano normativo, con la definición de tasa consagrada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se refería a toda prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público, teniendo en cuenta que «[s]e entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público» [art. 2.2.a) *in fine* LGT]³⁰. Si bien es cierto que esta aclaración tan elocuente, que aparecía en la Ley General Tributaria, no se llevó a los textos de la Ley de Tasas y Precios Públicos ni de la Ley de Haciendas Locales, se entendía, junto con buena parte de la doctrina³¹, que esta omisión no era óbice para que este precepto fuera de aplicación general a todas las tasas y, de manera especial, a las exigidas en el ámbito local. Había de ser así puesto que no se trataba de una decisión voluntaria del legislador, sino que respondía al cumplimiento de la doctrina del Tribunal Constitucional³² que, como se verá a continuación, se hizo más explícita dos años después de la aprobación de la Ley General Tributaria.

En particular, el Tribunal Constitucional –en referencia a las llamadas tarifas portuarias– sentenció que dichas prestaciones pecuniarias habían de considerarse como «tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre» (STC 102/2005, de 20 de abril, FJ 6º)³³. No obstante, a pesar de la claridad y contundencia con que se expresó el Tribunal Constitucional en esta sentencia, el Tribunal Supremo mantuvo hasta el año 2009 la tradicional distinción entre potestad

29 En este sentido, *vid.* García Novoa (1997), pp. 67 y ss.

30 La remisión que se realizaba a la legislación administrativa, había de entenderse, en lo que hacía al ámbito estatal, al Título II, arts. 212 y ss., de la entonces vigente Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, así como, en el ámbito local, al art. 85 LBR.L.

31 *Cf.* Pérez Royo (2010), p. 43; y Zornoza Pérez y Ortiz Calle (2010), p. 821.

32 Así, analizando la doctrina de la coactividad sentada en la STC 185/1995, se sostuvo que el régimen jurídico en el que se prestara el servicio sería «irrelevante» para la calificación de la prestación, añadiendo que «no sólo el régimen con que esté organizado el servicio, que siempre será de Derecho público, sino incluso el régimen jurídico de su prestación al particular. Esto es, si la relación que se entabla entre prestador del servicio y usuario está sometida al Derecho público o al Derecho privado», concluyendo que «sea cual sea la modalidad de organización del servicio y la cualidad de su prestador, puede dar lugar a una prestación patrimonial de carácter público», Lozano Serrano (2002), pp. 630 y 631.

33 En el mismo sentido se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia (verbigracia Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 29 de junio de 2007, rec. núm. 9051/2005; y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid), de 28 de septiembre de 2008, rec. núm. 1667/2005). De forma paradigmática, se puede resaltar el voto particular de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid), de 8 de junio de 2005 (rec. núm. 167/2003), que tajantemente afirma que «la duda que pudiera surgir sobre si la forma de gestión del servicio público afecta la naturaleza de la tasa la ha despejado el Legislador».

tributaria y potestad tarifaria³⁴, si bien –en buena medida– a causa de la aplicación de normativas hoy ya derogadas³⁵. En ese momento, sin embargo, se produjo un cambio explícito en su doctrina, que tuvo como resultado la consideración de que es «aplicable en el ámbito local la referencia a que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión»³⁶.

Por mi parte, en consonancia con la jurisprudencia constitucional que se acaba de citar, he sostenido en varias ocasiones que no cabe admitir la potestad tarifaria en el sentido expuesto, puesto que se pretende atribuir *per saltum* consecuencias tributarias a meras decisiones de gestión administrativa. En efecto, anudar el carácter tributario (en este caso el de tasa) a la técnica de gestión empleada por la Administración para un servicio o actividad pública supone atribuir a aquella la decisión acerca de la naturaleza del ingreso en cuestión. Evidentemente, esto es tanto como afirmar que cada Administración será libre para someterse o no, según convenga a sus intereses, a los principios tributarios, los cuales se verían reducidos a una simple declaración de intenciones³⁷. Es más, de aceptar este criterio, podría darse la indeseable situación de que el mismo servicio público prestado en diferentes poblaciones a través de técnicas de gestión dispares, diese lugar en unos casos a la exigencia de una tasa y en otros casos no, lo que, aparte de resultar contradictorio en sí mismo, sería difícil de sostener a la luz del principio de igualdad. Así, he sostenido que, tratándose de servicios públicos, la particular forma en que se gestionen los mismos no debería tener consecuencias en el ámbito tributario, toda vez que la situación del sujeto pasivo permanece invariada tanto en el caso en que le sea exigida una pres-

34 Buena prueba de ello es, entre otras, la STS de 20 de octubre de 2005 (rec. núm. 3857/2000) que afirma lo siguiente: «[e]sta Sala ha razonado reiteradamente (...) que hay que distinguir entre la potestad tarifaria que, respecto de los servicios públicos municipales prestados por empresas concesionarias, corresponde a los Ayuntamientos y la política de precios, que se superpone a aquélla y que corresponde al Estado y por transferencia de competencias a la Comunidad Autónoma, pero en el caso presente nos hallamos ante una tasa, es decir, un tributo, cuya aprobación se rige por el art. 17 y otras disposiciones de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que no prevé en absoluto «autorización» alguna por parte de la Administración General del Estado o de las Administraciones de las Comunidades Autónomas» (FJ 4º).

35 Así, en algunas sentencias posteriores el Tribunal Supremo explicó, con un encomiable esfuerzo ilustrativo, su evolución jurisprudencial en esta materia, como, por ejemplo, en las SSTs de 16 de julio de 2012, rec. núm. 62/2010, FD 3; y de 24 de septiembre de 2012, rec. núm. 4788/2010, FD 2º.

36 STS de 12 de noviembre de 2009, rec. núm. 9304/2003, FD 4º. Esta doctrina se reiteró en las SSTs de 1 marzo de 2012, rec. núm. 2133/2008, FD 2º; y de 16 de julio de 2012, rec. núm. 62/2010, FD 4º.

37 En este sentido, se ha llamado la atención sobre el hecho de que si se vincula el concepto constitucional de tributo a la forma de gestión del servicio público de que se trate, se deja «en manos de la Administración la posibilidad de determinar que nos encontremos o no ante un tributo desde el punto de vista constitucional (es decir, ésta podría tener entre sus manos un expediente sencillo que le permitiría eludir las exigencias «materiales» del concepto de tributo)», Martín Jiménez (2000), p. 196.

tación pecuniaria mediata (en el caso de la gestión indirecta) o inmediatamente (en los supuestos de gestión directa) por la Administración³⁸.

3.2. La modificación del art. 2 LGT por la Ley 2/2011

Con ocasión de la aprobación de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, se llevó a cabo una reforma del art. 2 LGT que, cuando menos, puede calificarse de críptica, tanto por la forma en que se materializó como por su contenido, o más bien por la ausencia de este. Por un lado, la modificación legal no se sabe qué vinculación puede tener con dicha ley, por más que el objeto de la misma sea tan amplio que pretenda «introducir en el ordenamiento jurídico las reformas estructurales necesarias para crear condiciones que favorezcan un desarrollo económico sostenible». Quizás esta remota relación con el propósito de la norma fue la causa de que la enmienda legal se colocara en la disposición final quincuagésima octava, situándose en el lugar antepenúltimo de una lista de proporciones prácticamente inabarcables. Así, sin entrar aún en el contenido de esta modificación, lo primero que se debe advertir es la forma manifiestamente inapropiada que adoptó³⁹. Por más que sea ya habitual en la práctica legislativa española, es muy censurable la redacción de leyes en las que se ensartan, con notable artificiosidad, reformas de textos legales completamente dispares, sin que exista, o al menos sin que se explicita, un motivo lógico que justifique tan extravagante conducta. Precisamente, la ausencia de motivación y su aparición inopinada en una norma que dista mucho de tener relación alguna con el hecho imponible de las tasas, hicieron aún más críptico el sentido de la supresión del párrafo final del art. 2.2.a) LGT, en el que se hacía una aclaración, muy útil como se ha visto, en relación con lo que debía entenderse por actividades o servicios prestados en régimen de derecho público.

El propósito incierto de esta reforma y su opaca tramitación posibilitaron el surgimiento de voces que la interpretaron como una suerte de rehabilitación de la potestad tarifaria, sosteniendo que esta supresión «invita a reflexionar sobre

38 A esta misma conclusión llegó, en su Informe de 26 de octubre de 2007, la Dirección General de Tributos, a través de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos. En él se afirmaba, muy acertadamente según mi opinión, que la naturaleza de la contraprestación que se exija por un servicio público «no queda alterada por el mero hecho de que el servicio o actividad de que se trate no se preste o realice directamente por la Entidad Local sino que preste o realice por medio de cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la prestación del servicio. En consecuencia, a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, como en las núms. 102/2005, de 20 de abril y 121/2005, de 10 de mayo (...) y de la traslación legal de los criterios jurisprudenciales primero a la reforma de la Ley de Haciendas Locales por la Ley 25/1998, de 13 de julio y hoy día en el Texto Refundido de 2004, así como en la Ley General Tributaria, esta Subdirección General no alberga dudas sobre la calificación como tasa de las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable, con independencia de la modalidad de gestión adoptada». En este mismo sentido, se había manifestado ya la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales en su Resolución de 1 de septiembre de 1999.

39 En este sentido, se ha de recordar que, como tiene declarado el Tribunal Constitucional, ha de existir una correlación material entre la enmienda y el texto enmendado. Es más, la admisión a trámite de enmiendas que no guarden esa debida correlación material puede dar lugar a la vulneración de los derechos fundamentales de los parlamentarios, tal y como se puso de manifiesto en la STC 119/2011 (en especial, *vid.* FJ 7^o), cuya doctrina se aquilató en la posterior STC 136/2011, FJ 8^o.

el concepto de tributo que viene manejando la jurisprudencia constitucional», así como «viene a confirmar que la finalidad de dicho párrafo nunca ha sido la de reconvertir las tarifas en tasas»⁴⁰. Aun admitiendo que la confusión que rodeó a la modificación legislativa podía dar lugar a interpretaciones como la anterior, no fue esa mi opinión, sino que defendí que el modelo de gestión de un servicio público seguía sin ser relevante a la hora de calificar jurídicamente las prestaciones pecuniarias que se exigen en su virtud.

En efecto, sostuve que el análisis de la tramitación parlamentaria de esta disposición podía esclarecer, aunque sea levemente, el sentido de tan lacónica reforma. En origen, el Grupo Parlamentario Catalán trató de incluir una modificación tanto de la Ley General Tributaria como de la Ley de Haciendas Locales, con el propósito declarado de realizar «una clarificación por la que quede establecido que la contraprestación de servicios públicos tendrá la naturaleza de precio privado (tarifa) cuando sea satisfecho por el usuario al gestor del servicio cuando su naturaleza jurídica sea de Derecho privado, y de tasa cuando se trate de una gestión directa realizada por la Administración»⁴¹. Tras un enrevesado debate, en el que se valoraron más de seiscientos enmiendas, el Grupo Socialista en el Senado acordó una enmienda transaccional que en nada recogió el contenido de la enmienda originaria del Grupo Catalán, sino que optó por la elimina-

40 En este sentido se expresó Falcón y Tella (2011a), pp. 7 y ss. También se compartió esta misma opinión en Tornos Mas, 2011, pp. 22 y ss. Asimismo, la Dirección General de Tributos, en su Informe 2011-28394, de 26 de julio de 2011, concluyó, de forma ciertamente apresurada desde mi punto de vista, que «la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a) de la LGT ha supuesto la vuelta a un esquema similar al anterior establecido por el Tribunal Supremo, que, en sentencias de 2 de julio de 1999 y 20 de octubre de 2005, estableció un criterio diferenciador para distinguir entre tasa y tarifa en relación a la prestación de los servicios públicos locales en base a la condición del ente gestor de los mismos». Este informe parece que no tuvo en cuenta lo expresado por ese mismo organismo cuatro años antes cuando, en el Informe de 26 de octubre de 2007 ya citado, se sostuvo justamente lo contrario en atención no a lo contenido en el modificado art. 2 LGT, sino a la doctrina del Tribunal Constitucional (con cita expresa de las SSTC 185/1995, 102/2005 y 121/2005) que seguía vigente.

41 En particular, la enmienda proponía las siguientes reformas: «Uno. Se modifica el segundo párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tendrá la siguiente redacción: «Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público, su titularidad corresponda a un ente público, y siempre y cuando las contraprestaciones satisfechas por los usuarios a la Administración titular del servicio lo sean en el marco de una relación tributaria figurando como tales en los Presupuestos de la respectiva Administración». Dos. Se añade un nuevo apartado 3 al artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con el siguiente tenor literal: «3. No tendrán la consideración de tasas la contraprestación por las actividades que realicen y los servicios que prestan las entidades u organismos públicos que actúan según normas de derecho privado, y que prestan los particulares que indirectamente gestionan servicios públicos o concesiones de obras públicas siempre y cuando sea satisfecha directamente por los usuarios al gestor del servicio en el marco de una relación contractual de derecho privado entre el usuario y el gestor, y no aparezcan como ingresos públicos en los Presupuestos de la respectiva Administración.» Tres. Se añade un nuevo apartado 5 al artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, con la siguiente redacción: «5. No tendrán la consideración de tasas la contraprestación por las actividades que realicen y los servicios que prestan las entidades u organismos públicos que actúan según normas de derecho privado, y que prestan los particulares que indirectamente gestionan servicios públicos o concesiones de obras públicas siempre y cuando sea satisfecha directamente por los usuarios al gestor del servicio en el marco de una relación contractual de derecho privado entre el usuario y el gestor, y no aparezcan como ingresos públicos en los Presupuestos de la respectiva Administración.» enmienda nº 443 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de *Convergència i Unió*, *Boletín Oficial de las Cortes Generales Senado*, nº 9, 28 de enero de 2011.

ción del párrafo comentado del art. 2 LGT. Toda vez que dicha enmienda transaccional se anunció sin explicación alguna⁴², algún autor entendió que el propósito no era sino el mismo que tenía la enmienda catalana que está en su origen⁴³.

No obstante, no fue esa mi interpretación. Sin duda, una enmienda transaccional tiene que estar necesariamente conectada con aquella de la que trae causa. Ahora bien, no es menos cierto que el término transaccional proviene del verbo transigir, que, como indica el DRAE, significa «consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia» y, por tanto, implica siempre una diferencia entre la propuesta originaria y la que finalmente se acepta. La necesaria distinción entre una y otra se agudiza en el presente caso, toda vez que el texto de la enmienda originaria y el que finalmente se transigió son completamente disímiles. Así, frente a la propuesta de modificación de sendos preceptos de la Ley General Tributaria y de la Ley de Haciendas Locales mediante un texto que se compadecía sin problemas con el propósito de la enmienda, que no era otro que el de reintroducir la potestad tarifaria, finalmente se aprobó la supresión de un precepto, olvidando lo que hacía a la normativa local, cuyo significado no encaja *sic et simpliciter* con la justificación primigenia. Si el propósito de la enmienda transaccional hubiese sido el mismo que el de la enmienda catalana primitiva, o bien se habría aprobado directamente esta, o bien se habría optado por un texto similar que mantuviera los rasgos principales de la propuesta originaria. Por el contrario, como ya se ha dicho, se trata de una modificación normativa que ha querido entenderse como una medida tendente a rehabilitar la potestad tarifaria, si bien también puede entenderse en un sentido opuesto, esto es, que el legislador no hizo sino eliminar un pasaje legal que resultaba superfluo, puesto que, como se ha argumentado anteriormente, la irrelevancia de la gestión del servicio en la calificación de su respectiva prestación pecuniaria se desprendía necesariamente de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁴⁴.

En cualquier caso, parece que es fácil convenir en que la actividad legislativa fue manifiestamente mejorable y en que esta modificación no hizo sino enturbiar aún más una cuestión sobre la que se llevaba discutiendo durante años⁴⁵ y que, al menos aparentemente, parecía estar resuelta. Con todo, sostuve que la interpretación de la normativa a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es contraria al mantenimiento de la tradicional potestad tarifaria, si

42 Según consta en el Diario de Sesiones, la señora Durán Fraguas, en nombre del Grupo Parlamentario Socialista, simplemente anunció que «hay una transaccional sobre la base de la 443 y de la 338, que propone una disposición adicional nueva. Se ha llegado a una transaccional para mejorar el sistema de concesión de visados relacionados con la actividad económica de investigación o internacionalización», *Diario de Sesiones del Senado*, nº 109, 9 de febrero de 2011, pág. 6032. La enmienda nº 338, en efecto, se refería al sistema de concesión de visados. Sin embargo, de la nº 443, que es la que nos ocupa, nada se dijo.

43 Falcón y Tella (2011b), pp. 12 y 13.

44 En este sentido, comparto plenamente que «la doctrina constitucional es sumamente clara a este respecto, pues de la misma se deduce sin ningún género de dudas que la forma o régimen con que se preste el servicio público por parte de su titular no afecta en absoluto a la naturaleza de la contraprestación desde un punto de vista constitucional», Pagès i Galtés (2011), p. 91.

45 Muy elocuentemente se ha apuntado que se trata de una «historia interminable», Fernández Rodríguez (2004), p. 3125. Asimismo, también se mostró crítica con esta reforma, en tanto que pueda resultar como un respaldo al criticable fenómeno de «huida de la tasa», Ruiz Garijo (2011), p. 124.

bien es cierto que la modificación del art. 2 LGT que se llevó a cabo no hizo sino aportar más incertidumbre a una situación ya de por sí compleja.

En efecto, cumple traer de nuevo a colación la STC 102/2005, relativa a la calificación jurídica de las tasas portuarias. En particular, se trataba de dilucidar si los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante (en su versión original), vulneraban el principio de reserva de ley, establecido en el art. 31.3 CE, puesto que en ellos se calificaban ciertas prestaciones portuarias como «precios privados», cuantificados –sin que existiera límite máximo legal alguno– por Orden Ministerial. El TC comenzó su razonamiento aclarando que, más allá del *nomen iuris* utilizado, las tarifas portuarias habían de ser calificadas necesariamente como «verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público sujetas al art. 31.3 CE, dado que (...) dichas tarifas se exigen, bien efectivamente por servicios que –al margen de que, como señala el órgano judicial proponente de la cuestión, puedan o no calificarse como «objetivamente indispensables»– se prestan en régimen de monopolio, bien por la utilización u ocupación de los bienes o instalaciones portuarias» (FJ 5º). Sin embargo, el Tribunal Constitucional no se limitó a afirmar lo anterior, sino que dedicó un fundamento jurídico en exclusiva a clarificar que, conforme a su anterior jurisprudencia (señaladamente, la sentada en la STC 182/1997), «no cabe la menor duda de que, con independencia de la calificación formal que les otorga la Ley 27/1992 (STC 233/1999, FJ 18), las llamadas «tarifas» por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. *Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta*, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria» (FJ 6º, subrayado nuestro). Así, resulta evidente la contundencia con la que el Tribunal Constitucional afirma la irrelevancia de la forma de gestión en la que se preste el servicio público, a la hora de calificar jurídicamente como tributo las prestaciones que se exijan en su virtud.

A este respecto, se ha de aclarar el significado del último inciso de la cita jurisprudencial que se acaba de reproducir («tal y como se desprende...»), ya que, sacado de contexto, podría dar lugar a equívocos. En efecto, tras aclarar que la irrelevancia de la forma de gestión del servicio era una consecuencia clara y directa de la propia doctrina anterior del Tribunal Constitucional, en la sentencia se expresa que –a mayor abundamiento– dicha doctrina había sido recogida expresamente por el legislador en la redacción del párrafo posteriormente suprimido del art. 2.2 a) LGT. Ahora bien, en ningún caso cabe entender que el Pleno estuviera invocando la letra de la Ley General Tributaria de 2003 para justificar la naturaleza tributaria de unas tarifas recogidas en una norma de 1992. No puede ser así por una razón tan elemental como que el tenor de una ley ordinaria no puede justificar por sí solo doctrina constitucional. En todo caso, de existir una contradicción entre una ley y otra posterior, no se trataría de un supuesto de inconstitucionalidad sino de derogación (*lex posterior derogat priori*.) En realidad, como no podía ser de otro modo, el fallo de la STC 102/2005 traía causa de, como ya se ha expuesto, la doctrina anterior del propio Tribunal Constitucional, en particular de la sentada en la STC 185/1995 en lo tocante a la reserva de ley relativa a las prestaciones patrimoniales públicas y de la que

emana de las SSTC 182/1997 y 233/1999, que se refieren al concepto de tributo, en las cuales expresamente se afirma que los tributos son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen «directa o indirectamente» a los entes públicos⁴⁶.

Pues bien, ante las dudas interpretativas suscitadas por el cambio legislativo que se acaba de comentar, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo pronunció una muy relevante sentencia (de 23 de noviembre de 2015, rec. 4091/2013) en la que, por primera vez, se refirió a la interpretación que había de darse al art. 2.2.a) LGT, tras la supresión del segundo apartado de dicho precepto que se produjo en virtud de lo dispuesto en la Ley 2/2011, de Economía Sostenible. Así, tras varias sentencias en las que el Tribunal Supremo no tuvo que pronunciarse –por razón de aplicación temporal de la norma– acerca de las consecuencias de la mencionada reforma legal, en la sentencia citada sostuvo claramente que seguía vigente su propia jurisprudencia, que traía causa a su vez de la del Tribunal Constitucional, en la que se declaraba «que la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas, y que lo esencial era determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos» (STS de 23 de noviembre de 2015, rec. 4091/2013, FD 7º). Esta conclusión, que expresamente matizó otra anterior cuya *ratio decidendi* no resultaba fácil de entender⁴⁷, fue reiterada posteriormente⁴⁸, con lo que quedaba establecida la jurisprudencia del Alto Tribunal al respecto, que coincidía con la postura que habíamos defendido dos años antes.

4. Las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario

Cuando la jurisprudencia del Tribunal Supremo parecía haber aclarado la cuestión de forma definitiva, de nuevo se produjo un cambio legal que alteró la situación por completo. En particular, la disposición final duodécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP) añadió un nuevo apartado 6 al art. 20 TRLHL, con el siguiente tenor:

6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de

46 Doctrina que fue reiterada en la STC 121/2005, FJ 7º.

47 STS de 28 de septiembre de 2015 (rec. 2042/2013).

48 STS de 24 de noviembre de 2015 (rec. 232/2014).

economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Se alteró el precepto que regula el hecho imponible de las tasas locales por lo que, como ahora se explicará, algunas contraprestaciones que anteriormente eran tasas, pasaron a ser calificadas como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario⁴⁹. En este sentido, se puede hablar —una vez más— de una «huida» del Derecho Tributario⁵⁰.

4.1. Supuesto de hecho

Como se acaba de decir, el supuesto de hecho que dará lugar a la exigencia de este tipo de prestaciones es el mismo que el de las tasas por la prestación de servicios públicos, con la diferencia de la forma en la que se preste el referido servicio. Así pues, lo más sencillo es delimitar el hecho imponible de las tasas del supuesto de hecho de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

En primer lugar, si se está ante una contraprestación exigida por el uso privativo o el aprovechamiento especial del dominio público local, en todo caso se estará ante una tasa de las previstas en el art. 20.1.A) TRLHL (cuya lista ejemplificativa aparece en el art. 20.3 TRLHL). En estos casos, no habrá duda a la hora de calificar como tasa la contraprestación.

En segundo lugar, si se trata de una prestación patrimonial exigida por un servicio público o actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los sujetos pasivos, habrá de dilucidarse en primera instancia si puede ser calificada o no como coactiva. Como se ha adelantado, para que se considere coactiva la prestación, basta con que concurre alguno de estos tres supuestos:

- a) Que se trate de un servicio o actividad administrativa cuya solicitud o recepción venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- b) Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- c) Que exista monopolio *de iure* (reserva a favor del sector público) o *de facto*.

49 Se ha de resaltar que esta reforma legal va en la dirección contraria a lo que unánimemente recomendó la Comisión de expertos sobre la revisión del modelo de financiación local, que propuso «a fin de ofrecer un marco jurídico claro y previsible, parece oportuno especificar en el texto legal, como hiciera el anterior artículo 2 LGT, que la forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación exigida» (pág. 65, texto completo en http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf).

50 A pesar de que difiera en alguna de las conclusiones que alcanza, resulta muy interesante la argumentación desplegada acerca de esta cuestión en Ortiz Calle, 2013. Por otro lado, también se ha afirmado que esta nueva figura constituye una «huida del Derecho Financiero» (Aneiros Pereira, 2018). En cuanto a las consecuencias de dicha huida, *vid.* Marín-Barnuevo (2022).

Si no se da ninguno de los supuestos anteriores, la prestación patrimonial merecerá la calificación de precio público y se regirá por lo dispuesto en los arts. 41-47 TRLHL. Si, por el contrario, sí se diera cita alguno de los supuestos anteriores, procedería calificar como coactiva a la prestación y, por tanto, merecerá la calificación jurídica de tasa o de prestación patrimonial de carácter público no tributario, en función de la forma en que se preste el servicio.

Llegados a este punto, se ha de cohonestar la normativa tributaria con la administrativa, lo cual, como se verá, no siempre resulta fácil. Como es sabido, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 85 LBRL, se distingue entre los servicios locales prestados mediante gestión directa de los que lo son de manera indirecta. Se calificará como gestión directa cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Gestión por la propia Entidad Local.
- b) Organismo autónomo local.
- c) Entidad pública empresarial local.
- d) Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.

Así, las prestaciones patrimoniales coactivas que se exijan por servicios gestionados por la propia entidad local, por un organismo autónomo local o por una entidad pública empresarial local, habrán de ser calificadas como tasas. Por el contrario, a pesar de tratarse de un supuesto de gestión directa, si el servicio se presta a través de una sociedad mercantil local (en tanto que se trata de una gestión directa «mediante personificación privada»), la contraprestación tendrá el carácter de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

Por otro lado, en el art. 85.2.B) LBRL se establece que merecerán la calificación de gestión indirecta los servicios públicos prestados «mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre». Resulta muy sorprendente que el legislador no haya advertido lo necesario que resultaba modificar el precepto transcrito, toda vez que el contrato de gestión de servicios públicos del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (TRLCSP) ya no existe como tal en la LCSP. En efecto, en el derogado art. 277 TRLCSP se establecía que la contratación de la gestión de los servicios públicos podría adoptar las siguientes modalidades:

- a) Concesión, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura.
- b) Gestión interesada, en cuya virtud la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato.
- c) Concierto con persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate.

- d) Sociedad de economía mixta en la que la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas.

A pesar de que se trate de un precepto derogado, no ha de olvidarse que tanto los expedientes de contratación iniciados antes de la entrada en vigor de la LCSP, como los adjudicados con anterioridad a esa fecha, seguirán rigiéndose por la normativa anterior, en virtud de lo dispuesto en las DDTT 1ª 1 y 2 LCSP. Así pues, en cuanto a los contratos vigentes en la actualidad regulados por el TRLCSP, se puede concluir que la contraprestación de cualquiera de las modalidades del contrato de gestión de servicios públicos tendrá, en la actualidad, el carácter de prestación patrimonial de carácter público no tributario. Esto es muy relevante, en tanto que hasta esta modificación legal algunas de las contraprestaciones por estos servicios eran calificadas como tasas y aparecían reguladas en la ordenanza fiscal correspondiente. En lo que se refiere a los nuevos contratos que se adjudiquen conforme a la LCSP, no está completamente claro lo que deba entenderse por gestión indirecta de servicios públicos. En consecuencia, las afirmaciones que se realicen a continuación necesitan de la obligada cautela que impone un marco regulatorio incierto y una ausencia de jurisprudencia que lo interprete.

En cualquier caso, cabe entender que la gestión indirecta de los servicios públicos locales a través de un operador económico va a seguir existiendo. No obstante, en vez de utilizarse el derogado contrato de gestión de servicios públicos, se utilizarán las actuales modalidades contractuales de la concesión de servicios y contrato de servicios (arts. 15 y 17 LCSP)⁵¹. En lo que aquí interesa, no hay duda de que la contraprestación exigida en las referidas modalidades contractuales revestirá la forma de prestación patrimonial de carácter público no tributario, siempre que, evidentemente, se den los requisitos necesarios a los que se aludió anteriormente. De hecho, el texto legal se ha redactado de forma que no quede lugar a la duda interpretativa, afirmando explícitamente que tendrán dicha consideración «aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión...» (art. 20.6 TRLHL). No en vano, una de las intenciones de la reforma legal operada es, según parece, evitar la consideración de tasa de las prestaciones públicas coactivas exigidas por servicios gestionados en régimen de concesión, que había sido el resultado de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia.

Igualmente, se puede interpretar que seguirán existiendo el resto de modalidades de gestión indirecta de los servicios públicos locales. Así, aun con la cautela a la que me he referido anteriormente motivada por una ausencia de regulación clara, parece que se puede entender que la LCSP no ha suprimido a la empresa mixta como forma de gestión indirecta de los servicios públicos. Siendo esto así, se habrá de concluir que las contraprestaciones coactivas exigidas por medio de esta modalidad merecerán la calificación de prestación patrimonial de carácter público no tributario. A estos efectos, con la nueva regulación será irrelevante que se trate de una sociedad mixta o de una sociedad con

51 Vid. Villar Rojas (2018).

capital íntegro municipal, ya que en ambos casos la contraprestación exigida tendrá la misma naturaleza.

Por último, el resto de fórmulas que puedan utilizarse para la prestación de servicios públicos darán lugar a la exigencia de una prestación patrimonial de carácter público no tributario, en la medida en que puedan reconducirse al concepto de gestión indirecta al que hace alusión expresa el art. 20.6 TRLHL.

4.2 Constitucionalidad de esta nueva figura

Esta nueva regulación suscitó muchas dudas acerca de su inconstitucionalidad⁵², que se plasmaron en un recurso de inconstitucionalidad resuelto, con inusitada velocidad, en la STC 63/2019. En síntesis, los recurrentes sostenían que la regulación era contraria a la doctrina constitucional relativa a las tasas y precios públicos desarrollada, entre otras, en las SSTC 185/1995; 102/2005; 121/2005 y 122/2005, de 11 de mayo; a la reserva de ley establecida en el artículo 31.3 CE, en tanto que el legislador ha empleado «una pirueta jurídica para travestir el viejo término de «tarifa», que pretende ahora ampararse de manera nominal bajo el paraguas del principio de reserva de ley, pero conservando su naturaleza de precios privados»; a la prohibición de discriminación establecida en el artículo 14 de la CE, puesto que la forma de gestión del servicio va a determinar que se trate de tasas o prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (PPCPNT), lo que implica garantías jurídicas para los ciudadanos; y, por último, al principio de universalidad presupuestaria consagrado en el artículo 134.2 de la CE, toda vez que, al carecer de naturaleza tributaria, no serán considerados como ingresos públicos y, por ende, no aparecerán en los presupuestos del ente público titular del servicio prestado.

Entre las razones que conducen a la completa desestimación del recurso, el TC señala que, según su criterio, «las disposiciones impugnadas no alteran el régimen jurídico de las tasas y los precios públicos [...] porque no se modifican los preceptos legales que regulan estas figuras en la LTPP, la LGT y la LHL» [FJ 6.º a)]. Se afirma, además, que las tarifas objeto de este litigio tampoco se aplicarán a los supuestos de servicios públicos sujetos a contraprestación general, ya que así lo excluye el artículo 11.2 de la LCSP. Aún es más, se sostiene como colofón del argumento que, frente a lo alegado en la demanda, con la regulación de estas tarifas «no se modifica el régimen de financiación de servicios públicos ya existente, y que sigue determinando la obligatoriedad de emplear tasas en los supuestos legalmente previstos de acuerdo con las exigencias y límites derivados de la Constitución» [FJ 6.º a) *in fine*].

Tras lo anterior, se añade que el recurrente ha extraído conclusiones equivocadas de la doctrina del TC en relación con los mecanismos de financiación de los servicios públicos. A ese respecto, razona que, puesto que «el legislador dispone de un amplio margen de configuración para establecer el modo de prestación y gestión de los servicios públicos, es lógico concluir que este margen se proyecta igualmente sobre su modo de financiación» [FJ 6.º b)].

52 Entre otros, Alías Cantón (2018); Ortiz Calle (2019) y Martínez Sánchez (2019a).

Asimismo, interesa destacar que expresamente se confirma la licitud constitucional de un régimen jurídico y financiero que difiera según si el servicio público se presta directamente por la Administración, o bien mediante personificación privada o a través de modalidades propias de gestión indirecta. Se trata de una elección que solo corresponde al legislador, por lo que al TC no le corresponde ni interferir ni predeterminar dicho margen de apreciación. En definitiva, se concluye que ni se predetermina en la Constitución un modelo único de gestión de los servicios públicos, «ni tampoco de la doctrina constitucional se infiere que la financiación de los costes asociados a su prestación deba ser siempre necesariamente tributaria» [FJ 6.º b) *in fine*].

A continuación, se aborda una de las cuestiones más relevantes del pleito: la posible contravención de lo previsto en el artículo 31.3 de la CE. Frente a la pretensión de los recurrentes, se sostiene que debe descartarse la vulneración de la reserva de ley, en tanto que la CE «no exige que todos los elementos de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias estén delimitados en una ley, sino que sea una norma legal la que establezca los criterios a partir de los cuales debe cuantificarse». Si se tiene en cuenta que la LCSP regula en el capítulo I del título III del libro I las reglas para establecer la cuantía de los contratos del sector público, debe concluirse –a su juicio– que esta regulación «colma la reserva de ley para este tipo de contraprestaciones» [FJ 6.º c)]. Acto seguido, se aclara que a las PPCPNT, por no tratarse de tributos, no les serán de aplicación los principios generales contenidos en el artículo 31.1 de la CE.

Como ya expresé en un trabajo anterior⁵³, no puedo compartir la afirmación relativa a que la LCSP no ha alterado el régimen jurídico de las tasas. Bien al contrario, me parece claro que sí lo ha hecho. En este sentido, es paradigmático el nuevo artículo 20.6 del TRLHL, que expresamente se refiere al apartado cuarto de dicho artículo, en el que se regulan las tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local. Sin duda, el apartado sexto que se ha introducido *ex novo* modifica el contenido del elemento objetivo del hecho imponible de este tipo de tasas, de tal manera que la forma de gestión del servicio público se ha convertido en una característica definitoria del mismo. Así, solo podrán ser calificadas jurídicamente como tasas aquellas contraprestaciones por servicios públicos locales que, siendo coactivos para el solicitante, sean prestados por medio de una técnica de gestión directa con personificación pública (por ejemplo, a través de un organismo autónomo). En efecto, tanto se ha afectado a este elemento esencial del tributo, que muchas contraprestaciones que, hasta este momento eran calificadas como tasas, a partir de ahora dejarán de serlo. Ejemplo de la mutación que va a deparar esta reforma es la calificación de la contraprestación exigida por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio prestado por una concesionaria. Hasta ahora, estas prestaciones eran definidas como tasas. En adelante, habrán de ser consideradas como PPCPNT. Por tanto, la alteración del hecho imponible de las tasas me parece evidente.

En segundo lugar, es necesario referirse a la doctrina del TC en relación con varios conceptos que son determinantes para la resolución de esta controversia. La definición de prestación patrimonial de carácter público, en particular su

53 Martínez Sánchez (2019b).

conexión con su carácter coactivo como consecuencia del principio de *autoimposición*, es una cuestión relativamente clara desde la STC 185/1995 y la STC 182/1997. No obstante, esta era una ocasión muy oportuna para precisar qué es lo que convierte en tributarias, desde un punto de vista constitucional, a las genéricas prestaciones patrimoniales de carácter público. A este respecto, se apunta que según la doctrina del propio TC serán tributarias las que «se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 102/2005, de 20 de abril, FJ 6) [FJ 5.º d)]; mientras que: «[...] en los casos de las prestaciones patrimoniales no tributarias, su finalidad podrá no ser el sostenimiento de los gastos públicos de forma general, sino que se trata de prestaciones con «inequívoca finalidad de interés público» [...] De esta manera, la prestación no será, estrictamente, una nueva fuente de ingresos públicos, pues con ella «no se persigue derechamente buscar una nueva forma de allegar medios económicos con los que financiar el gasto público, aunque tenga como efecto económico indirecto el de servir también a dicha financiación» (STC 83/2014)» [FJ 5.º e)]. De lo anterior se deduce que la «inequívoca finalidad de interés público» (expresión ciertamente amplia e inconcreta) es una característica común a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público⁵⁴. Así pues, lo que distinguirá a las tributarias de las que no lo son es su contribución a allegar medios económicos con los que financiar los gastos públicos⁵⁵.

Llegados a este punto, la referencia al carácter directo o indirecto de esta financiación de lo público no hace sino complicar aún más la cuestión y evidencia un criterio vacilante, que bien merece ser precisado. En todo caso, he defendido que se debería haber llegado a la conclusión de que este tipo de contraprestaciones sí merecen ser calificadas como tributarias por, al menos, dos razones que se desarrollan a continuación.

En primer lugar, porque, tal y como exige la propia doctrina del TC que se acaba de traer a colación, este tipo de contraprestaciones «se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». Fijémonos en el caso prototípico de la concesión de un servicio público. En efecto, en función de lo que establezca el pliego, las cantidades se abonarán a la Administración o a la concesionaria («directa o indirectamente») y, desde luego, sirven al sostenimiento de los gastos públicos, en tanto que constituyen una fuente de financiación de los servicios públicos, ya que, en función de los casos, complementarán la cantidad que abone el ente público a la concesionaria o, en el supuesto de que lo perciba directamente la Administración, reducirán la cuantía del canon concesional que deba abonarse. Más allá del sistema concreto de remuneración que se haya establecido, parece clara la conexión entre estas contraprestaciones y la financiación del servicio público de que se trate.

54 En este sentido, *vid.* STC 44/2015, en la que se concluyó que el descuento por volumen de ventas al Sistema Nacional de Salud tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público, pero no de naturaleza tributaria.

55 Igualmente, se ha propuesto una distinción adicional entre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario que son contraprestación por el uso de los servicios públicos, que son las que se consideran aquí, de aquellas otras que se exigen sin contraprestación, *vid.* Sanz Gómez (2021) y Palao Taboada (2023).

En segundo lugar, no debe olvidarse que, aunque incidentalmente, esta cuestión ya fue abordada en la STC 102/2005, sobre tarifas portuarias, en la que se llegó a la conclusión de que las contraprestaciones que los usuarios abonan por la prestación de esos servicios públicos, gestionados en régimen de concesión, han de ser calificadas como tasas. En la referida sentencia se dijo claramente que «[...] las llamadas «tarifas» por servicios portuarios constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria. Y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria» (FJ 6.º). Resulta evidente la contundencia con la que el TC afirmó la irrelevancia de la forma de gestión en la que se preste el servicio público, a la hora de calificar jurídicamente como tributo las prestaciones que se exijan en su virtud. A este respecto, de nuevo se ha de aclarar el significado del último inciso de la cita jurisprudencial reproducida («tal y como se desprende...»), ya que, sacado de contexto, podría dar lugar a equívocos. En efecto, tras aclarar que la irrelevancia de la forma de gestión del servicio era una consecuencia clara y directa de la propia doctrina anterior del TC, en la sentencia se expresa que —a mayor abundamiento— dicha doctrina había sido recogida expresamente por el legislador en la redacción del párrafo posteriormente suprimido del artículo 2.2 a) de la LGT. Ahora bien, a mi juicio no cabe entender, como hizo posteriormente el TS⁵⁶, que el Pleno esté invocando la letra de la LGT para justificar la naturaleza tributaria de unas tarifas recogidas en una norma de 1992. No puede ser así porque el tenor de una ley ordinaria no puede justificar por sí solo un canon de constitucionalidad para enjuiciar otro texto del mismo rango legal. En todo caso, de existir una contradicción entre una ley ordinaria y otra posterior, no se estaría ante un supuesto de inconstitucionalidad sino de derogación (*lex posterior derogat priori*). En realidad, el fallo de la STC 102/2005 trae causa, como ya se ha expuesto varias veces, de la doctrina anterior del propio TC, en particular de la sentada en la STC 185/1995 en lo tocante a la reserva de ley relativa a las prestaciones patrimoniales públicas y de la que emana de las SSTC 182/1997 y 233/1999, que se refieren al concepto de tributo, en las cuales expresamente se afirma que los tributos son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen «*directa o indirectamente*» a los entes públicos. Así, el TC parece que ha cambiado de criterio, lo cual es perfectamente posible, pero habría sido deseable que se hubieran explicitado las razones que han motivado tal modificación.

En cuanto a la reserva de ley, discrepo también de la conclusión que se alcanza en la sentencia porque, en mi opinión, la regulación sustantiva de las PPCPNT es insuficiente y no se colma con la remisión a la normativa de contratos⁵⁷. De hecho, me parece contradictorio que el TC haga alusión al artículo 11.2 de la LCSP («[s]e excluyen, asimismo, de la presente ley las relaciones jurídicas consistentes en la prestación de un servicio público cuya

56 STS de 25 de junio de 2019, rec. núm. 5108/2017, FD 8º.

57 El más que dudoso cumplimiento de la reserva de ley se explica en profundidad en Ortiz Calle (2019).

utilización por los usuarios requiera el abono de una tarifa, tasa o precio público de aplicación general») y, al mismo tiempo, se afirme que la reserva de ley queda salvada por la remisión a esta norma reguladora de la contratación pública. Esto es, la LCSP rige la relación entre Administración y concesionario, pero no, salvo de manera incidental, entre este y el usuario final. De ese modo, es necesario que la ley regule respecto a las PPCPNT quién será el obligado al pago, en qué plazo, qué consecuencias tendrá el impago, cuándo prescribirá la acción para reclamar el impago, etc. En ese sentido, la remisión que en el artículo 20.6 del TRLHL se hace a la ordenanza resulta un ejemplo de deslegalización de los elementos esenciales de las PPCPNT, en tanto que lo único que consta en la norma legal es el *nomen iuris* de las contraprestaciones, pero no su régimen sustantivo. Aún es más, tengo la impresión de que el TC no ha sido consciente de que las actuales PPCPNT van mucho más allá del arquetípico contrato de concesión de obra o servicios. En efecto, desde el momento en que se ha incluido también en este ámbito a todas aquellas personificaciones privadas de la Administración, que constituyen técnicas de gestión directa de los servicios públicos de acuerdo con el artículo 85 LBRL, pueden producirse situaciones en las que no haya ningún contrato. Así, por ejemplo, puede ocurrir en los casos en los que se haya encomendado, por medio de un acuerdo plenario, a una sociedad mercantil completamente pública la prestación de un servicio determinado; e igualmente podría ocurrir con los encargos a medios propios que regula el artículo 32 de la LCSP.

5. Conclusión

En definitiva, como se ha expuesto a lo largo de los epígrafes anteriores, en los últimos años se han producido cambios muy relevantes tanto en la normativa como en la jurisprudencia. De forma que, en la actualidad, la calificación jurídica de la contraprestación que se exija por los servicios públicos va a depender de dos elementos fundamentales: de su carácter coactivo (que vendrá determinado bien por prestarse en régimen de monopolio *de facto* o *de iure* o, en su caso, por tratarse de un servicio imprescindible para el solicitante) y de la concreta forma de gestión del servicio público de que se trate. La combinación de estas dos variables puede dar lugar, como se explica esquemáticamente a continuación, a cuatro resultados distintos: tasa; PPCPNT; precio público y precio privado.

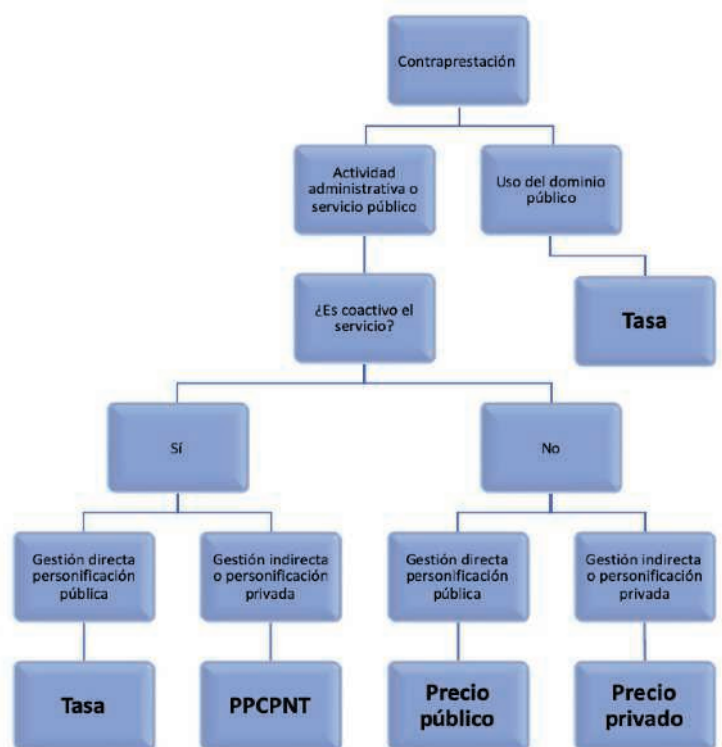
En todo caso, se ha de tener presente que la distinción entre precio público y precio privado en los casos en los que el servicio o actividad administrativa no sea de solicitud obligatoria no responde a un criterio estrictamente legal, sino que refleja la opinión de la Dirección General de Tributos expresada, entre otras resoluciones, en la Consulta Vinculante nº VI024-19, de 9 de mayo; así como la actual posición del Tribunal Supremo (*inter alia* SSTs de 23 de junio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1839; y de 23 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2628).

En próximos trabajos será necesario abordar las dudas pendientes que existen en relación con el régimen jurídico de las PPCPNT, como son –entre otras–

la posibilidad de que sean exigidas mediante los procedimientos de recaudación, la prescripción de las deudas, la posibilidad de la existencia de sustitutos y su compatibilidad con el IVA⁵⁸.

Por último, ante el criterio oscuro y vacilante expresado por el TC en sus últimas sentencias (señaladamente en la STC 63/2019), corresponde a la doctrina retomar la reflexión acerca del concepto constitucional de tributo, de modo que se ofrezca una definición sólida con características claramente perfiladas. La discusión, por tanto, continuará.

Cuadro-resumen para la calificación jurídica de la contraprestación por un servicio público local⁵⁹



58 Existen también dudas sobre los procedimientos formales que se han de seguir en la aprobación de las PPCPNT. En este sentido, por ejemplo, por medio del ATS de 6 de julio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:10575A), la sección de admisión apreció que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión: «determinar si en la elaboración de las ordenanzas locales reguladoras de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, ha de observarse el trámite previsto en el artículo 133.1 de la Ley 39/2015, con carácter previo a su aprobación inicial o, por el contrario, es suficiente, en la confección de este tipo de disposiciones, atender al procedimiento previsto en el artículo 49 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, a los efectos de discernir, en caso de no cumplir con el trámite del artículo 133, si se está ante un defecto formal insubsanable constitutivo de nulidad de pleno derecho o no».

59 Adviértase que, en directa aplicación del art. 20.6 TRLHL, las prestaciones coactivas satisfechas a una entidad pública empresarial han de ser calificadas como PPCPNT, a pesar de tener personificación pública y tratarse de gestión directa.

6. Bibliografía

Aguallo Avilés, A. (1992), *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

Alías Cantón, M. (2018), «Constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter no tributario», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. 5/2018.

Aneiros Pereira, J. (2018), «La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público de 2017 y sus pretendidas consecuencias», *Quincena Fiscal*, núm. 7/2018.

Ariño Ortiz, G. (1976), *Las tarifas de los servicios públicos. Poder tarifario, poder de tasación y control judicial*, Instituto García Oviedo, Sevilla.

CERMFL (2017), *Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo para la Financiación Local*.

Falcón y Tella, R. (2011a), «El concepto de tributo «desde la perspectiva constitucional» y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT», *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº11.

Falcón y Tella, R. (2011b), «¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT», *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 7.

Fedele, A. (1978), «Art. 23» en Siervo, U. y Fedele, A., *Rapporti Civili Art. 22-23, Commentario della Costituzione* a cura di Giuseppe Branca, Nicola Zanichelli Editore y Soc. Ed. Del Foro Italiano, Bologna y Roma, 1978.

Fernández Pavés, M.J. (2005), «Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT», *Tributos Locales*, núm. 52, junio 2005.

Fernández Rodríguez, T.R. (2004). «La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19, quincena 15-29 octubre 2004, Tomo 3.

García de Enterría, E. (1953), «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *Revista de Administración Pública*, nº 12.

García Novoa, C. (1997), «La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre y su influencia sobre la potestad tarifaria», *Revista Técnica Tributaria*, nº 36, enero-marzo 1997.

Lago Montero, J.M. (2005), «Artículo 6 Concepto», en Lago Montero, García Frías, Alfonso Galán, Guervós Maíllo y Gil Rodríguez, *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykison, Madrid.

Lozano Serrano, C. (1998), «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97.

Lozano Serrano, C. (2002), «Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales pública de los Ingresos por Prestación de Servicios», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, octubre-diciembre 2002.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022), «El tributo y la preocupante «huida» del Derecho tributario», en Aragón Reyes y Alonso Ureba (coords.), *Manual de Derecho para ingenieros*, capítulo 8, La Ley.

Martín Fernández, F.J. (1995), *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid.

Martín Jiménez, A. (2000), «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 106, 2000.

Martínez Sánchez, C. (2013), «La irrelevancia tributaria de la forma de gestión del servicio: una refutación de la potestad tarifaria», *Tributos Locales*, nº 112, 2013, págs. 89-103.

Martínez Sánchez, C. (2019a), «Tasas, tarifas y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario» en González-Cuéllar Serrano y Ortiz Calle (dirs.), *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Martínez Sánchez, C. (2019b), «La constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo, rec. núm. 739/2018)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 441.

Moreno González, S. (2008), «La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos», *Tributos Locales*, nº 83.

Ortiz Calle, E. (2019), «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario y el servicio público local de suministro domiciliario de agua», *Tributos Locales*, nº 139.

Pagès i Galtés, J. (2005), «El concepto de tarifa en la LGT de 2003: Aspectos dogmáticos y positivos», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 126, abril-junio 2005.

Pagès i Galtés, J. (2011), «El régimen jurídico público del servicio como criterio delimitador de las tasas tras la Ley de Economía Sostenible de 2011», *Tributos Locales*, nº 100, pp. 67-104.

Palao Taboada, C. (2001), ««Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 111, julio-septiembre 2001.

Palao Taboada, C. (2023), «Prestaciones patrimoniales de carácter público», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 481.

Pérez Royo, F. (2010), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, vigésima edición, Civitas, Madrid.

Ramallo Massanet, J. (1996), «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional del tributo)», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, abril/junio, 1996.

Rubio de Urquía, J.I. (2001), «Hacia la privatización de las prestaciones patrimoniales coactivas: una peligrosa tendencia que debe ser neutralizada», *Tributos Locales*, nº 9.

Ruiz Garijo, M. (2011), «Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado», en Chico de la Cámara y Galán Ruiz (dirs.), *Las tasas locales*, Thomson/Civitas, Cizur Menor.

Sainz de Bujanda, F. (1975), *Hacienda y Derecho*, tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 119 y ss.

Sanz Gómez, R. (2021), «Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 191, 2021.

Tornos Mas, J. (1982), *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y las tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia.

Tornos Mas, J. (2011), «La tarifa como forma de retribución de los concesionarios. Una figura constitucional y necesaria», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 24.

Villar Rojas, F.J. (2018), «El impacto de la nueva Ley de Contratos del Sector Público en la gestión de los servicios públicos locales», *Anuario de Derecho Municipal 2017*, nº 11.

Zornoza Pérez, J. y Ortiz Calle, E. (2010), «Las tasas», en Marín-Barnuevo Fabo (coord.), *Los tributos locales*, segunda edición, Civitas/Thomson, Cizur Menor.

PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Esaú Alarcón García

Académico correspondiente de la RAJYL

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Title

Past, present and future of the patrimonial responsibility of the state legislator in the tax field.

Resumen

En el presente trabajo se lleva a cabo una síntesis de la evolución jurisprudencial de la figura de la responsabilidad patrimonial del Estado que ha derivado en la regulación actual, prevista en las leyes 39 y 40/2015, la cual ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 28 de junio de 2022. A la luz de dicha resolución, se examina cuál es el régimen de reparación de daños causados por el legislador en materia tributaria, culminándose todo ello con el análisis de un reciente proyecto normativo para adaptar la normativa española en la materia a la citada STJUE, en el que se efectúan cambios de calado que pueden comportar un empeoramiento en la situación del afectado por la actuación dañosa.

Palabras clave

Responsabilidad patrimonial del estado, infracción suficientemente caracterizada, indemnidad, daños al particular causados por leyes contrarias al derecho de la Unión Europea.

Abstract

This work carries out a synthesis of the jurisprudential evolution of the figure of the patrimonial responsibility of the State, which has resulted in the current regulation, provided for in laws 39 and 40/2015, which has been subject to examination by the Court of Justice of the European Union in its judgment of June 28, 2022. As a result of said resolution, the regime of reparation for damages caused by the legislator in tax matters is examined,

culminating all this with the analysis of a recent regulatory project to adapt the Spanish regulations on the matter to the aforementioned ruling.

Keywords

Patrimonial responsibility of the state, sufficiently characterized infraction, indemnity, damage to the individual caused by laws contrary to the European Union rules.

Fecha de recepción: 17-08-2023/Fecha de aceptación: 4-09-2023/Fecha de revisión: 5-09-2023

Cómo referenciar: Alarcón García, E. (2023). Pasado, presente y futuro de la responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario. *Revista Técnica Tributaria* (142), 95-122.

SUMARIO

1. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria antes de las leyes administrativas siamesas de 2015
2. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en las leyes administrativas siamesas de 2015
3. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria tras la STJUE de 28 de junio de 2022.
4. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en la reforma proyectada para dar cumplimiento a la STJUE de 28 de junio de 2022
5. Bibliografía

1. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria antes de las leyes administrativas siamesas de 2015

Afamosos administrativistas interpretaron en tiempos pretéritos que, más allá de las facultades expropiatorias, la generación de un derecho a indemnización es una reflexión puramente teórica, insostenible bajo la única base del artículo 9.3 de la Constitución¹.

Esta postura exegética venía originada por la ausencia, hasta la llegada de la Ley 30/1992, de un régimen legal de responsabilidad patrimonial del Estado por sus actuaciones dañinas para el ciudadano, más allá del precepto citado de la Carta Magna que regula como uno de los principios constitucionales el de seguridad jurídica.

Así las cosas, si ha de otorgarse un papel destacado a algún organismo por acrisolar un sistema de acción aquiliana frente a las actuaciones dañosas de las administraciones públicas, sin duda debe mencionarse al Tribunal Supremo, cuya evolución jurisprudencial e inquietud en la materia ha favorecido la instauración de un régimen normativo propio.

En efecto, la hoy vetusta STS de 15 de julio de 1987, RJ 1988/10105, ya señaló que la ausencia de un régimen de responsabilidad de la Administración Pública implicaría una absoluta falta de ética en sus actuaciones, y el desconocimiento de unos valores y principios reconocidos en la Constitución al inspirar preceptos concretos de la misma; si a nadie le es lícito dañar a otro en sus intereses sin venir obligado a satisfacer la pertinente indemnización, menos puede hacerlo el Estado al establecer sus regulaciones generales mediante normas de cualquier rango, incluso leyes.

En un sentido similar merece la pena mencionar la STC n.º 108/86, de 29 de julio, que sostuvo que una variación legal concreta –en el caso allí enjuiciado, un escalonamiento en la edad de jubilación– pudiera *«producir en cuanto origine una frustración de las expectativas existentes y, en muchos casos, perjuicios económicos. Es posible, incluso, que esta finalidad no quede suficientemente asegurada y que esos efectos negativos, de no ser corregidos, puedan merecer algún género de compensación»* –apartado II.22–.

Con estos precedentes se llega a la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo Título X establecía un régimen «de la responsabilidad de las Administraciones Públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio», con cinco escasos preceptos.

Merece destacar, de dicha regulación, el establecimiento –artículo 139.3– de una acción indemnizatoria *«por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos»* que los particulares *«no tengan el deber jurídico*

1 Señaladamente, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, en *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2022.

de soportar», siempre y cuando se cumplieran dos requisitos: de un lado, que la propia ley previera la indemnización; de otro, que dicha reclamación hubiera sido acordada con los parámetros –en los términos– exigidos en ella –en el propio acto legislativo dañino–.

La parquedad de estos preceptos generó una enorme e inevitable controversia en su aplicación práctica, lo que determinó que esos cimientos normativos vinieran a consolidarse a través de una construcción de argamasa jurisprudencial.

Fue, así, la STS de 29 de febrero de 2000, n.º 1574/00, recurso 49/1998, la que trata por vez primera la responsabilidad patrimonial del estado legislador derivada de una declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria. Concretamente, esa resolución es consecuencia de la previa STC n.º 173/96, de 31 de octubre, que estima la inconstitucionalidad del gravamen complementario a la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

En la resolución suprema, se tratan aspectos novedosos como que *«la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia»* ya que *«la sentencia firme dictada, al no corregir el perjuicio causado por el precepto inconstitucional mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a la que acudieron otros tribunales, consolidó la actuación administrativa impugnada, que en ningún momento fue consentida por la entidad interesada, la cual agotó todos los recursos de que dispuso. Con ello se impidió la devolución de lo indebidamente ingresado consiguiente a la anulación de la actuación viciada»* –FJ 6º–.

Por su parte, la STS de 13 de junio de 2000, n.º 4836/00, recurso 567/98, estableció que *«el resarcimiento de los daños causados por la aplicación de la ley inconstitucional no equivale a la devolución de los ingresos realizados»* –afirmación realizada en el FJ 9º de la resolución, que tendrá importancia por lo que se expondrá en el último apartado de este trabajo–. La ley goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa.

La STS de 15 de julio de 2000, n.º 5880/00, recurso 736/97, instaura el paralelismo procesal, hoy pacífico, frente a actuaciones viciadas de las administraciones, señalando que *«los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión»* de un acto nulo de pleno derecho de acuerdo con la normativa general –administrativa o tributaria– *«y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados a su vez para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador»* –FJ 4º–.

Es destacable la STS de 29 de enero de 2004, n.º 442/04, recurso 52/02, pues es la primera que trata acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado por una acción legislativa que viola el derecho de la Unión en materia tributaria. Dicha resolución trae causa de la STJUE de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrija y otros), que resolvía una petición de

decisión prejudicial planteada por el TEAR de Cataluña acerca de la contrariedad con el derecho europeo del artículo 111 de la Ley del IVA, estimando el Alto Tribunal europeo que el artículo 17 de la Sexta Directiva *«se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entredicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas»*.

El TS considera que, a pesar de la evidente oposición con la norma europea de la transposición española en materia de IVA, no existía en el caso concreto una violación suficientemente caracterizada y, a mayor abundamiento, el reclamante se había aquietado a la acción legislativa espuria, al no haber impugnado los actos administrativos aplicativos de la norma española².

Siguiendo con este análisis jurisprudencial diacrónico, otra sentencia del Tribunal de Luxemburgo, de 6 de octubre de 2005, generó peticiones de responsabilidad patrimonial que llevaron al Tribunal Supremo, ante las dudas que le planteaba la redacción de los preceptos reguladores de la responsabilidad patrimonial en la Ley 30/1992, a plantear una cuestión prejudicial ante el propio Tribunal de Justicia de la Unión.

Nos estamos refiriendo, cómo no, a la STJUE de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (asunto C-204/03), en virtud de la cual el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que la limitación del carácter deducible del IVA establecida por los artículos 78 y 102 de la Ley 37/1992 –el conocido como régimen de prorata– era incompatible con los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva.

La compañía Transportes Urbanos, que había presentado autoliquidaciones por los ejercicios 1999 y 2000 con arreglo a la Ley 37/1992, no ejerció su derecho a solicitar la rectificación de dichas liquidaciones de forma que, en el momento de la publicación de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, tal derecho había prescrito. Así las cosas, el particular inició el peregrinaje litigioso para conseguir la reparación del daño a través de una reclamación de responsabilidad patrimonial que dio lugar a una resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, que incidía en la pasividad del particular al no haber solicitado iniciado una vía de recurso dentro del plazo de prescripción.

Frente a la desestimación administrativa de su reclamación, la citada mercantil interpuso un recurso ante el Tribunal Supremo, el cual se vio obligado a plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE –mediante Auto de 1 de febrero

2 José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE centra su brillante análisis de la responsabilidad patrimonial tras la sentencia de Luxemburgo, precisamente, en esta cuestión, en su trabajo a día de hoy «Tributos y responsabilidad patrimonial del estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022. Criterios del Tribunal Supremo», capítulo de un libro colectivo coordinado por Isaac MERINO JARA, inédito, *passim*.

de 2008— ante sus dudas sobre la compatibilidad con el derecho de la UE de los diferentes requisitos previstos en la normativa española para obtener una indemnización por la responsabilidad de los actos administrativos dictados, por un lado, en cumplimiento de una ley declarada inconstitucional y, por otro, los que se derivan de una norma contraria al derecho europeo.

La decisión prejudicial C-118/08 da lugar, así, a la STJUE de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL, que conmina al legislador español a la equiparación de los requisitos para obtener la indemnización por responsabilidad patrimonial tanto por vulneración del derecho europeo como por vulneración de la Constitución. El fallo, concretamente, establece que *«el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente»*.

Esta sentencia dio lugar a que el TS resolviera el asunto prejudicializado mediante su sentencia de 17 de septiembre de 2010, n.º 4974/10, recurso 153/07, en la que considera que la responsabilidad patrimonial no puede quedar cerceada por la cosa juzgada, pues la firmeza de una sentencia no legitima el perjuicio padecido por el particular³.

Como último hito en materia de responsabilidad patrimonial antes de las leyes administrativas de 2015 deben mencionarse las consecuencias derivadas de otra resolución luxemburguesa que ha puesto de manifiesto las vergüenzas legislativas patrias. Nos referimos, obviamente, a la STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, que tuvo por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante Auto de 29 de noviembre de 2011, en el procedimiento entre Transportes Jordi Besora y la Generalidad de Cataluña, en virtud del cual se le denegaba a aquella empresa la devolución del vulgarmente conocido como

3 Merece la pena transcribir el fundamento de derecho undécimo de esta resolución: *«El reconocimiento de principio de responsabilidad patrimonial del Estado constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjuicios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales. En este sentido la Sentencia de esta Sala de 12 de junio de 2003 (Rec. 46/1999) indicó que «Ante todo debe sentarse la premisa de que la interpretación del instituto de la responsabilidad patrimonial debe ser siempre de carácter extensivo en el sentido de que ha de ser siempre favorable a la protección del particular frente al actuar del Estado, de una parte porque así lo exige el carácter objetivo de esa responsabilidad en el ámbito del derecho interno y de otra porque no es sino una forma de paliar las deficiencias que otras técnicas de protección de esos intereses presentan, no siendo en consecuencia razonable que el particular vea minorado su derecho a la tutela judicial efectiva en beneficio del Estado infractor. La interpretación pro particular de la responsabilidad se infiere con claridad del hecho de que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia no excluyen la aplicación de criterios menos restrictivos derivados de la legislación estatal, lo que por otra parte resulta tremendamente importante en la esfera de nuestro ordenamiento*

«céntimo sanitario», esto es, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El TJUE resuelve que, tal y como presumía la empresa, dicho tributo resultaba contrario al derecho de la Unión, ya que no podía considerarse que tal impuesto persiguiera una finalidad específica en el sentido de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, «*ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente*».

Esta resolución del Tribunal de Luxemburgo, de la que se derivó un alud de solicitudes de reclamación de responsabilidad patrimonial, pesó mucho en la mente del legislador español de 2015, como se tratará de exponer en el apartado siguiente, siendo fácilmente inteligibles los incumplimientos detectados en el nuevo régimen de responsabilidad por parte de la STJUE de 28 de junio de 2022, objeto de este comentario.

2. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en las leyes administrativas siamesas de 2015

Se ha intentado demostrar, hasta ahora, la evolución (básicamente, jurisprudencial) del régimen de responsabilidad patrimonial del estado por los daños causados a los particulares hasta llegar a 2015, un auténtico caldo de cultivo idóneo para las restricciones al acceso a indemnizaciones que intentó perpetrar el legislador en aquel entonces.

El primer ataque a la reclamación de daños a la Administración se produjo en el Anteproyecto de modificación de la LGT que fructificó en la Ley 34/2015,

Merece la pena transcribir el fundamento de derecho undécimo de esta resolución: «*jurídico en cuyo marco el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene carácter objetivo, de modo que basta la existencia de un daño antijurídico e individualizado para que, de existir nexo causal entre el actuar de la administración y el resultado producido, opere el citado instituto jurídico*». Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial. De un lado, la norma jurídica vulnerada –Sexta Directiva– confería derechos a los particulares, concretamente el derecho a la deducción de IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria. De otro, se ha producido una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior. Finalmente, puede afirmarse que existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pueda entenderse rota por el hecho del que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. En este sentido, no ofrece duda de que concurre el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJCE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria».

de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que proyectaba un nuevo artículo 219 bis y una reforma de su artículo 120, regulador del régimen de rectificación de autoliquidaciones.

El Anteproyecto pretendió crear una nueva vía para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario, a través de un procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hubieran sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el derecho de la Unión Europea, previsto en el proyectado artículo 219 bis LGT⁴.

Por su parte, se introducía también en el artículo 120 LGT, regulador del régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: «4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis. 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción».

De la lectura conjunta de ambos preceptos, resultaba fácil colegir que dicha propuesta normativa pretendía contornear la ya consolidada jurisprudencia en materia de responsabilidad patrimonial del Estado, circunscribiendo las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado al encorsetado procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del artículo 120 LGT.

4 El literal del nuevo precepto señalaba lo siguiente: «1. La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el artículo 120.4 de esta ley. 2. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su conformidad con el Derecho de la Unión Europea. Para la determinación de los efectos retroactivos se atenderá al contenido de la sentencia y, en el caso de que ésta no contenga pronunciamiento al respecto, a la doctrina de los tribunales en materia de inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación de la norma al Derecho de la Unión Europea. 3. La revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. 4. La devolución que se pudiese acordar como consecuencia de la revocación regulada en este artículo solo podrá reconocerse en favor de quien acredite haber sufrido el daño efectivo derivado del ingreso realizado como consecuencia del acto revocado. 5. El procedimiento para declarar la revocación a que se refiere este artículo podrá iniciarse: a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico; b) A instancia del interesado. Será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados. En todo caso deberá emitirse informe por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que podrá tener carácter individual o genérico, sobre la procedencia de la revocación. Cuando se pretenda la revocación de actos confirmados por resoluciones económico-administrativas, se solicitará informe al Tribunal que dictó la resolución».

La voluntad del legislador era, pues, conseguir un vaciamiento de contenido del régimen, a través de un tan sencillo como malévolos expediente: eliminando el plazo prescriptivo de un año, amparado en el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador desde la producción del daño, se aplicaría automáticamente, según el previsto artículo 219 bis.3 LGT, el único plazo prescriptivo para las obligaciones tributarias, lo que hubiera tenido como efecto la ausencia de reparación por los daños ocasionados más allá de los cuatro años desde el cumplimiento de la obligación tributaria indemnizable. Veremos que, en la propuesta normativa para adaptar el régimen de responsabilidad patrimonial a la jurisprudencia del TJUE, el legislador vuelve por sus fueros a intentar cometer este mismo exceso.

Esa previsión fue objeto de severas críticas por parte del preceptivo dictamen –n.º 130/2015– del Consejo de Estado, que centró sus primeras objeciones en cuestiones dogmáticas, como la anomalía de asimilar procesalmente figuras tan jurídicamente dispares como son la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas y la revocación de actos⁵.

Así las cosas, para el organismo consultivo «unificar» este régimen en materia tributaria, bajo las reglas de la revocación (y haciendo pasar por ellas las reclamaciones de responsabilidad del Estado legislador), hubiera producido más inconvenientes que ventajas porque no se trata de instituciones comparables, lo que le lleva a señalar que *«este Consejo es de la opinión de que no debe incrustarse el régimen de la responsabilidad del Estado legislador entre los supuestos de revisión extraordinaria de actos administrativos firmes. Aquella encuentra sus propios presupuestos –que a su vez son distintos en el caso de que la contravención declarada sea del Derecho de la Unión Europea– y no deben mezclarse ambas instituciones, ni tampoco desde un punto de vista formal ambos cauces de reclamar»*.

Dejando de lado esta cuestión de técnica normativa, el Consejo de Estado centró sus objeciones al nuevo régimen de responsabilidad patrimonial que se pensaba instaurar en la exacerbada limitación temporal que se ha comentado.

El informe venía a señalar que, con la pretendida regulación del apartado 3 del artículo 219 bis LGT se pasaría del plazo de un año para efectuar la reclamación –propio de la responsabilidad patrimonial– desde la sentencia que declare la anulación (según la teoría de la *actio nata*, aplicada multiseccularmente en la materia por parte del Tribunal Supremo), al cómputo mucho más gravoso derivado de fijar el *dies a quo* en el último acto con capacidad de interrumpir la prescripción, aclarándose incluso en la memoria que acompañaba al proyecto que *«sin que a estos efectos la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad con el Derecho de la Unión Europea, produzca efectos interruptivos»*.

Esta circunstancia le llevó a considerar, como observación esencial, que *«principalmente por el hecho de que podrían devenir prescritos –firmes e ina-*

5 Señala, en este sentido, el informe que *«la configuración del régimen de revocación no es correcta desde un punto de vista dogmático (se trata más bien de un nuevo supuesto de revisión de oficio) y después, y principalmente, porque se confunde su régimen con el de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como seguidamente se tratará por extenso»*.

tacables— determinados actos aun en contradicción con la eficacia que se determine por las sentencias del TC o del Tribunal de Justicia, se considera que debe suprimirse la comentada regla del artículo 219 bis.3 LGT según la redacción del anteproyecto».

Paradójicamente, el mecanismo pergeñado por el proyecto de reforma de la LGT para socavar las posibilidades de obtener indemnizaciones por daños en materia tributaria pasó inadvertido para el Consejo General del Poder Judicial, en el informe que emitió sobre el texto normativo en ciernes, si bien una vocal emitió una durísima opinión sobre esta concreta cuestión en el apartado VI de su voto particular.

Incide también el voto particular al informe del CGPJ en el dislate procesal derivado de intentar convertir la reclamación de responsabilidad por daños derivados de actos del legislador en una suerte de medio de revisión tributaria⁶.

Tras estas críticas, afortunadamente, los cambios normativos propuestos no se recogieron en la definitiva modificación de la LGT, lo que determinó al legislador, inasequible al desaliento en su tarea limitativa frente a la responsabilidad patrimonial del Estado, a incluir el nuevo régimen en la tramitación de la reforma que entonces se estaba llevando a cabo en la principal norma procesal administrativa —la LRJPAC— que dio lugar, en un inusual desdoblamiento jurídico, a las leyes 39 y 40 de 2015.

Fue la reforma que daría lugar a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas —LPAC—, la que recabó nuevamente los dictámenes de Consejo de Estado y Consejo General del Poder Judicial que trataron la cuestión que nos interesa y, ello, a pesar de que el nudo gordiano del régimen de responsabilidad patrimonial no venía regulado en dicho texto normativo sino en la que sería la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público —LRJSP—.

El dictamen n.º 275/2015, del Consejo de Estado fue constructivo, hasta el punto de que alguna de sus apreciaciones fue atendida mediante cambios en la norma proyectada —así ocurre, íntegramente, con el apartado 3 del artículo 32 LRJSP—, a pesar de que no dejó de poner de manifiesto la nefasta técnica legis-

6 El voto emitido por M^a Concepción Sáez Rodríguez concluye, de esta manera, que: «*La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la UE contenido en el artículo 4.2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de desconformidad con el derecho de la UE. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse».*

lativa empleada⁷. Por lo que se refiere al informe del CGPJ, se limitó a tratar cuestiones de matiz, carentes de relevancia conceptual.

Finalmente, el régimen de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas quedó regulado en las dos normas citadas, desglosando así el marco normativo del régimen en dos textos legales, en un inédito caso de bipolaridad legislativa: la LPAC le dedica su artículo 67 y, en cuanto a la LRJSP, se regula en su capítulo IV, titulado «*Responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas*».

En apretada síntesis, las novedades que aportan estos textos normativos a la responsabilidad de las administraciones públicas por daños causados al particular se centran en los siguientes aspectos:

En primer lugar, podría decirse que se establece una suerte de cuestionario para la iniciación del procedimiento de reclamación de responsabilidad, cuyo incumplimiento puede dar lugar a la inadmisión o desestimación, requiriéndose a estos efectos al particular perjudicado que individualice la lesión que se le ha infligido, la relación de causalidad del daño con el funcionamiento del servicio público, una evaluación económica, de resultar posible cuantificarla y, por último, que indicara el momento de producción de la lesión.

En segundo lugar, se señala que no inhibe la responsabilidad derivada de la inconstitucionalidad de una ley el hecho de que hubieran recaído sentencias con fuerza de cosa juzgada desestimando la impugnación de actos administrativos que aplicaron la norma inconstitucional, adaptándose así a la jurisprudencia del TS en la materia, de modo que únicamente podría quedar vedada la vía de la responsabilidad si el Tribunal Constitucional excluyera los efectos *ex tunc* de la resolución que da origen a la acción indemnizatoria frente al Estado.

Fijémonos en que este cambio normativo ejerce una fuerza pendular sobre la situación previa, haciendo ahora de mejor condición al incumplimiento de la norma constitucional –antes, en peor situación– que al incumplimiento del derecho europeo –sometido, ahora, al test del artículo 32.5 LRJSP–. En efecto, debe recordarse que el Alto Tribunal tenía dicho –en su precitada sentencia de 13 de junio de 2000– que no podía imponerse a los perjudicados por los actos de aplicación de normas legales declaradas inconstitucionales la carga de impugnarlos hasta agotar todas las instancias procesales. En cambio, en supuestos de responsabilidad derivada de actos aplicativos de una norma contraria al derecho europeo, resultaba exigible el agotamiento de todas las ins-

7 Merece ser transcrito el mensaje que aquí lanza el dictamen: «*En todo caso, la regulación de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial deberá siempre realizarse de forma integral (...) no puede dejar de apuntarse que el tratamiento que en el anteproyecto reciben ambas instituciones perjudica, en última instancia, la calidad técnica de la norma y su coherencia interna. Y ello porque, al intercalar en la regulación del procedimiento administrativo común las llamadas «especialidades» aplicables en materia sancionadora y de responsabilidad, se dificulta la comprensión general de la Ley y se oscurece el conocimiento completo y unitario del régimen jurídico aplicable a tales materias. De este modo, el objetivo de clarificación y simplificación que la regulación proyectada se propone alcanzar queda frustrado, lográndose precisamente el efecto contrario: aumentar la confusión y complejidad de la norma al regular en ella de forma dispersa las reglas propias y específicamente aplicables a los procedimientos a través de los cuales se ejerce la potestad sancionadora o se encausa el régimen de la responsabilidad patrimonial, rompiendo además con ello la continuidad en la ordenación de lo que ha de ser, en sentido estricto, el procedimiento administrativo común*».

tancias judiciales invocando el derecho de la Unión infringido –según las también ya dichas sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005–, si bien dicha tesis fue rechazada tras la STJUE de 26 de enero de 2010, que consideró que esa restricción no era acorde con el derecho europeo.

Ahora, tanto en quebrantamientos de derecho europeo como de la Carta Magna, se exige una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, si bien el incumplimiento del derecho de la Unión tiene una exigencia adicional: que se acredite que se ha producido una infracción suficientemente caracterizada, de acuerdo con inveterada jurisprudencia del TJUE.

Esto supone que, en la nueva regulación, se genera una nueva diferencia de trato, en perjuicio de los quebrantamientos de derecho europeo, al exigirse en este caso una triple condición –art. 32.5 LRJSP– que no se exige para la responsabilidad por infracciones de la norma constitucional –art. 32.4 LRJSP–.

Por último, como gran novedad *in peius* para el administrado, se le obliga a una exigencia procesal quimérica: haber alegado la infracción del derecho europeo o la de la norma constitucional que le ha generado el daño en todas las instancias⁸.

Como no podía ser de otra manera, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción, por un posible quebrantamiento de los principios constitucionales por parte de las leyes 39 y 40/2015, frente al Reino de España. En fecha 31 de enero de 2018, la Guardiania de los Tratados emitió una nota de prensa informando acerca de la remisión de un dictamen motivado a España debido a que, en su opinión, las normas administrativas de 2015 incumplían los principios de equivalencia y efectividad, al establecer condiciones menos favorables en lo relativo a la responsabilidad por una infracción de la legislación de la UE que por la responsabilidad debida a una infracción de la Constitución española, disponiendo además de condiciones de procedimiento no acordes con la consolidada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, al hacer excesivamente gravoso para el particular el incoar el procedimiento.

Mediante comunicado de prensa de 27 de noviembre de 2019, la Comisión anuncia la decisión de llevar el asunto ante el TJUE, interponiendo recurso por incumplimiento el 24 de junio de 2020, asunto C-278/20, al considerar contrarios a los principios de efectividad y equivalencia los artículos 32, apartados 3

8 Merece ser transcrito el mensaje que aquí lanza el dictamen: «*En todo caso, la regulación de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial deberá siempre realizarse de forma integral (...) no puede dejar de apuntarse que el tratamiento que en el anteproyecto reciben ambas instituciones perjudica, en última instancia, la calidad técnica de la norma y su coherencia interna. Y ello porque, al intercalar en la regulación del procedimiento administrativo común las llamadas «especialidades» aplicables en materia sancionadora y de responsabilidad, se dificulta la comprensión general de la Ley y se oscurece el conocimiento completo y unitario del régimen jurídico aplicable a tales materias. De este modo, el objetivo de clarificación y simplificación que la regulación proyectada se propone alcanzar queda frustrado, lográndose precisamente el efecto contrario: aumentar la confusión y complejidad de la norma al regular en ella de forma dispersa las reglas propias y específicamente aplicables a los procedimientos a través de los cuales se ejerce la potestad sancionadora o se encauza el régimen de la responsabilidad patrimonial, rompiendo además con ello la continuidad en la ordenación de lo que ha de ser, en sentido estricto, el procedimiento administrativo común».*

a 6, y 34, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015 y al artículo 67, apartado 1, tercer párrafo, de la Ley 39/2015.

3. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria tras la STJUE de 28 de junio de 2022.

Con estos precedentes, el 28 de junio de 2022 se hacía pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que condenaba nuevamente a España por su regulación restrictiva de la responsabilidad patrimonial por daños causados por actos normativos, al concluir que vulnera el derecho de la Unión.

Los parámetros de los que se sirve el Tribunal de Justicia de la Unión para evaluar la bondad del sistema indemnizatorio español son los principios de efectividad y de equivalencia y, según la sentencia, es el primero de ellos el que resulta vulnerado por diversos preceptos de la norma española, a pesar de que la Comisión Europea también alegaba un incumplimiento del último, como se verá.

En efecto, por un lado, el TJUE estudia la novedosa exigencia impuesta al ciudadano de haber alegado en todas las instancias, y con acierto, la contrariedad de la norma impugnada con la Constitución o con el derecho europeo. Para el máximo órgano jurisdiccional europeo, ello supone una *«complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad»* –apartado 144 de la sentencia– dado que al común de los mortales le puede resultar difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia⁹.

Sobre esta macabra ruleta rusa procesal ya había tenido ocasión de pronunciarse nuestro Tribunal Supremo a través de una exégesis que flexibilizaba, hasta convertirlo en papel mojado, el estricto tenor literal de la LRJSP.

En efecto, es destacable en este orden de cuestiones la STS de n.º 1404/20, de 27 de octubre, que estableció, en relación con los requisitos de la impugnación e invocación de la inconstitucionalidad contenidos en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015 que, en los casos en los que la inconstitucionalidad se predique de una norma con rango de ley de aplicación directa, sin previa actividad administrativa y reconociendo derechos favorables a los ciudadanos, no pueden exigirse dichos requisitos por ser de imposible cumplimiento.

Así las cosas, este punto de la sentencia no va a tener mayor trascendencia práctica, más allá de que resultaría deseable un cambio normativo que otorgara

9 Concretamente, la STJUE señala que *«el hecho de exigir que el particular perjudicado haya invocado, desde la fase previa del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, y que tiene por objeto evitar dicho daño o limitarlo, la infracción del Derecho de la Unión posteriormente declarada, so pena de no poder obtener la indemnización del perjuicio sufrido, puede suponer una complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad. En efecto, en esa fase puede resultar excesivamente difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia»*.

mayor seguridad jurídica al afectado por el daño generado por el legislador, flexibilizando los términos de la ley en vigor¹⁰.

En otro orden de cuestiones, el TJUE analiza las dos condiciones temporales para poder obtener la indemnización por el daño causado por la actuación legislativa como son, por un lado, el plazo de prescripción de un año –artículo 67.1 LPAC– para reclamarla, desde la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada y, por otro lado, el de caducidad de cinco años –artículo 34.1 LRJSP–, que impediría reclamar los daños producidos más allá de cumplido ese término, desde su producción hasta la publicación de la sentencia del TJUE que declare el incumplimiento.

La resolución del Tribunal de Luxemburgo constata que estos condicionantes temporales del régimen de responsabilidad quebrantan el principio de efectividad, pues *«además de que la indemnización de un daño ocasionado por el legislador como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión no puede estar subordinada, en ningún caso, a la existencia de una sentencia de esa naturaleza, este requisito tiene como efecto –teniendo en cuenta la duración del procedimiento al final del cual se dicta tal sentencia, esto es, un procedimiento por incumplimiento en el sentido del artículo 258 TFUE o un procedimiento prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE– hacer en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener una indemnización»*.

Nuevamente, el Tribunal Supremo ya había tenido ocasión de ponderar los resultados prácticos de la aplicación estricta de estos plazos, llevando a cabo una interpretación extensiva de ambos preceptos para llegar a la consideración de que, el primero de ellos –el de prescripción anual– es susceptible de suspensión en el caso, harto habitual en la praxis diaria dada la dilatación temporal de los litigios tributarios, de que el particular estuviera pendiente del resultado de un litigio en curso.

Concretamente, la STS de 18 de noviembre de 2020, recurso 404/2019, había señalado que, *«en tales supuestos y siempre que la impugnación se haya realizado con anterioridad a la sentencia del TJUE pero la sentencia firme que se dicte en el proceso impugnando el acto de aplicación adquiera firmeza después del mencionado plazo del año, éste deberá computarse desde esa firmeza. En otro caso, el derecho de resarcimiento quedaría ineficaz y, además, siendo esa firmeza presupuesto del ejercicio del mismo, dicha interpretación es acorde a la romanista doctrina de la «actio nata» que rige en materia de prescripción. Y así lo hemos declarado en nuestra sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre»*.

Lo mismo ha ocurrido con los cinco años de caducidad desde la producción del daño, frente a los que nuestro Alto Tribunal también ha tenido en cuenta los efectos de la alta litigiosidad tributaria en el ámbito patrio. En efecto, con rela-

¹⁰ Esta circunstancia ha determinado que el CGPJ, en su informe sobre la reforma proyectada del régimen de responsabilidad patrimonial de 20 de julio de 2023, de la que se hablará más adelante, considere que *«en definitiva, no puede exigirse al particular que alegue en toda su extensión y exactitud la contrariedad al Derecho de la Unión, debiendo bastar una puesta de manifiesto del posible motivo de incompatibilidad, a fin de que el tribunal ordinario pueda examinar, valorar, y actuar en consecuencia»* –página 15, apartado 3º–.

ción a este punto, la STS de 14 de septiembre de 2020, recurso 2486/2019, ha interpretado el concepto de «daños producidos» del que habla el artículo 34.1 LRJSP en el sentido de que *«está aludiendo a aquellos incuestionables y definitivos que no están sujetos o pendientes de revisión. (...) En este sentido y cuando el daño se imputa a un acto administrativo que se considera ilegal, la producción del daño viene referida al momento en que se consolida la situación perjudicial derivada del acto causante, que tiene lugar al agotarse las vías para corregir o evitar la efectividad del perjuicio»*.

Expuesto lo anterior, el nudo gordiano de la STJUE de 28/6/2022 se encuentra en la contrariedad con el principio de efectividad que Luxemburgo detecta en dos aspectos de la norma española.

En primer lugar, se cuestiona la exigencia de *«que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada»*. Se trata de un requisito legal sorprendente, como es supeditar la reparación del daño a una declaración judicial previa del máximo órgano jurisdiccional europeo, pues la jurisprudencia del propio TJUE ya lo había considerado como contrario al derecho de la Unión en resoluciones ya clásicas (destacables, en este sentido, la STJUE de 5 de marzo de 1996, Brasserie du Pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93 y la STJUE de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08) y que, por tanto, el legislador español a buen seguro conocía al redactar el texto normativo en cuestión, lo que supone una evidente actuación maliciosa por su parte¹¹.

Como avanzó BERBEROFF AYUDA, *«esta exigencia encaja mal con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, lo que es más grave, con la del Tribunal de Luxemburgo, dada la fuerza vinculante de su jurisprudencia y la interacción de los principios de primacía y de cooperación leal»*¹². En este sentido, el TS ya venía interpretando el artículo 32.6 LRJSP con suma laxitud, entendiendo –STS de 18 de noviembre de 2020– que en realidad *«no se impone esa exclusividad en el precepto de manera expresa y parece que (...) lo que hace el legislador es acoger la hipótesis más normal»*.

En segundo lugar, el TJUE también considera contraria al principio de efectividad la exigencia de *«que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u*

11 IBÁÑEZ GARCÍA expone con meridiana claridad la motivación de este criterio jurisprudencial: *«A diferencia de lo que sucede con la declaración de inconstitucionalidad de una ley (monopolizada por el Tribunal Constitucional) y la acción de daños derivada de la aplicación de esa ley, el juez nacional ordinario, cuando ha de pronunciarse sobre una reclamación por daños derivados de la aplicación de una ley supuestamente contraria al Derecho de la Unión, puede –en ejercicio de una facultad que está fortísimamente desconcentrada– analizar y resolver en primer término la cuestión de si, en efecto, dicha ley incumple ese Derecho supranacional»*, en «¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?», en *ECJ Leading Cases* (UNED), de 15/04/2015, www.ecjleadingcases.wordpress.com.

12 Vide BERBEROFF AYUDA, «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión: algunas reflexiones sobre su nuevo régimen jurídico», en *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, n.º 1, de junio de 2016, El Derecho Editores.

omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnabile».

En este punto, la sentencia empieza recordando que el derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una norma nacional que establezca que un particular no puede obtener la reparación de un perjuicio que no ha evitado, deliberada o negligentemente, ejerciendo una acción judicial, si bien esto solo es posible siempre y cuando el ejercicio de dicha acción judicial no ocasione dificultades excesivas al perjudicado o cuando pueda razonablemente exigirse a este dicho ejercicio¹³.

Así las cosas, tal y como ya tenía establecido la jurisprudencia europea¹⁴, el perjudicado *«debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio, si no quiere correr el riesgo de tener que soportar el daño ella sola. En cambio, sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten».*

La norma española enjuiciada únicamente permite que, impugnando en tiempo oportuno la actuación administrativa que ocasiona el daño, el particular afectado pueda resarcirse del perjuicio o, al menos, reducir su magnitud, sin exigir un agotamiento de todas las instancias judiciales nacionales, *«lo que puede facilitar el cumplimiento de este requisito»* según el criterio del TJUE (apartado 126 de su sentencia).

Nuevamente el Tribunal Supremo había venido, con carácter previo a la resolución europea, a flexibilizar el cumplimiento de este requisito para practicar una acción resarcitoria frente al Estado. En efecto, el TS ha interpretado en varias sentencias –por todas, las SSTs de 14 y 21 de septiembre de 2020, n.º 1158 y 1186/20– este requisito, de modo que no se exige que el acto administrativo haya sido recurrido por los cauces ordinarios, sino que se entiende cumplido también cuando el acto hubiese alcanzado firmeza y posteriormente, pero siempre con carácter previo al dictado la sentencia (en los casos enjuiciados, del Tribunal Constitucional) que generara el efecto indemnizatorio, se solicite la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, alegándose la inconstitucionalidad de la norma en la impugnación jurisdiccional que se dirija contra la denegación de la revisión¹⁵.

13 Como nos recuerda CAMPOS MARTÍNEZ, esta es la posición que había adoptado, también, el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones a los asuntos acumulados C-222 y C-225 de 2005, al considerar que un requisito de estas características no resulta contrario al derecho europeo porque, al impugnarse previamente el acto administrativo que da origen al perjuicio, el perjudicado habría tenido acceso a una vía judicial en la que su derecho se hubiera podido ver protegido. Contrarios a esta postura se habían mostrado con anterioridad, continúa indicando este autor, otros abogados generales, como Tesouro (en sus conclusiones a los asuntos acumulados C-46 y C-48 de 1993) y Léger (en el asunto C-5/94), reconociendo que la ausencia de una previa interposición de recurso judicial en el que se cuestione la legalidad del acto no determina, per se, una negligencia del perjudicado que inhíba la responsabilidad por el daño, puesto que el perjuicio causado preexiste a la acción u omisión del afectado.

14 STJUE de 24 de marzo de 2009, Danske Slagterier, C-445/06 y de 4 de octubre de 2018, Kantarev, C-571/16.

15 Ídem, con relación a la nulidad de pleno derecho, la STS n.º 1384/2020, de 22 de octubre.

Sin embargo, y este es un óbice basilar para el Tribunal de Luxemburgo, el administrado carece, según las disposiciones nacionales objeto de análisis, de la posibilidad de impugnar aquellos daños que se generan directamente de la norma, es decir, de aquellos perjuicios causados por la ley española sin necesidad de una actuación administrativa y, ello, supone imponerle en tales circunstancias, es decir, cuando el daño proviene de una acción o una omisión directa del legislador, unas dificultades excesivas para obtener la pertinente indemnización¹⁶.

Así las cosas, el TJUE acaba considerando que, *«como alega la Comisión, cuando el daño deriva de un acto u omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión, sin que exista una actuación administrativa que el particular pueda impugnar, la citada disposición hace imposible obtener una indemnización, ya que el particular perjudicado no puede, en tal caso, interponer ante un órgano jurisdiccional un recurso como el requerido. A este respecto, teniendo en cuenta la jurisprudencia citada en el apartado 124 de la presente sentencia, se descarta que el particular perjudicado que se encuentre en tal situación esté obligado, mediante un comportamiento activo, a provocar la adopción de un acto administrativo que pueda impugnar a continuación, ya que no cabría considerar en ningún caso que tal acto hubiese causado el daño alegado»*.

El universo fiscal español es, desgraciadamente y merced a la imposición al ciudadano de cargas fiscales que deberían corresponderle a la Administración, el hábitat natural de actuaciones del legislador que pueden ser generadoras de daño sin precisar un acto administrativo que las ejecute, al predominar un régimen de autoliquidación —una gestión privada, en realidad— de los tributos por parte del contribuyente.

Con anterioridad a la resolución comentada, nuestro Alto Tribunal ya había intentado flexibilizar el cauce indemnizatorio para estos daños derivados directamente de la ley, a través de una asimilación jurisprudencial a estos efectos de las autoliquidaciones tributarias con los actos administrativos. En efecto, la STS de 18 de noviembre de 2020, que considera idóneo como presupuesto de la responsabilidad el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, señala en este sentido que *«sin perjuicio de la naturaleza que, a la postre y en función de que finalidad, puedan atribuirse a las autoliquidaciones tributarias, es lo cierto que las mismas se realizan sin intervención inmediata de la Administración, sino directamente por los propios sujetos pasivos del impuesto. Pero ello es así por la imposición de una norma legal que impone esa obligación, no deber. De ahí que a todos los efectos debemos considerar dichas autoliquidaciones cuando menos, de actuación administrativa. Aunque no existe acto formal, que es lo que*

16 El Consejo de Estado ya había advertido este déficit normativo en su dictamen al proyecto de reforma de la LPAC, al considerar que *«conviene hacer notar que también en los supuestos en que la responsabilidad derive de la inactividad del legislador español por falta de incorporación del Derecho europeo es posible el cumplimiento de este requisito, pues para que en tal caso pueda reclamarse una indemnización por los perjuicios sufridos es preciso que la norma que no ha sido objeto de transposición reconozca derechos a los particulares; será, por tanto, el acto en virtud del cual se deniegue ese derecho el que haya de ser impugnado hasta obtener una sentencia firme desestimatoria, si bien sería preferible que este supuesto recibiera tratamiento específico, toda vez que el apartado 4 únicamente hace referencia a los casos en que exista una norma contraria al Derecho de la Unión Europea y no a aquéllas en que la infracción derive de la falta de transposición»*.

requiere el tantas veces citado artículo 32. Después de todo, deberá reconocerse que la Administración tributaria recibe la autoliquidación y, lo que es decisivo, acepta el pago que se hace, evidenciando que actuación hay, aunque no acto en sentido formal. Baste lo expuesto a los efectos que ahora interesa de la existencia de una concreta actuación administrativa que aplica la norma contraria al Derecho de la Unión».

Hasta este momento, se han tratado los óbices de conformidad con el derecho europeo de las normas administrativas españolas de 2015 que había planteado la Comisión Europea desde la perspectiva del principio de efectividad.

Queda por analizar la alegada vulneración de la normativa española desde el punto de vista del principio de equivalencia, al que se refirió por primera vez el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia de 19 de noviembre de 1991 (asunto Francovich), en la que quedó perfilado el principio general de la responsabilidad estatal por incumplimiento del Derecho comunitario, confirmado posteriormente en numerosos pronunciamientos.

En dicha sentencia el TJUE sentó que, para declarar la responsabilidad patrimonial del estado legislador, no basta con constatar la existencia de una infracción del Derecho comunitario, sino que es preciso, además, que tal violación esté suficientemente caracterizada, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por los reclamantes y que tal lesión sea evaluable económicamente e individualizada.

La realidad es que, en este punto, la norma española –art. 32.5 LRJSP– se había limitado a reproducir aséptica y fielmente los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador por infracciones del Derecho de la Unión que, según la citada jurisprudencia europea, darían cumplimiento al principio de equivalencia¹⁷.

El dislate se produce, en este caso, porque tales requisitos no se exigen para obtener una indemnización por la responsabilidad patrimonial del estado por incumplimiento de la norma constitucional, según el artículo 32.4 LRJSP. Así las cosas, para la Comisión Europea las exigencias del art. 32.5 LRJSP hacen de peor condición al perjudicado por incumplimientos de derecho europeo que al que reclama por daños causados por normativa contraria a la Constitución. De esta manera, *«solo puede imponer estos tres requisitos sin vulnerar el principio de equivalencia si estos también se aplican a las pretensiones de reparación similares de carácter interno».*

A pesar de ello, para el Tribunal de Luxemburgo esa circunstancia –*«aun suponiendo que los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador por las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables sean menos favorables que los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador en caso de vulneración de la Constitución»*– no resulta contraria al principio de equivalencia.

¹⁷ En palabras de BERBEROFF AYUDA, *op.cit.*, *«nuestro legislador parece haberse tomado al pie de la letra la obligación de respetar el principio de equivalencia aunque, en mi opinión, ha equiparado por abajo ambos regímenes».*

A pesar de la pendular deriva normativa y jurisprudencial interna sobre la cuestión de la disparidad de requisitos para obtener la reparación de un daño si deriva de una norma inconstitucional o si deriva una norma contraria al derecho de la Unión, fruto del citado asunto Transportes Urbanos, lo cierto es que el TJUE ya había dicho (asuntos acumulados C-609 y 619/17) que los Estados miembros tienen la facultad de establecer disposiciones más favorables en su Derecho nacional, por lo que no resulta obligado que las acciones por daños y perjuicios del Derecho de la Unión deban recibir obligatoriamente el mismo tratamiento.

Con respecto al requisito de que la infracción del derecho europeo resulte suficientemente caracterizada, se trata de una cuestión que deberá determinarse en cada caso concreto, en función de la actuación o pasividad del legislador y de las autoridades nacionales a la hora de aplicar la norma interna antes de su declaración como contraria a Derecho.

Los parámetros para llevar a cabo tal apreciación fueron establecidos ya en la STJUE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pêcheur*, así como en otras resoluciones posteriores como *Dillenkofer*, de 26 de marzo de 1996 y *British Telecommunications*, de 8 de octubre de 1996, siendo asimilados por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 12 de junio de 2003 –recurso 46/1998–, 18 de enero de 2016 –recurso 194/2015– y, más recientemente, en la de 19 de marzo de 2018, recurso 4777/2016, en la cual se señala, textualmente, que «*el calificativo de suficientemente caracterizada o, lo que es lo mismo, si la infracción debe reputarse como manifiesta y grave, ha de tenerse en cuenta una reiterada jurisprudencia que si bien reconoce que es el órgano jurisdiccional nacional el que debe apreciar la concurrencia de ese requisito, ha venido estableciendo pautas orientativas, entre las que cabe citar las siguientes: a) el grado o nivel de claridad o precisión de la norma vulnerada; b) el mayor o menor margen de apreciación de que disponga el estado miembro respecto a la norma vulnerada; c) el carácter intencionado o voluntario de la infracción o del perjuicio; d) la naturaleza excusable o inexcusable de un eventual error de derecho; e) la hipotética contribución de una institución comunitaria en la comisión de la infracción; y f) el mantenimiento en el tiempo de medidas contrarias al derecho comunitario*».

En definitiva, de todo lo que se acaba de exponer se deriva que el Tribunal de Justicia declarara en su sentencia de 28 de junio de 2022 que la normativa española reguladora de la responsabilidad patrimonial, prevista en las leyes 39 y 40 de 2015, resulta contraria al principio de efectividad, pero no al de equivalencia¹⁸.

18 Concretamente, el fallo del máximo organismo jurisdiccional europeo señala que los preceptos contrarios al derecho de la Unión son los artículos 32, apartados 3 a 6 y 34, apartado 1, párrafo segundo de la LRJSP y el artículo 67 LPAC, «*en la medida en que dichas disposiciones someten a la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión: – al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;– al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista*

4. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en la reforma proyectada para dar cumplimiento a la STJUE de 28 de junio de 2022

El 19 de mayo de 2023 se publicó la apertura del trámite de audiencia e información pública de un Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LPAC y la LRJSP en materia de responsabilidad patrimonial del estado legislador por daños derivados de infracciones del derecho de la Unión¹⁹.

A pesar de lo que se señala en su título, incumpliendo el mandato del artículo 9.1 LGT, la norma proyectada no solo modifica las leyes 39 y 40 de 2015, sino que incluye también una reforma de la LJCA que, según se indica, es una adaptación procesal derivada de la reforma del régimen de responsabilidad del Estado²⁰.

Junto al texto se incluye la memoria de análisis del impacto normativo –MAIN–, estableciéndose un plazo para formular observaciones a la vista de su contenido que vence el 2 de junio de 2023, al tramitarse bajo el procedimiento de urgencia²¹.

El artículo 1 del anteproyecto de Ley modifica el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 67 LPAC, desdoblándose en dos: uno, para regular la prescripción

una actuación administrativa impugnabile;– a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y – al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa.

19 Se da la particularidad de que la MAIN que acompaña al proyecto normativo indicaba falazmente que se habían solicitado informes que, a dicha fecha, todavía no se habían requerido, tal y como atestigua el emitido posteriormente por el Consejo General del Poder Judicial, fechado el 20 de julio y en cuyo antecedente primero se indica que la solicitud se evacuó por la Secretaría de Estado de Justicia el 24 de mayo.

20 Por lo que se refiere a los apartados del texto proyectado que reforman la Ley de la Jurisdicción, resumidamente puede decirse lo siguiente: (i) se modifica el apartado 1 del artículo 86 LJCA, añadiendo un tercer párrafo para permitir el recurso de casación frente a las sentencias que declaren la contradicción de una norma nacional con el derecho de la Unión; (ii) con idéntico objetivo se modifica el artículo 88.3 de la Ley Jurisdiccional, para añadir un nuevo supuesto de presunción de interés casacional –letra f)– «cuando la resolución impugnada haya declarado que una norma con rango de ley aplicable al caso es contraria al Derecho de la Unión Europea, sin haber planteado previamente cuestión prejudicial»; (iii) se modifica el artículo 89.1 LJCA para establecer la legitimación activa de la Administración competente para recurrir en casación las sentencias dictadas en única o primera instancia que hayan declarado la contradicción entre el derecho nacional y el derecho de la Unión, si se hubieran dictado en procedimientos en los que no haya sido parte y cuando de las referidas sentencias pudiera resultar responsabilidad patrimonial por vulneración del derecho de la Unión; y (iv) por último, también se modifica el artículo 107 de la Ley Jurisdiccional, para establecer la obligación de publicar en el diario oficial correspondiente, y dentro del plazo de cinco días siguientes a su notificación, las sentencias que declaren la inaplicación de una norma del derecho nacional por considerarla contraria al derecho de la Unión. Es destacable la severa crítica lanzada sobre el proyectado artículo 89.1 LJCA por parte del CGPJ, cuyo informe señala que –apartado 74–, sin advertencia alguna en la MAIN o en la Exposición de Motivos, «produce un desdoblamiento de la personalidad jurídica de la Administración», contrario al principio de igualdad de armas.

21 Como se ha resaltado previamente, resulta paradójico que, en la MAIN, se indique que se han evacuado ya hasta ocho trámites con relación al texto normativo proyectado de, entre los cuales, destacan unos ignorar informe del CGPJ –punto vi– y dictamen del Consejo de Estado –punto viii– que, en realidad, se solicitaron con posterioridad y sin esperar a que, como es práctica común, se disponga asimismo de las observaciones efectuadas por particulares y otros organismos, lo que no parece precisamente el paradigma

para reclamar en el supuesto de inconstitucionalidad de la norma, que mantiene su anterior redacción; y otro para regular la prescripción para reclamar en el supuesto de norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

De esta forma, según reza la Exposición de Motivos del texto, *«se somete el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial al plazo de prescripción de un año, pero ya no se vincula exclusivamente a la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El dies a quo para el cómputo de dicho plazo se anuda a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo, la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia, o a la fecha de firmeza de la sentencia dictada por un órgano jurisdiccional nacional que declare que la norma nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea en un proceso iniciado por el particular, siempre que no hubiera sido indemnizado en dicho proceso»*.

Cabe entender que, lo que se pretende en la norma proyectada al ampliar el espectro de resoluciones judiciales que puedan generar el inicio de la acción resarcitoria, es dar cumplimiento al requisito de no anclar la obtención de una indemnización por daños al requisito inexcusable de que exista una sentencia del TJUE que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada.

Por tal motivo, se pasa a someter el plazo prescriptivo del año de la acción no solo a la publicación de una sentencia del TJUE, sino también a la de otras sentencias de órganos jurisdiccionales nacionales –señaladamente, el Tribunal Supremo– que declaren dicha contrariedad con el derecho europeo sin necesidad de acudir al auxilio del Tribunal europeo.

Esta previsión tiene sentido desde el prisma de que los órganos jurisdiccionales –y aun los administrativos– deben someterse al derecho de la Unión hasta el punto de inaplicar la norma nacional, no resultando por tanto obligados al planteamiento de una cuestión prejudicial si su contradicción con el derecho de la Unión resultara evidente.

Sin embargo, el texto proyectado continúa dejando fuera del espectro indemnizatorio los actos autoaplicativos de la norma contrarios al derecho de la Unión y, de la misma manera, sigue sin contemplarse la posibilidad de suspender los efectos de dicho plazo en virtud del principio de *actio nata*, cuando el particular afectado se encontrara pendiente de una resolución administrativa o judicial mientras transcurre el plazo para accionar.

El artículo 2 del texto proyectado, por su parte, modifica en su primer apartado el artículo 32.5 LRJSP, a fin de establecer dos supuestos diferenciados para que proceda la indemnización.

de la buena regulación prevista en el artículo 129 LPAC. Como bien señala el informe del CGPJ, el ánimo de mantener la estructura normativa dual de las leyes 39 y 40/2015 *«parece haber pesado más en el ánimo del prelegislador que el desarrollo de una regulación de la responsabilidad patrimonial (...) que, presidida por el principio de claridad jurídica, diese cumplimiento de forma completa y coherente a la Sentencia del TJUE (...), acogiese la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por extensión, se adecuase correctamente al principio de efectividad»*.

En el primero de estos supuestos, la declaración de la norma nacional como contraria al derecho de la Unión se puede efectuar por sentencia del Tribunal de Justicia o del Tribunal Supremo. Será necesario en estos casos, para que proceda la indemnización, que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del derecho de la Unión posteriormente declarada²².

Ahora bien, a fin de evitar dificultades excesivas o imponer requisitos que no puedan exigirse razonablemente a la persona perjudicada, este apartado dispone expresamente que la obtención de sentencia firme desestimatoria no será exigible en los supuestos en los que no exista una actuación administrativa impugnada.

En el segundo de los supuestos contemplados, procederá la indemnización cuando el particular haya obtenido, en un proceso iniciado a su instancia ante cualquier órgano jurisdiccional nacional, sentencia estimatoria firme en la que se declare que la norma nacional es contraria a derecho de la Unión Europea, siempre que no hubiera sido debidamente restablecido o indemnizado en el seno de dicho proceso²³.

En ambos casos se mantienen los requisitos derivados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, relativos a que la norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares, el incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado y ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el derecho de la Unión Europea y el perjuicio sufrido por los particulares.

El prelegislador pretende, en este caso, dar cumplimiento a dos aspectos de la LRJSP que habían sido considerados contrarios al principio de efectividad por parte del Tribunal de Luxemburgo.

Por un lado, nuevamente, se pretende dar salida a la posibilidad de obtener una indemnización sin precisar una resolución del TJUE que declare la contrariedad con el derecho europeo, lo que ocurrirá cuando el incumplimiento resulte flagrante de modo que la norma española pueda ser inaplicada sin necesidad de recabar la opinión del alto tribunal europeo.

Por otro lado, se busca exonerar al particular de obtener una sentencia firme desestimatoria de un recurso planteado contra la actuación administrativa que ocasionó el daño cuando éste proceda directamente de la ley, esto es, cuando no exista una actuación administrativa impugnada.

Este párrafo podría haber sido una magnífica noticia en el terreno tributario, dominado por actuaciones de particulares –me refiero a las autoliquidaciones

22 Se observa como el texto proyectado mantiene, a pesar de la crítica del TJUE al considerarlo una complicación procesal excesiva, el requisito de la alegación de la infracción de derecho europeo por el perjudicado.

23 Tal y como señala el informe del CGPJ, este supuesto resultará patológico en la práctica pues, lo normal, será que las sentencias estimatorias lleguen al Tribunal Supremo a través de los pertinentes recursos de la Administración que, a mayor abundamiento, goza de una legitimación duplicada, como se ha advertido.

tributarias— que, *stricto sensu*, no tienen carácter de actuación administrativa, siendo así que su lectura aislada permitiría entender que no resulta preciso discutir judicialmente, a todo trance, las autoliquidaciones tributarias para poder obtener una indemnización del daño que se pudiera derivar de ellas. Sin embargo, como se verá seguidamente, esta norma viene acompañada de otro cambio normativo que no beneficia, sino que empeora, la posición del contribuyente afectado en tales casos.

En efecto, dejando de lado otros dos cambios de carácter técnico, la norma proyectada modifica también el artículo 34.1 LRJSP, según su Exposición de Motivos, *«para precisar que en los supuestos de la responsabilidad patrimonial que se regulan en el apartado 5 del artículo 32 serán indemnizables los daños en los términos que disponga la sentencia firme que declare la norma nacional contraria al Derecho de la Unión, sin que puedan verse afectadas situaciones jurídicas ya prescritas. Con esta modificación se elimina el límite temporal para la reparación de los daños que se hayan producido en los cinco años anteriores a la publicación de la sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea, garantizándose así el principio de efectividad que exige que la reparación del daño por infracciones del Derecho de la Unión sea adecuada al perjuicio sufrido en el sentido de que permita, en su caso, compensar íntegramente ese perjuicio y preservar al propio tiempo el principio de seguridad jurídica»*.

La interpretación que realiza el prelegislador, en este caso concreto, de la STJUE de 28 de junio de 2022 no es que resulte desacertada, sino que claramente busca obstaculizar hasta un punto insoportable jurídicamente la obtención de la reparación de un daño normativo por parte del particular. Más todavía, teniendo en cuenta la romería procesal tradicional por la que se desplaza toda discusión en materia tributaria en nuestro país.

En efecto, regresando a la pretensión insatisfecha en la reforma de la LGT de 2015, se busca en la norma proyectada eliminar el establecimiento de un plazo razonable desde que se produjo el hecho dañino, acorde con la seguridad jurídica, para poder plantear la acción indemnizatoria, sustituyendo la caducidad a los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia prevista por el legislador de 2015 por, directamente, la eliminación de la reparación de daños sobre situaciones prescritas.

Concretamente, el precepto en cuestión señala que *«En el supuesto de la responsabilidad patrimonial que se regula en el apartado 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en los términos que disponga la sentencia firme que declare la norma nacional contraria al Derecho de la Unión, sin que puedan verse afectadas situaciones jurídicas ya prescritas»*.

Lo primero que debe advertirse es la deficiente técnica legislativa, en primer lugar, al utilizar un verbo —afectar— jurídicamente ambiguo, pues tal afectación puede ser positiva o negativa, por lo que no acaba de comprenderse si esa afectación es beneficiosa o no para el particular; en segundo lugar, se anuda el efecto de la prescripción a *«situaciones jurídicas» (sic)* que, como hechos que son no prescriben nunca porque, en nuestro Derecho, lo que prescriben son las acciones (jurídicas), y no los actos ni las potestades.

Más allá de esta cuestión, la norma propuesta supone un disparo en la línea de flotación de la eficacia o alcance temporal de las resoluciones del Tribunal de Luxemburgo.

Como es sabido, en este orden de cuestiones la regla es que, si el propio TJUE no limita los efectos de sus resoluciones en cuanto al tiempo (limitación que solo puede establecerse excepcionalmente si se acredita que las autoridades del Estado miembro adoptaron cierta normativa en virtud de una «*incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión*», según la STJCE de 12 de septiembre de 2000 Comisión/Reino Unido, C-359/97), la sentencia que declara el incumplimiento de un Estado miembro tiene efectos «*ex tunc*», en virtud de los principios de efecto directo y de primacía propios del derecho de la Unión²⁴.

Ello implica, para las autoridades de dicho Estado miembro, de un lado, la prohibición de aplicar el régimen incompatible y, de otro, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el derecho de la Unión (sentencias del TJCE de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo, 103/88 y de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, entre otras).

A su vez, y puesto que no cabe que el Tribunal de Justicia anule una actuación nacional contraria al derecho de la Unión (dado que su potestad es declarar su incumplimiento), respecto de los medios para hacer efectiva dicha obligación, el Tribunal viene dejando en manos de los Estados miembros la designación de los órganos jurisdiccionales competentes y la configuración de la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el derecho europeo concede a los justiciables (STJUE de 13 de enero de 2004 Kühne y Heitz, C-453/00).

Por ello, la regulación de la limitación de los efectos temporales para la reparación del daño causado por una norma nacional contraria al derecho de la Unión a través de una mera remisión a los efectos temporales de la prescripción, como hace el precepto proyectado, resulta errónea y debe suprimirse, porque vuelve a tratarse de una regulación contraria al principio de efectividad al impedir o complicar excesivamente al particular la obtención de la reparación del daño que se le ha causado y suponer, tomando las duras palabras del informe emitido por el CGPJ acerca de esta reforma –apartado 64–, un «*evidente exceso de competencia normativa, toda vez que entre las sentencias firmes que pueden declarar la contrariedad de la norma con el Derecho europeo se encuentran*

24 En este orden de cuestiones, SESMA SÁNCHEZ en «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», arroja dudas sobre si la eficacia de sentencias en materia responsabilidad patrimonial prevista en el artículo 32.6 LRISP supone una interferencia en la eficacia «natural» de las sentencias del TJUE –*Crónica Tributaria*, n.º 177/2020, Instituto de Estudios Fiscales–. En idéntico sentido, BERBEROFF AYUDA, en *op.cit.* lleva a cabo una exégesis de la norma en el sentido de que «*puede y debe ser aplicada por el juez nacional (y, obviamente, por la Administración) incluso sobre relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva la petición de interpretación o el recurso por incumplimiento*».

aquellas dictadas por el TJUE, al que se le impone, además, un límite ex lege a su pronunciamiento»²⁵.

En mi opinión, el incumplimiento señalado en el fallo del TJUE por la norma española al prever un plazo de caducidad de cinco años para accionar frente a los daños indemnizables, debe subsanarse mediante la simple eliminación de requisito temporal alguno o permitiendo, si se quiere, una suspensión del plazo de la acción resarcitoria para el caso de existencia de una reclamación o recurso en el ámbito interno, administrativo o jurisdiccional, que no se hubiera resuelto, tal y como viene siendo aceptado jurisprudencialmente por parte del Tribunal Supremo.

5. Bibliografía

ALARCÓN GARCIA, Esaú: «Responsabilidad y 720: *cui prodest*, Montoro?», en FiscalBlog, de 3/07/2022, www.fiscalblog.es.

BERBEROFF AYUDA, Dimitry: «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión: algunas reflexiones sobre su nuevo régimen jurídico», en *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, n.º 1, de junio de 2016, El Derecho Editores.

CÁMARA BARROSO, María del Carmen: «Responsabilidad de la Administración tributaria», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 400/2016, editorial Centro de Estudios Financieros.

CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés: *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por vulneración del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria*, 1ª edición, Barcelona, editorial Atelier, 2023.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo de la plusvalía municipal», en *El Notario del siglo XXI*, n.º 101/2022, Colegio Notarial de Madrid.

DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel: «Repensar la responsabilidad patrimonial del Estado por normas contrarias a Derecho», en *InDret*, 4/2022, Universitat Pompeu Fabra.

–«De nuevo sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por actos ilegales. A favor de la doctrina del margen de tolerancia», en *Revista de Administración Pública*, n.º 2119/2022.

FERNÁNDEZ FARRERES, Germán: «Una nueva incidencia en el tortuoso proceso de configuración legal de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador: la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de

25 El CGPJ se aventura a llevar a cabo una exégesis correctora del precepto proyectado, indicando en la conclusión vigesimoquinta de su informe de 20 de julio de 2023 que, «parece que debiera interpretarse» que la no afectación de «*las situaciones jurídicas ya prescritas*» se producirá únicamente «*en la medida en que la prescripción fuera el resultado de una actuación no diligente, por contraste con la del sujeto que ejercitó en tiempo las acciones que en Derecho le correspondían*».

28 de junio de 2022», en *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 221/2022, editorial Francis Lefebvre.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado como autor de una ley declarada inconstitucional», en *Revista de Administración Pública*, n.º 166/2005.

—*La Responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, 2ª ed., Navarra, Civitas, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2022.

GARCÍA MORENO, V. Alberto: «¿Es necesaria una acción directa de responsabilidad contra el Estado ejercitable ante un juez? Análisis de la STJUE sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador», en *Carta Tributaria*, n.º 88/2022, editorial Wolters Kluwer.

GARCÍA NOVOA, César: «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», en *Revista Interactiva de Actualidad*, julio de 2022, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

GÓMEZ TABOADA, Javier: «Responsabilidad patrimonial vs liquidaciones tributarias firmes, ¿un debate erróneo?», en *www.diariolaley.es*, de 17/03/2014, editorial La Ley.

GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, Pedro: «La responsabilidad patrimonial del Estado- legislador en el caso del céntimo sanitario», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 399/2016, editorial Centro de Estudios Financieros.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador tributario», en *Documentos AEDAF*, ponencia presentada en el Congreso Tributario AEDAF- CGPJ de León, el 10 de mayo de 2018, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín, *et alii*: «Una sentencia previsible: la STJUE Comisión/España de 28 de junio de 2022. Luces y sombras», (partes 1 y 2), en *Taxlandia*, de 21/7 y 4/10/2022, *www.politicafiscal.es*.

IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: «¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?», en *ECJ Leading Cases (UNED)*, de 15/04/2015, *www.ecjleadingcases.wordpress.com*.

—«El régimen de responsabilidad patrimonial por actos del legislador, establecido en la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, y su posible incompatibilidad con el derecho de la Unión Europea», en *Revista CEFLEGAL*, n.º 201/2017, editorial Centro de Estudios Financieros.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho)», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 469/2021, editorial Centro de Estudios Financieros.

– «Tributos y responsabilidad patrimonial del estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022. Criterios del Tribunal Supremo», capítulo de un libro colectivo coordinado por Isaac MERINO JARA, inédito.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», en *Crónica Tributaria*, n.º 177/2020, Instituto de Estudios Fiscales.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «La responsabilidad patrimonial del legislador en materia tributaria y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo tributario», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 67/2004, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

APLICACIÓN DEL CONVENIO DE ARBITRAJE 90/436/CEE Y LA DIRECTIVA 2017/1852 PARA LA RESOLUCIÓN DE LITIGIOS EN LA UNIÓN EUROPEA EN SUPUESTOS DE FRAUDE FISCAL *

Aitor Navarro Ibarrola

Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance

Munich (Alemania)

Identificador ORCID: 0000-0002-1380-9541

Title

Access to the 90/436/EEC Arbitration Convention and the Directive 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union in tax fraud cases

Resumen

El presente artículo aborda de manera crítica el acceso a los dos mecanismos de resolución de disputas en la aplicación de Convenios para evitar la doble imposición que existen en la Unión Europea, a saber, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales, en supuestos de fraude fiscal, con la finalidad de mostrar las múltiples deficiencias en el diseño actual de estas normas y proponer soluciones que impliquen un mejor tratamiento de la cuestión.

Palabras clave

Resolución de disputas, procedimiento amistoso, arbitraje, convenio para evitar la doble imposición, CDI, OCDE, BEPS, Unión Europea, Convenio de Arbitraje, Directiva de Mecanismos de Resolución de Litigios Fiscales

* Investigación realizada en el marco del Proyecto Nacional financiado por el Ministerio de ciencia e innovación, titulado «Nuevos paradigmas en la reconstrucción del sistema tributario internacional», referencia PID2021-123599NB-I00, cuyo investigador principal es el Prof. Dr. Juan Zornoza Pérez.

Abstract

This article critically addresses the access to the two dispute resolution mechanisms in the application of Double Taxation Conventions that exist in the European Union, namely the 1990 Convention and the 2017 Directive on tax dispute resolution mechanisms, in cases of tax fraud. It aims at showing the multiple shortcomings in the current design of these rules and at proposing solutions that imply a better treatment of that subject matter.

Keywords

Dispute resolution, mutual agreement procedure, arbitration, double tax convention, DTC, OECD, BEPS, European Union, Arbitration Convention, Directive on tax dispute resolution mechanisms

Fecha de recepción: 30-06-2023/Fecha de aceptación: 1-08-2023/Fecha de revisión: 12-09-2023

Cómo referenciar: Navarro Ibarrola, A. (2023). Aplicación del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE y la Directiva 2017/1852 para la resolución de litigios en la Unión Europea en supuestos de fraude fiscal. *Revista Técnica Tributaria* (142), 123-156.

SUMARIO

1. Introducción
2. Marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de fraude
 - 2.1. Estándar internacional de resolución de disputas por aplicación de CDIs
 - 2.2. Estado de la cuestión en el Ordenamiento español
3. Acceso al Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude
 - 3.1. Configuración del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje de la UE
 - 3.2. El Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude y su aplicación en España
4. Acceso a la Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude
 - 4.1. Configuración del ámbito de aplicación de la Directiva
 - 4.2. La Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude y su aplicación en España
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. Introducción

Los mecanismos de resolución de disputas en el contexto de la interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI en adelante), previstos en los propios CDI y en otras normas internacionales y de la Unión Europea, cumplen una función de coordinación muy relevante, cuyo objetivo es abordar los desacuerdos que puedan surgir en este ámbito entre las administraciones fiscales de los Estados concernidos, y que en última instancia afectan al obligado tributario¹. Llegar a una interpretación común de los CDI es de suma importancia², pues ello redundaría en un aumento de la eficacia de estos instrumentos en la eliminación de la doble imposición internacional y en una mayor certidumbre, todo ello en línea con finalidad de los CDI que no es otra que fomentar la inversión y los intercambios comerciales a nivel transfronterizo³.

Con todo, en ocasiones se deniega el acceso a estos mecanismos por distintas razones, entre las cuales se encuentra la posible existencia de fraude fiscal. El trasfondo para el establecimiento de límites consiste en considerar que el «privilegio» de acceder a los recursos alternativos de resolución de litigios –y el supuesto ahorro de costes y tiempo que supone– no debería concederse a evasores, y ello a pesar de que la discusión sobre la existencia de fraude y la aplicación de normas que luchan contra este fenómeno suelen dar lugar a problemas de interpretación muy complejos. Precisamente esto último llevó a la OCDE a recomendar, en el marco del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, el «facilitar el acceso al MAP en los casos en los que exista un desacuerdo entre el contribuyente y las autoridades fiscales que realizan la regularización sobre si se cumplen las condiciones para la aplicación de una disposición antiabuso de un tratado o sobre si la aplicación de una disposición antiabuso de derecho interno entra en conflicto con las disposiciones de un tratado»⁴. Así y todo hay Estados, entre los que se encuentra España, que no están dispuestos a conceder un acceso sin restricciones a los recursos de resolución de disputas actualmente existentes.

1 OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing, par. 1. Vid. Groen, G. (2002). Arbitration in Bilateral Tax Treaties. *Intertax*, 30(1), 3-27, 5. De Heer, L. (2016). In for a Penny, in for a Pound: Anti-Tax Avoidance Initiatives and Dispute Resolution. *European Taxation*, 56(8), 323-327, 329. Ismer, R. y Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or how Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax* 44(5), 348-359, 353.

2 Vid. Inter alia, Vogel, K. y Rust, A. (2022). Introduction, en E. Reimer y A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (5ª ed., par. 87-134). Kluwer Law International. Un resumen de la bibliografía y los argumentos sobre el concepto de interpretación conforme en el ámbito de los convenios fiscales, vid. Pleil, C. y Schwibinger, S. (2018). Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited. *World Tax Journal* 10(3), 427-470.

3 OCDE (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada, 21 de noviembre de 2017*, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (CMCOCDE en adelante), introducción, par. 15.2.

4 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.2.

Dentro del contexto descrito, el presente artículo aborda el acceso a los dos mecanismos de resolución de conflictos en la aplicación de CDI que existen en la Unión Europea, en supuestos de fraude fiscal, entendido de forma amplia como cualquier supuesto en que exista ocultación, medios fraudulentos o en que resulten de aplicación medidas antiabuso de carácter interno o convencional⁵. En concreto, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en lo sucesivo el CA, el Convenio de Arbitraje o el Convenio de 1990) prevé la resolución de disputas para supuestos de conflicto en la interpretación y aplicación del principio de plena competencia en el contexto de empresas vinculadas o supuestos de atribución de beneficios a establecimientos permanentes, incluyendo un mecanismo de arbitraje si las autoridades no llegan a un acuerdo⁶. El CA permite a las autoridades competentes implicadas denegar el acceso a los recursos de resolución de litigios en los casos en que una de las empresas esté sujeta a una sanción grave⁷, circunstancia que en ocasiones se deriva de la existencia de fraude fiscal. Por su parte, la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (en lo sucesivo, DMRLF, la Directiva de resolución de litigios fiscales o la Directiva de 2017) prevé mecanismos de resolución de litigios en forma de procedimiento amistoso y arbitraje, disponibles para residentes fiscales de los Estados miembros de la UE cuando surjan conflictos referidos a CDI suscritos con otros Estados Miembros⁸. Ahora bien, este mecanismo permite a las autoridades denegar el recurso cuando se hayan impuesto sanciones en relación con la renta o el capital ajustados por fraude fiscal, dolo o negligencia grave, así como en los casos en que el litigio no se refiera a la doble imposición⁹.

Dado que sendos instrumentos presentan un ámbito de aplicación distinto y los supuestos de restricción difieren en su configuración –si bien coincidiendo en algunos aspectos– el trabajo llevará a cabo un análisis crítico de cada uno separadamente y ofrecerá conclusiones conjuntas tras dicho ejercicio, de acuerdo con la siguiente estructura: la sección 2 trata de manera descriptiva el marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de abuso, sobre el que se asentarán los mecanismos europeos señalados en el párrafo anterior. En la sección 3 se examinará en detalle el acceso a los mecanismos de resolución de litigios del Convenio de 1990 (3.1) y su aplicación en España (3.2). La sección 4 lleva a cabo lo propio con la Directiva de 2017 sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, con la misma distinción entre los requisitos de acceso de la Directiva (4.1) y su aplicación en España (4.2). La sección 5 contiene las conclusiones.

5 El autor llevó a cabo un análisis similar en el contexto de la normativa convencional sobre procedimientos amistosos en casos de abuso, vid. Navarro, A. (2022). Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse. *Intertax*, 50(4), 341-355.

6 Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, firmado el 23 de julio de 1990.

7 Artículo 8.1 AC.

8 Directiva UE 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

9 Artículos 16.6 y 16.7 DMRLF.

2. Marco jurídico para la resolución de disputas en supuestos de fraude

Los procedimientos de resolución de disputas referidas a la interpretación y aplicación de los CDI tradicionalmente han venido dados en el propio articulado de estos Convenio. La posibilidad de utilizar este tipo de mecanismos existe en prácticamente todos los CDI en vigor a nivel mundial, ya que han formado parte del Modelo OCDE desde su primera versión en 1963¹⁰. Dado que el marco jurídico general viene definido en este tipo de cláusulas, analizaremos primero su contenido (2.1), para a continuación abordar el desarrollo en la normativa y práctica en España (2.2), con la finalidad de establecer un marco adecuado sobre el que asentar el análisis crítico del Convenio de 1990 y la Directiva de 2017 para la resolución de conflictos en la UE.

2.1. Estándar internacional de resolución de disputas por aplicación de CDIs

El estándar internacional en materia de resolución de litigios fiscales en el contexto de la interpretación y aplicación de CDIs se recoge en el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, que coexiste con el artículo 25 del Modelo de la Organización de Naciones Unidas¹¹, precepto éste que a pesar de presentar algunas variaciones en cuestiones menores sigue en líneas generales el contenido del primero. De manera muy resumida, estos artículos establecen el marco normativo de hasta cuatro tipos de procedimientos, a saber, 1) el procedimiento amistoso de supuesto específico, iniciado por el obligado tributario en el contexto de supuestos en que exista el riesgo de una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, previsto en los artículos 25.1 y 25.2 MCOCDE, que es en el que el presente trabajo se centra. 2) El procedimiento amistoso de resolución de dudas interpretativas del artículo 25.3 MCOCDE, primera frase, que invita y faculta a las autoridades competentes para resolver cuestiones de índole general que pueden referirse a una categoría particular de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso concreto¹². 3) El procedimiento amistoso del artículo 25.3 MCOCDE, segunda frase, para la eliminación de la doble imposición en casos no previstos en el propio Convenio. 4) La posibilidad de resolver dudas interpretativas mediante arbitraje en caso de que los Estados contratantes no hayan alcanzado un acuerdo en un determinado plazo, previsto en el artículo 25.5 MCOCDE pero adoptado –a diferencia de los otros tres procedimientos– por un número relativamente escaso de CDIs.

10 Los modelos de la Sociedad de Naciones de 1927 y 1928 ya incorporaban cláusulas de procedimiento amistoso. Vid. Wilkie, J.S. (2021). Article 25: Mutual Agreement Procedure en R.J. Vann (ed.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, sec. 1.2.1.

11 United Nations (2021). *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations.

12 CMOCDE artículo 25, par. 50.

La configuración de dichos procedimientos han sido objeto de revisión en el contexto del proyecto BEPS impulsado por la OCDE, en concreto a través de su acción 14, enfocada a hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias¹³, y considerado estándar mínimo por el Marco Inclusivo –del que España forma parte–¹⁴, cuyos miembros se comprometieron a adoptar con el objeto de armonizar y actualizar las políticas seguidas en materia de resolución de disputas, compuesto de 21 elementos, completados por 12 buenas prácticas cuya adopción se recomienda¹⁵. Entre otras medidas¹⁶, el punto 1.1 del estándar mínimo requiere la adopción de las reglas previstas en los artículos 25.1 a 25.3 MCOCDE en su versión de 2017, para garantizar que se lleve a cabo un esfuerzo razonable en la resolución de supuestos de gravamen contrario a las disposiciones del CDI¹⁷. Además, para facilitar la implementación del estándar mínimo, el artículo 16 del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (El Convenio Multilateral en adelante) permite una actualización rápida de los CDI cubiertos en materia de resolución de disputas para adaptar su contenido al estándar mínimo arriba descrito¹⁸. El Convenio Multilateral también incluye un mecanismo opcional de arbitraje para impulsar la adopción de este tipo de instrumentos de resolución de disputas¹⁹. Es por ello que, para conocer la configuración de los mecanismos aplicables para la resolución de disputas en un supuesto concreto, no basta con atender a lo dispuesto

13 OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*. OECD Publishing, par. 22-23.

14 La lista de los 143 países que conforman el Marco Inclusivo puede consultarse en <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Para un análisis crítico de este grupo, vid. Christians, A. y van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive Framework. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5), 226-233. Schoueri, L. y Galdino, G. (2020). Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework en A.P. Dourado (ed.), *International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI*, (161-196). IBFD. Brauner, Y. (2022). Serenity Now!: The (Not so) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument. *Florida Tax Review*, 25(2), 489-544.

15 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing.

16 Las medidas propuestas en el estándar mínimo se ven complementadas por un proceso de *peer-review* en dos fases llevado a cabo en el marco del Foro de Administraciones Tributarias (FTA MAP Forum). Vid. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.6 del estándar mínimo. OECD (2015). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, OECD Publishing. Para los resultados de la primera fase en España, vid. OECD (2018). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 1)*, OECD Publishing. Para la segunda fase, vid. OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*, OECD Publishing. El estándar mínimo (punto 2.2) también incluye un compromiso de publicación de un perfil informativo de la regulación del procedimiento amistoso en cada país, que se pueden consultar en <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>.

17 Vid. OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, par. 10. OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, par. 192.

18 El texto del Convenio en español se encuentra disponible el BOE del 22 de diciembre de 2021, núm. 305, p. 156873 y ss, así como en la web <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>. La OCDE preparó también unos comentarios al Convenio bajo el nombre de Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, documento accesible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (texto no disponible en español).

19 Artículos 18-26 del Convenio Multilateral.

en el CDI que resulte aplicable, sino que también hay que consultar las disposiciones del Convenio Multilateral en caso de que el CDI se viese afectado por su contenido.

En cuanto a la posibilidad concreta de acceder a mecanismos de resolución de disputas a nivel convencional en supuestos de fraude fiscal, interesa analizar las disposiciones de los CDI equivalentes a los artículos 25(1) y 25(2) del Modelo de Convenio OCDE de 2017 (MCOCDE en adelante), pues establecen los requisitos personales, sustantivos y formales que deben cumplirse para acceder a un procedimiento amistoso de caso específico. En concreto, se determina que cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones del CDI aplicable, esta persona podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso debe presentarse en un plazo determinado –el estándar propuesto por la OCDE es de tres años– a partir de la primera notificación de la acción que da lugar a una imposición contraria al Convenio.

Desde un punto de vista sustantivo, el acceso a un CDI requiere una imposición no conforme con las disposiciones del convenio fiscal, formulación que excluye el tratamiento de problemas de Derecho interno no relacionadas con la aplicabilidad del propio convenio, si bien la normativa interna que influya sobre la aplicación de un CDI sí se situaría dentro del ámbito de aplicación de los procedimientos amistosos. Así sucedería por ejemplo en supuestos en que se deniegue el acceso a los beneficios de un CDI a partir de la aplicación de una norma interna general antiabuso, supuesto paradigmático de imposición potencialmente no conforme con un CDI²⁰. Junto con la aplicación de normas antiabuso previstas en los propios CDI, como pueden ser la regla del test del propósito principal, o la norma de limitación de beneficios, la aplicación de normativa antiabuso interna tanto de carácter general –por ejemplo, el artículo 15 LGT– como de carácter especial, deberían considerarse dentro del ámbito de aplicación de los procedimientos amistosos²¹. Sin duda, una aplicación incorrecta de estas normas podría dar lugar a una imposición contraria al CDI, ya que pueden afectar al acceso al propio convenio o a la correcta aplicación de sus normas. Si se cumplen todos los demás requisitos, se debería permitir el acceso al procedimiento amistoso en casos de abuso fiscal, a menos que una disposición específica incluida en el tratado fiscal lo prohíba, ya que esto es lo que se deriva de la literalidad de este tipo de preceptos.

En este contexto, no obstante, existe el riesgo de que las autoridades fiscales impidan discrecionalmente el acceso a un MAP en casos de abuso fiscal. La OCDE abordó en su momento esta cuestión, en el Manual de la OCDE sobre Procedimientos Eficaces de Acuerdo Mutuo (MEMAP, en lo sucesivo) de 2007. En este informe, se afirmaba que «la mera afirmación de que una disposición nacional contra la evasión puede aplicarse a un caso concreto no basta para justificar que se excluya del procedimiento amistoso la cuestión de si existe o puede existir una imposición contraria al Convenio» y se sugiere que se permita el

20 CMCOE artículo 25, par. 26.

21 Vid. Navarro, nota 5, 346.

acceso al procedimiento amistoso cuando una acción emprendida por una administración fiscal se realice en virtud de disposiciones contra el fraude y se cumplan los requisitos del apartado 1 del artículo 25²². Además, la OCDE señaló que la denegación rotunda de la asistencia de la autoridad competente en estos casos puede tener un «efecto punitivo añadido no deseado»²³.

Tal y como se ha mencionado más arriba, la OCDE volvió a plantear la cuestión en el marco de la acción 14 del proyecto BEPS, pues uno de los puntos del estándar mínimo exige garantizar el acceso al procedimiento amistoso en caso de desacuerdo sobre las condiciones de aplicación de una disposición antiabuso de un tratado o en caso de que la aplicación de una disposición antiabuso de la legislación nacional entre en conflicto con las disposiciones de un tratado²⁴. En este contexto, a menos que la redacción de una cláusula específica del procedimiento amistoso excluya explícitamente los casos de abuso en la configuración de su ámbito de aplicación, es indudable que puede producirse una imposición contraria al convenio si se deniega al contribuyente el acceso a los beneficios de un convenio fiscal debido a la aplicación de una norma antiabuso. Por lo tanto, el estándar mínimo se limita a reiterar la necesidad de interpretar las disposiciones del procedimiento amistoso de acuerdo con su redacción y su finalidad. Así y todo, existen supuestos en que la administración tributaria deniega de forma unilateral la posibilidad de solicitar el inicio del procedimiento en casos de fraude, tal y como se mostrará en el siguiente apartado en el caso de España.

2.2. Estado de la cuestión en el Ordenamiento español

España cuenta con una red extensa de cláusulas de procedimiento amistoso, pues todos y cada uno de los CDI en vigor de la red española —en torno a 100 CDI— cuenta con un precepto que introduce la posibilidad de resolver cuestiones de interpretación y aplicación dentro de un marco de funcionamiento similar al descrito en el apartado anterior. Y en ninguno de estos Convenios se establecen restricciones explícitas al acceso en supuestos de abuso.

España también es uno de los Estados que ha suscrito el Convenio multilateral, mencionado en el apartado anterior, y uno de los hasta ahora 31 Estados que ha optado por aplicar la cláusula de arbitraje prevista en los artículos 18 a 26 de dicho texto²⁵. A este respecto resulta interesante resaltar que el artículo 28.2.a) del Convenio Multilateral permite formular reservas en relación con el ámbito de aplicación del arbitraje, reservas que España ha introducido, entre las que se encuentra la posibilidad de denegar el acceso al arbitraje previsto en el Convenio Multilateral en casos que conlleven la aplicación de normas anti-

22 OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. OECD Publishing, apartado 3.2.3.

23 Id., best practice n°11.

24 OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing, punto 1.2. OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing, par. 13.

25 La lista de países que han decidido optar por el mecanismo de arbitraje se encuentra disponible en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

abuso en un convenio fiscal comprendido, con las modificaciones introducidas por el Convenio o la legislación interna²⁶. A estos efectos, la reserva indica que «las normas antiabuso contenidas en la legislación interna incluirán los casos a los que se refieren los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). También estarán comprendidas las normas posteriores que sustituyan, modifiquen o actualicen dichas normas» así como «los casos en los que se dé una conducta por la que una persona directamente afectada por el asunto haya sido objeto, mediante resolución definitiva resultante de un procedimiento judicial o administrativo, de una sanción por fraude fiscal, incumplimiento doloso o negligencia grave. A estos efectos, tendrán la consideración de sanciones por fraude fiscal, incumplimiento doloso o negligencia grave las reguladas por los artículos:

- i) 305 y 305 bis del Código Penal;
- ii) ii) 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley General Tributaria;
- iii) iii) 18.13.2º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 de la Ley General Tributaria a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia».

Sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo acerca de la configuración de esta exclusión –pues no es el objeto de este trabajo– al apuntar dichas exclusiones se quiere resaltar que a salvo de lo que sucede con la cláusula de arbitraje del Convenio multilateral, no existe ninguna otra restricción a nivel convencional sobre el acceso a los mecanismos de resolución de disputas adoptados por España en supuestos de fraude, a pesar de que España, en negociaciones bilaterales, podría haberlo establecido. Dicha realidad a nivel convencional contrasta sin embargo con el contenido de la normativa interna de desarrollo sobre la aplicación de estos mecanismos, prevista en la disposición adicional primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR)²⁷ y el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa²⁸, pues en este último texto se recogen condiciones adicionales para el acceso a cualquiera de los mecanismos de resolución de disputas aplicable en España que no se prevén en la normativa convencional, dando lugar a un posible supuesto de incumpli-

26 Vid. el apartado del artículo 28.2.a), punto 1º del documento de reservas y notificaciones con arreglo al convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios preparado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, disponible en https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Documentacion/Convenio%20multilateral_ES_Posicion%20espanola.PDF

27 Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

28 Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (en adelante el Reglamento de procedimientos amistosos). Vid. López Ribas, S. (2009). Procedimientos Amistosos En Materia De Imposición

miento de obligaciones convencionales (*treaty override*) que nuestra Constitución²⁹ y las normas consuetudinarias del derecho internacional prohíben³⁰.

En concreto, y en lo que se refiere al acceso en supuestos de fraude, hasta 2021 el reglamento de procedimientos amistosos permitía denegar la solicitud de inicio del procedimiento amistoso cuando «se tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados»³¹, denegación que llegó a ser calificada por la mejor doctrina como una sanción encubierta³². La reforma del reglamento que tuvo lugar ese año eliminó dicha causa de denegación de admisión del inicio del procedimiento³³, seguramente para cumplir con el estándar mínimo determinado por el Marco Inclusivo de la OCDE en los términos comentado en el subapartado anterior. No obstante, en el texto del artículo 11.1.c), todavía en vigor, se prevé la posibilidad de impedir el acceso «cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio», aspecto de gran relevancia, pues como veremos a continuación, la administración tributaria ha planteado en varias ocasiones que la aplicación de normativa interna antiabuso –señaladamente el artículo 15 LGT– no puede ser objeto de un procedimiento amistoso por afectar en exclusiva al derecho interno, aun cuando la consecuencia sea la no aplicación de un CDI o una aplicación diferente de su contenido. Precisamente esta cuestión ha sido debatida a nivel jurisprudencial por parte de la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, en sentencias cuyo contenido comentaremos en detalle al tratar la cuestión específica del acceso en España a los instrumentos previstos en el acervo de la Unión. Con esto queremos señalar que el acceso a mecanismos de resolución de disputas en casos de fraude en el Ordenamiento español es un problema todavía abierto, aspecto que justifica la pertinencia del presente trabajo.

Una vez definido el marco existente a nivel convencional e interno sobre los mecanismos de resolución de disputas acerca de la aplicación e interpretación

Directa. *Crónica Tributaria*, (131), 35-78. Palao Taboada, C. (2010). El Reglamento De Procedimientos Amistosos. *Noticias De La Unión Europea*, (300), 107-134. Vega Borrego, F.A. (2011). Algunos Aspectos Sobre La Regulación Española De Los Procedimientos Amistosos: Suspensión E Intereses De Demora. *Crónica Tributaria*, (141), 211-243. Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional en F. Serrano Antón (ed.), *Fiscalidad internacional*, (1419-1472). Centro de Estudios Financieros.

29 Artículo 96.1 de la Constitución Española.

30 Artículo 26 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

31 Artículo 8.2.d) del Real Decreto 1794/2008 en su redacción original. En la fase 2 del proceso de revisión por pares sobre el cumplimiento del estándar mínimo de la acción 14 de BEPS, una de las recomendaciones incluidas en el informe sobre España se refiere a la eliminación sin demora de la condición prevista en dicho precepto. Vid. OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, par. 92.

32 Vid. Martín Jiménez, A. (2019). Procedimiento amistoso en J.M. Calderón Carrero, N. Carmona Fernández, A. Martín Jiménez and M. Trapé Viladomat (eds.), *Convenios de doble imposición*, (887-976). CISS Wolters Kluwer, 898, con apoyo en la recomendación 11 del *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (MEMAP), que sugiere un carácter punitivo en la denegación de inicio del procedimiento amistoso por motivo de la existencia de abuso. Vid. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing.

33 Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias, artículo único, apartado once.

de los CDI, a continuación abordaremos los mecanismos previstos en el acervo de la Unión Europea, a saber, el Convenio de Arbitraje y la Directiva de resolución de litigios fiscales, cuya lógica y configuración son muy similares a los ya explicados en el ámbito convencional, si bien en la cuestión concreta que aborda este trabajo –el acceso a este tipo de mecanismos en supuestos de fraude– existen desviaciones notables que analizaremos en detalle en el contexto de sendos instrumentos junto con su desarrollo en el Ordenamiento español.

3. Acceso al Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude

3.1. Configuración del ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje de la UE

El Convenio de Arbitraje aborda supuestos de doble imposición económica derivados de la realización ajustes al alza por aplicación de la normativa sobre precios de transferencia en operaciones transfronterizas en la Unión Europea, así como supuestos de doble imposición jurídica que afectan a establecimientos permanentes situados en la UE de empresas residentes en otro país de la Unión por aplicación del principio de plena competencia³⁴. El CA establece una primera fase de procedimiento amistoso, en que los representantes de las administraciones tributarias de los Estados Miembros que intervienen en el litigio deben tratar de solventar la disputa de manera transaccional³⁵. Si dichas autoridades no llegasen a un acuerdo en el plazo de dos años, el litigio sería resuelto en una segunda fase por la denominada comisión consultiva, a través de un procedimiento de arbitraje³⁶. La lógica de la resolución de litigios en el seno del CA sigue en general la lógica los mecanismos de procedimiento amistoso y arbitraje de los CDI tratados en el apartado 2.1.

No obstante, el artículo 8.1 CA establece un supuesto en la que la autoridad competente puede negarse a iniciar el procedimiento amistoso o a formar la Comisión consultiva, aunque se cumplan el resto de requisitos para ello, a saber, puede negarse la incoación del procedimiento cuando «algún procedimiento judicial o administrativo decida con carácter definitivo que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una *sanción grave*» (la cursiva es nuestra)³⁷. Además, el artículo 8.2 permite suspender el desarrollo de los procedimientos previstos en el CA si existiese «un procedimiento judicial o administrativo encaminado a declarar que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una sanción grave».

34 Artículo 1(1) y 1(2) CA. Un resumen de los procedimientos previstos en el AC se encuentra en Kofler, G. y Wittendorff, J. (2010). *Article 9 - Associated Enterprises* in: *Vogel on Double Taxation Conventions. Volume 1*, par. 244-259 (E. Reimer & Alexander Rust eds., Kluwer Law International, 2022).

35 Vid. sección 3 CA.

36 Artículo 7 CA.

37 Artículo 8(1) CA.

A este respecto, cabe destacar que el artículo 8 CA no se incluyó en el borrador de la norma preparado en su momento por la Comisión Europea, sino que la inserción de la cláusula fue exigida por los Estados miembros, ya que desde un punto de vista político se consideró que no resultaba aceptable ofrecer mecanismos de resolución de disputas en casos de fraude³⁸. De hecho, la Comisión opinaba lo contrario, pues sostenía que el fraude debía castigarse con medidas internas de los Estados miembros y no denegando el acceso al CA³⁹, postura ésta que como resulta evidente de la simple lectura de la versión del CA en vigor, no se extrapoló a la redacción de dicha disposición.

Evidentemente, definir el alcance del concepto de sanción grave es fundamental en este contexto, ya que la constatación de la existencia de fraude puede ir acompañada de la imposición de sanciones, no sólo en España sino también en otros Estados miembros. Sin embargo y a pesar de la relevancia de este precepto, el CA no ofrece definición alguna, por lo que los Estados miembros pueden decidir sobre el significado de esta expresión y, por tanto, modular el acceso los remedios previstos por el Convenio⁴⁰, dando lugar a disparidades significativas tal y como ha señalado de manera reiterada la doctrina⁴¹. De hecho, el alcance de esta expresión se define por parte de cada Estado miembro de manera independiente⁴², y lo cierto es que algunos países decidieron configurar la definición sin remisión a su normativa interna, dejando así sin respuesta la cuestión de cómo encajar la definición en su sistema tributario interno⁴³. El grado de disparidad en las definiciones puede ilustrarse con algunos ejemplos, como el de Bulgaria, que se refiere a sanciones de todo tipo, impuestas por acciones que constituyan infracciones administrativas o fiscales, incluidas las infracciones de la legislación procesal relativa a la liquidación y recaudación de

38 Vid. Scholsem, J.C. (1982). The Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation. *Intertax*, (11/12), 424-435, 432. Pit, H.M. (2018). *Dispute Resolution in the EU*. IBFD, sec. 12.5.4.1.

39 Vid. Pit, H.M. (2016). Commission Initiative to Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention (90/436). *European Taxation*, 56(11), 507-523, 509. Sass, G. (1988). Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments. *Intertax*, 16(4), 111-113, 112.

40 Vid. Una compilación de las definiciones que cada Estado ha establecido para el concepto de «sanción grave» en Pit, nota 38, Annex VI - Unilateral definitions by each Member State on the term «serious penalty» in Artículo 8 of the EU Arbitration Convention.

41 Vid. Killius, J. (1990). The EC Arbitration Convention. *Intertax*, 18(10), 437-447. Hinnekens, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review*, 1(2), 70-105, 97. Hinnekens, L. (1996b). The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework-II. *British Tax Review*, (3), 272-311, 284-285. Lahodny-Karner, A. (1997). *Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedure and EU Arbitration Procedure*, en W. Gassner et al. (eds.), *Tax treaties and EC law*, (185-210). Kluwer Law International, 199. Bricker, M.P. (1998). Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter. *Intertax*, 26(3), 97-108, 107. Joseph, G. (2002). Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism. *International Tax Journal*, 28(2), 37-57, 52. Tropin, M.J. (2006). EU Faces Unresolved Arbitration Issues, Questions Over Number of Cases, Penalties. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 15(2), 65. Van Herksen, M. y Fraser, D. (2009). Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy. *International Transfer Pricing Journal*, 16(3), 143-160, 155. Valente, P. (2012). Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties. *Intertax*, 40(3), 220-224, 223. Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. y Verlinden, I. (2014). The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes. *International Transfer Pricing Journal*, 21(4), 231-235, 233.

42 Vid. las declaraciones unilaterales referidas anexas al Convenio de 1990.

43 Vid. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.2.2.

impuestos; Irlanda por su parte incluye entre las sanciones graves el hecho de no presentar una declaración o no llevar un registro adecuado, mientras que Luxemburgo emplea una cláusula abierta al referirse a las sanciones graves que, según la declaración del otro Estado contratante, se consideren como tales. Cierta doctrina también ha señalado que la intención original de limitar el alcance del CA a los supuestos de sanciones impuestas para castigar el fraude fiscal se ve claramente desbordada por el estado de cosas descrito, obstaculizando por ello la posibilidad de acceder al CA en casos en que no existe abuso⁴⁴. A este respecto, en 2009 el Foro Conjunto de Precios de Transferencia (FCPT) señaló que algunas declaraciones unilaterales contienen una definición muy amplia del término «sanción grave»⁴⁵, y observó que algunos Estados miembros imponen sanciones de forma casi automática siempre que se produce un ajuste de beneficios, independientemente de la existencia de fraude o supuestos análogos⁴⁶.

Para abordar las disparidades mencionadas, el Código de Conducta de 2009 recomendó a los Estados miembros que aclarasen o revisasen sus declaraciones unilaterales en el anexo del Convenio de Arbitraje para reflejar mejor que una sanción grave solo debe aplicarse en casos excepcionales como el fraude⁴⁷. Sin embargo no sólo se obvió dicha recomendación, sino que la revisión del Código de 2015 volvió a modificar el enfoque adoptado, esta vez en el sentido opuesto, con una recomendación para abarcar la exclusión del CA no solo de los casos de fraude fiscal, sino también aquellos en que exista incumplimiento deliberado o negligencia grave⁴⁸, pues se entendió que no es la sanción impuesta como tal la que impide el acceso a la AC, sino el tipo real de comportamiento subyacente del contribuyente que da lugar a la sanción, todo ello a pesar de que dicha postura contradice el

44 Schelpe, D. (1995). The Arbitration Convention: Its Origin, its Opportunities and its Weaknesses. *EC Tax Review*, 4(2), 68-77, 75. Bricker, *Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter*, nota 41, 107. Pit, Pit, nota 39, 517. Hinnekens, nota 41, 97. Di Cesare, F. (2010). How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum. *International Transfer Pricing Journal*, 17(4), 276-282, 278. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.4.

45 EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM (2009) 472 final, par. 14.

46 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2012). *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/020/2012/EN, 14 y EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Discussion paper on ways to improve the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2013/EN, par. 5. Vid. Pit, nota 38, sec. 12.5.2.3.

47 EU Council (2009). *Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, 2009/C 322/01, par. 3 y EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM(2009)472 final, 6 y 99. Vid. Gibert, B. y Daluzeau, X. (2008). EU Joint Transfer Pricing Forum: Overview of Pending Mutual Agreement Procedures Under EU Arbitration Convention and of Advance Pricing Agreement Possibilities. *International Transfer Pricing Journal*, 15(6), 251-260, 253. Hann, P. (2009). Revised Code of Conduct for the Implementation of the Arbitration Convention. *Transfer Pricing International Journal*, 10(12), 20-23, 21. Damsma, B. (2010). Proposed Changes to the Code of Conduct for the Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(1), 34-40, 36. Sporken, E. y den Besten, P. (2010). EU Council Adopts the Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the EU Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(3), 213-214. Valente, nota 41, 223.

48 EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2015/EN, par. 32.

tenor literal del Convenio de Arbitraje, que se refiere a la «sujeción a una sanción grave», mientras que el fraude fiscal, el dolo o la negligencia grave pueden existir aunque no se hayan impuesto sanciones. Es cierto que la exclusión prevista en el artículo 8(1) CA no aplica de manera automática, es decir, que el Estado miembro de que se trate puede conceder el acceso a los recursos del Convenio de Arbitraje aunque se hayan impuesto sanciones graves. Sin embargo, lo contrario no es cierto, ya que los Estados miembros no pueden bloquear el acceso al CA en los casos en que no se haya acordado la imposición de sanciones graves. En definitiva, si se leen las declaraciones realizadas por los Estados miembros en las que definen el significado de dicha expresión, la mayoría de las definiciones encajarían dentro de los conceptos de «fraude fiscal, dolo y negligencia grave», debido al alcance más amplio frente a los casos de fraude fiscal únicamente. Con todo, la solución es francamente insatisfactoria, ya que consiste en ampliar de forma considerable el ámbito de los casos «excepcionales» a los que debe aplicarse el artículo 8(1) CA, sobre el que cabe preguntarse si la configuración supuestamente excepcional de la exclusión de los mecanismos de resolución de litigios del CA que prevé sigue siendo tal tras la citada revisión de 2015.

En cualquier caso, la idoneidad de la cláusula de exclusión comentada debe también criticarse por otros motivos. El CA tiene por objeto resolver los conflictos de interpretación que se derivan de la realización de ajustes de precios de transferencia o de ajustes en la atribución de beneficios a establecimientos permanentes. Estos ajustes se producen debido a discrepancias en la determinación de un resultado de plena competencia tal como se concreta en las normas nacionales sobre precios de transferencia de cada Estado Miembro. Frente a ello, la imposición de sanciones en buena parte de los casos no incide en la procedencia –o improcedencia– de los ajustes realizados, por lo que si no existe vinculación alguna entre el objeto de los mecanismos de resolución de conflictos del CA –la realización de ajustes– y la imposición de sanciones, la restricción de acceso al CA debido a este último factor resulta incoherente. Y dicha incoherencia solamente puede explicarse en términos de una lucha visceral frente al fraude fiscal: el abusador debe ser castigado.

Sin embargo, hay que mencionar dos objeciones adicionales para refutar tal postura. En primer lugar, si los Estados consideran que el fraude debe ser castigado, la forma adecuada de hacerlo es a través de la potestad punitiva del Estado, tanto a nivel administrativo como a nivel penal. Como es bien sabido, esta rama del Derecho responde a una lógica constitucional propia, construida sobre principios que procuran el establecimiento de garantías suficientes para asegurar un grado suficiente de certeza, contradicción y proporcionalidad en el ejercicio de dicha potestad. La adopción de una norma de exclusión de un procedimiento amistoso destinado a resolver cuestiones de interpretación en un ámbito tan técnico como es el de los precios de transferencia a modo de castigo *ad extra* por la existencia de fraude no parece la vía adecuada para el ejercicio de dicha potestad punitiva. En segundo lugar, el hecho de que dicha exclusión tenga un carácter punitivo conduce a un problema de doble incriminación, ya

que la exclusión del CA tendría lugar además de las sanciones impuestas⁴⁹. Este doble castigo podría ser contrario al principio *non bis in idem*, consagrado como principio constitucional en la práctica totalidad de los Estados miembros –incluyendo, por supuesto, España⁵⁰–, el Convenio Europeo de Derechos Humanos⁵¹ y la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE⁵². Hay quien podría considerar este razonamiento como descabellado y excesivamente magnificado, ya que el contribuyente puede, en cualquier caso, interponer recursos legales internos ante los Tribunales de Justicia de las jurisdicciones implicadas, pero el hecho de que el acceso al sistema interno de recursos sigue estando disponible no aborda la cuestión de la doble pena, sino que simplemente trata de reducir su relevancia, y tampoco aborda el hecho de que no existen motivos técnicos específicos que respalden la exclusión de los recursos AC en aquellos casos en los que se impusieron sanciones.

A pesar de lo anterior, lo cierto es que las estadísticas publicadas muestran que la denegación del acceso a los recursos del CA debido a la imposición de sanciones graves es casi inexistente⁵³. En 2007, una encuesta indicaba que, desde la promulgación del Convenio de Arbitraje, sólo Francia y España denegaban el acceso a los recursos de resolución de litigios por este motivo⁵⁴. Las estadísticas sobre los procedimientos administrativos plurianuales pendientes en el marco del Convenio cubren los años 2012 a 2019 –excepto en 2015– y solo registran un caso de denegación debido a la imposición de una sanción grave⁵⁵. Sin embargo, los miembros empresariales del Foro Conjunto de la UE

49 European Commission (2002). *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582 final, 355. EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). Summary Record of the Nineteenth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 28th June 2007, JTPF/011/2007/EN, par. 8. Vid. Schelpe, nota 44, 75. Terra, B. y Wattel, P. (2012). *European Tax Law*. Kluwer Law International, 723. El problema de la doble pena también ha sido abordado en el contexto del acceso al procedimiento amistoso de los CDI, vid. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing, recomendación 11. En el contexto del arbitraje en el Convenio Multilateral vid. Groen, G. (2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), 607-613, 613.

50 Artículo 25 de la Constitución española, que si bien no lo recoge de manera explícita, el Tribunal Constitucional lo ha encuadrado en dicho precepto a partir de la sentencia 21/1981 de 30 de enero.

51 Artículo 4 del protocolo n. 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)

52 Artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000/C 364/01).

53 Vid. Pit, nota 39, 517.

54 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Draft Table on Serious Penalties Related to Transfer Pricing Adjustments*, JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN y EU Joint Transfer Pricing Forum (2008). *Summary Record of the Twentieth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 23rd October 2007*, JTPF/023/2007/REV1/EN, par. 5.3. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.3.2.

55 Vid. EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012, JTPF/012/REV1/2013/EN, EU Joint Transfer Pricing Forum (2014). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013, JTPF/008/2014/EN, EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2014, JTPF/008/2015/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). Overview on numbers submitted on Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2016, JTPF/XXX/2018/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017, JTPF/007a/2018/EN. EU Joint Transfer Pricing Forum (2019). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018, Taxud/D2. EU Joint Transfer Pricing Forum (2021). Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019, Taxud/D2.

sobre Precios de Transferencia informaron de que las autoridades fiscales de ciertos Estados miembros utilizan la amenaza de evaluación de sanciones durante las discusiones/negociaciones con los obligados tributarios⁵⁶. El principal problema de esta denegación de facto del acceso a los recursos AC se refiere a la falta de información sobre su magnitud para determinar si es o no significativa.

Dado que rara vez se dan casos de denegación del acceso a los recursos del CA debido a la imposición de sanciones graves, probablemente sería sensato eliminar la cláusula o restringir sus efectos a la vertiente arbitral del procedimiento, por lo que la práctica ausencia de casos es una razón adicional que apoya esta solución. Ello estaría en consonancia con el estándar mínimo de BEPS examinado en el apartado 2.1, de acceso a los mecanismos de resolución de controversias en caso de abuso, que todos los miembros del Foro Inclusivo se comprometieron a cumplir. No concuerda con ese compromiso que, en el marco de un instrumento con una lógica similar a la de los mecanismos de resolución de litigios en materia de convenios fiscales, el criterio de acceso sea más restrictivo. Con todo, si no se suprime el artículo 8.1 CA, convendría reforzar la coherencia con su objetivo declarado definiendo seriamente la «sanción grave». Resulta necesario establecer directrices sobre las características de las conductas punibles que podrían ser admisibles en virtud de esa expresión, tanto desde una perspectiva negativa –qué características no dan lugar a penas graves y, por tanto, deben excluirse– como positiva. Un estudio adecuado ayudaría a detectar incoherencias y a definir el enfoque hacia la normalización a este respecto; dicha posición evitaría la excesiva amplitud o falta de concreción de ciertas definiciones establecidas por los Estados miembros. Este enfoque ya se propuso y se descartó, pues se temía que una lista de delitos no pudiera por definición ser exhaustiva y abarcar todas las situaciones posibles. No obstante, este temor podría superarse mediante revisiones periódicas llevadas a cabo por el FCPT. En cualquier caso, esta solución es claramente preferible frente al escenario desenfundado que ha prevalecido hasta ahora.

56 Vid. JTPF/020/BACK/2007/EN, 4. Pit, nota 38, sec. 12.5.4.3.2. Vollebregt, H. (2012). Triangular Double Taxation: A Fresh Approach. *International Transfer Pricing Journal*, 19(2), 103-106, 104. Mas-simiano, A. (2014). Guidelines from Italian Tax Authorities on the Arbitration Convention: An Analysis in Light of the EU Code of Conduct. *International Transfer Pricing Journal*, 21(1), 50-55. Pit, nota 39, 517. Una posición similar puede encontrarse en Markham, M. (2016). Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do we Need a Revised Mutual Agreement Procedure? *Bulletin for International Taxation*, 70(1-2), 82-94, 93. Vid. asimismo las respuestas dadas por el Chartered Institute of Taxation (CIOT) a la consulta de la Comisión denominada «la mejora de los mecanismos de resolución de disputas por doble imposición» (traducción libre): «Otro problema es que los Estados miembros deniegan el procedimiento amistoso cuando se trata de un procedimiento sancionador en uno de los Estados. El Convenio de Arbitraje de la UE lo permite y, según nuestra experiencia, los Estados miembros utilizan esta disposición para denegar el acceso al procedimiento amistoso de forma bastante agresiva», o KPMG, «También los contribuyentes se quejan con frecuencia de que se les impide acceder al Convenio por parte de las administraciones tributarias que sostienen que el contribuyente está excluido de su aplicación mediante el abuso de la cláusula de 'sanción grave', en la que una autoridad tributaria podría tener incentivos para imponer dicha sanción con el fin de evitar que el contribuyente no acceda a los remedios del Convenio de 1990», disponibles en https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/public-consultation-improving-double-taxation-dispute-resolution-mechanisms_en.

3.2. El Convenio de Arbitraje en supuestos de fraude y su aplicación en España

En España, el procedimiento sobre la aplicación del Convenio de 1990 se regula en los artículos 23 a 36 del reglamento de procedimientos amistosos. La restricción al acceso por imposición de sanción grave con carácter firme se recoge en los artículos 23.2 y 28.1.c) de dicho reglamento, siendo que para la definición del concepto de sanción grave se lleva a cabo una remisión al apartado 10 de la disposición adicional primera del TRLIRNR, que recoge tres bloques distintos, a saber: i) Las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. ii) Las sanciones por falta de ingreso de la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 LGT), el incumplimiento de la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (artículo 192 LGT) y la obtención indebida de devoluciones (artículo 193 LGT), si bien es necesario que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 LGT, es decir, que exista ocultación de datos a la Administración tributaria o se empleen medios fraudulentos, conceptos éstos definidos en el propio artículo. iii) Las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁵⁷, precepto referido a la infracción que se deriva de la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación de precios de transferencia que debe mantenerse a disposición de la Administración tributaria, así como los supuestos en que el valor de mercado que se derive de dicha documentación no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Además, debe concurrir algún criterio de calificación a los que se refiere el mentado artículo 184 LGT. Las referencias en dicho artículo a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia, si bien no tendrá la consideración de sanciones la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulten gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado.

La jurisprudencia en materia de acceso al CA en casos de abuso es escasa, pero muy reveladora, en especial porque el Tribunal Supremo ha abordado la cuestión en dos sentencias que apuntan a la misma dirección, conformando por ello jurisprudencia en el sentido del término ofrecido por el Código Civil⁵⁸. Y el sentido al que apuntan no resulta alentador, pues ignora completamente los requisitos de aplicación del Convenio, o mejor dicho ignora el texto del Convenio en su conjunto.

El primer caso que debemos comentar es *SGL Carbon Holding*⁵⁹. SGL Carbon, es un grupo multinacional alemán que opera en la industria química como uno de los principales fabricantes de productos de carbono. La matriz alemana

57 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

58 Vid. artículo 1.6 del Código Civil.

59 SAN 22.4.19 *SGL Carbon Holding* ECLI:ES:AN:2019:1885. STS 22.9.21 *SGL Carbon Holding* ECLI:ES:TS:2021:3572.

constituyó en España la filial SGL Carbon Holding SL, que compró las acciones de las filiales extranjeras de SGL Carbon, adquisición financiada a través de un préstamo intragrupo. La intención era beneficiarse tanto del régimen español de exención de dividendos y ganancias de capital por participaciones –actual artículo 21 LIS–, como de la compensación de los gastos financieros derivados del préstamo intragrupo mediante la aplicación del régimen de consolidación con una operativa española rentable que formaba parte del grupo. La Administración tributaria consideró pertinente la aplicación del artículo 15 LGT para denegar la deducibilidad de los gastos financieros y del deterioro de valor de las acciones de las filiales extranjeras. En el momento en que las autoridades fiscales comunicaron la decisión de aplicar el artículo 15 LGT, el contribuyente presentó una solicitud de procedimiento amistoso invocando el artículo 24 del CDI Alemania-España, así como el Convenio de 1990. El contribuyente presentó la misma solicitud ante las autoridades alemanas. En este contexto, las autoridades españolas denegaron el acceso al procedimiento amistoso porque la apreciación de la existencia de fraude fiscal se basaba en una norma interna –el artículo 15 LGT–, cuya aplicación supuestamente no plantea divergencias o discrepancias con dicho tratado⁶⁰.

La administración se apoyó en la postura, defendida a partir de 2003 por la OCDE, que aboga por la compatibilidad de las GAAR domésticas y los convenios fiscales, para concluir que la aplicación de una norma antiabuso interna no genera una tributación contraria a lo establecido en el Convenio y, por tanto, se el inicio del procedimiento amistoso puede denegarse. Se argumentó de esta forma incluso a pesar de que el propio CDI Alemania-España contiene una norma que permite la aplicación de las normas antiabuso nacionales en los supuestos de convenio fiscal y que por tanto vincula la norma interna con el contenido del Convenio de manera explícita⁶¹. Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo estuvieron de acuerdo con el razonamiento de las autoridades fiscales. En concreto, en la ratio decidendi, el Tribunal Supremo afirma sin ambages que «es el propio Convenio el que viene a habilitar la aplicación de las normas antiabuso domésticas, esto es, autoriza su aplicación, lo que en definitiva despeja cualquier problema de incompatibilidad entre la aplicación de las normas internas sobre abuso y el propio CDI»⁶² y que el artículo 8.2 del reglamento de procedimientos amistosos, que permite denegar el inicio del procedimiento en caso de abuso, «se adapta, como resulta evidente, a los criterios interpretativos de los Comentarios MCOUDE». En fin, el Tribunal Supremo resolvió que la discusión acerca de la aplicación del artículo 15 LGT en un contexto transfronterizo en el que resulte aplicable un CDI resulta en todo caso una cuestión de Derecho interno que no tiene por qué verse afectada por

60 Este argumento acerca del carácter puramente interno de la disputa recuerda al que la Audiencia Nacional admitió en una de las sentencias sobre bonos austríacos de 199 acerca del tratamiento concreto en el IRPF de las minusvalías generadas por la compra y venta a corto plazo de estos bonos por parte de personas físicas, que según el tribunal debe considerarse una cuestión interna y por tanto no susceptible de ser discutida en el seno de un procedimiento amistoso desde el momento en que el CDI firmado entre España y Austria atribuye la potestad tributaria sobre ganancias de capital a España. Vid. SAN 14.6.99 ECLI:ES:AN:1999:3927, FJ 4°.

61 Artículo 28.1.a) CDI Alemania-España: «El presente Convenio no se interpretará en el sentido de impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales».

62 STS SGL Carbon Holding, nota 59, FJ 2°.

el Tratado⁶³. Además, y ya centrándose de manera específica en el Convenio de 1990, se señala que este instrumento no resulta aplicable al caso porque no se está ante «un supuesto de ajuste por subcapitalización, en los términos establecidos en el Convenio; en tanto que siendo requisito la realidad de la operación, el ajuste se ha realizado no por subcapitalización, sino por aplicación de la norma antiabuso general no incluida en el Convenio».

La doctrina que fija el Tribunal Supremo no puede calificarse sino de despropósito, por múltiples razones. Primero, se pasa completamente por alto el análisis de la redacción de las disposiciones que definen el ámbito de aplicación tanto del procedimiento amistoso previsto en el CDI Alemania-España como –por lo que aquí interesa– la configuración del ámbito de aplicación del Convenio de 1990. El ajuste practicado por la administración se refiere a la no deducibilidad de gastos financieros, que claramente entra dentro del ámbito del Convenio de 1990, definido en el artículo 4 en los términos del principio de plena competencia que pueden encontrarse en el Modelo OCDE y en la práctica totalidad de la red española de CDIs. La mera opinión razonada del obligado tributario en tal sentido debería bastar para iniciar el proceso si se cumplen el resto de los requisitos que prevé el Convenio de 1990. Segundo, ni la regulación del procedimiento amistoso del Convenio Alemania-España ni la del Convenio de 1990 establecen requisitos relativos a la existencia de abuso, por lo que establecer requisitos adicionales en una norma de rango infralegal –el reglamento de procedimientos amistosos– es un caso claro de vulneración de ambos instrumentos internacionales. Tercero, los motivos de exclusión analizados en el apartado anterior, que podrían dar lugar a una denegación fundamentada al acceso a los remedios del Convenio de 1990 ni siquiera se mencionan. Cuarto, el hecho de que el ajuste se lleve a cabo a través de una norma interna como es el artículo 15 LGT no implica que la cuestión no tenga relevancia convencional –tanto para el CDI Alemania-España como para el Convenio de 1990– sino precisamente lo contrario: dado que los efectos del artículo 15 LGT tienen relevancia en el contexto de la aplicación de estos instrumentos, se debería haber dado acceso a dichos mecanismos de resolución de disputas.

Pues bien, aunque el Alto Tribunal tuvo ocasión de rectificar su erróneo entendimiento acerca de estas cuestiones, en lugar de hacerlo reiteró la doctrina señalada en el caso *Laureate Netherlands Holding BV* (anteriormente

63 Ibid, *in fine*. En concreto, el Alto Tribunal señala que «en este caso no estamos ante una norma antiabuso prevista en el propio CDI, sino ante una norma interna aplicada por el país soberano en el ejercicio de sus potestades». Esta sentencia resolvió la cuestión del acceso al procedimiento amistoso en supuestos de aplicación de normas antiabuso a favor de las tesis de la administración tributaria, que hasta el momento habían recibido respaldo en la SAN 18.4.17 *Norfin Holder* ECLI:ES:AN:2017:2440, FJ 4º *in fine* y en la SAN SGL *Carbon Holding*, nota 59,, pero no así en la SAN 28.3.17 *Ferrovial* ECLI:ES:AN:2017:1382, FJ 2º *in fine*. Sobre esta discusión, vid. Carmona Fernández, N. (2019). Imprudencia De Inicio De Procedimiento Amistoso En Caso De no Vulneración De Una Norma De Convenio Sobre Doble Imposición. Sentencia De La Audiencia Nacional De 22 De Abril De 2019, Recurso 688/2015. *Carta Tributaria. Revista De Opinión*, (55). Martín Jiménez, A.J. (2019). Spain: Taxpayers' Rights, Corresponding Adjustments and the Right to Initiate MAPs and Arbitration en E.C.C.M. Kemmeren et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2018*, (413-428). IBFD. García Antón, R. (2021). The Right to Initiate the Mutual Agreement Procedure in a Tax Fraud Case - Challenges Ahead en M. Lang et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2020*, (163-175). IBFD. Navarro, nota 5, 343-344.

denominada Iniciativas Culturales de España, SL)⁶⁴. El supuesto se refiere a la aplicación del artículo 15 LGT en un supuesto de adquisiciones apalancadas de participaciones en entidades del grupo, siendo que los vendedores son entidades residentes en Países Bajos, en que la administración deniega la deducción de los gastos financieros generados en las citadas operaciones. En este caso, la sentencia de la Audiencia Nacional yerra en su análisis pero esta vez por motivos totalmente opuestos a los señalados en *SGL Carbon Holding*, pues tras una larga valoración de cuestiones de fondo sobre la pertinencia de calificar dichas operaciones como abusivas, calificación que la Audiencia en último término admite como válida, se anulan la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que confirmaba la postura de la administración y las correspondientes liquidaciones porque la administración «debieron activarse por la Administración tributaria los mecanismos previstos para evitar la doble imposición» y más en concreto el procedimiento amistoso, que como es bien sabido solamente el obligado tributario puede iniciar y no la administración tributaria. La sentencia del Tribunal Supremo corrige dicha doctrina y la reemplaza por otra también errónea, basada en buena parte en el contenido de la sentencia *SGL Carbon Holding*. Si bien este supuesto no se refiere al Convenio de 1990, el hecho de que el Alto Tribunal se base de manera casi íntegra en el caso *SGL* que sí trataba esta problemática hace que sea pertinente abordar el caso *Laureate* en este apartado, ya que apunta a una línea coherente del Tribunal Supremo que apunta de manera clara hacia la denegación del acceso a cualquier tipo de mecanismo de resolución de disputas en caso de fraude, lo que resultará de relevancia también en el contexto de la Directiva de 2017 que analizaremos a continuación.

4. Acceso a la Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude

4.1. Configuración del ámbito de aplicación de la Directiva

La Directiva sobre mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea tiene por objeto establecer vías de recurso que garanticen la resolución efectiva de los litigios relativos a la interpretación y aplicación de los CDI firmados entre los Estados miembros de la UE⁶⁵. La DMRLF comprende una fase de procedimiento amistoso y una fase de arbitraje, aunque los procesos previstos en él son más complejos que los del CA. Los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la UE pueden presentar una solicitud de inicio del procedimiento ante cada una de las autoridades competentes afectadas. Cada autoridad debe decidir si acepta o rechaza la reclamación, en función de si se cumplen o no los requisitos planteados en la Directiva; además, cuando sea posible, las autoridades deben resolver la cuestión unilateralmente⁶⁶. En caso de desesti-

64 SAN 30.6.21 *Iniciativas culturales de España* ECLI:ES:AN:2021:3202. STS 22.5.23 *Laureate Netherlands Holding* ECLI:ES:TS:2023:2320.

65 Para un análisis de la transposición de la directiva al derecho doméstico de una selección de Estados miembros, vid. Papotti, R. (2020). *Tax Dispute Resolution: A Commentary on the EU Council Directive 2017/1852*. Kluwer Law International.

66 Artículo 3.5 DMRLF.

mación⁶⁷, el contribuyente puede interponer recursos legales nacionales contra tal decisión o remitir el asunto a la comisión consultiva, órgano previsto en la Directiva⁶⁸. Si la reclamación fuera aceptada y si el caso no se hubiese resuelto unilateralmente, o si así lo estableciera la comisión consultiva y lo solicitara una de las autoridades implicadas, se iniciaría la fase intergubernamental del procedimiento amistoso, es decir, la fase de negociaciones entre las administraciones fiscales implicadas. Cuando las autoridades no llegasen a un acuerdo en la fase del procedimiento amistoso en el plazo de 2 años –a contar desde la última notificación de la decisión de uno de los Estados miembros sobre la aceptación de la denuncia⁶⁹–, o si ninguna de las autoridades implicadas solicitase el inicio de la fase intergubernamental del procedimiento amistoso tras dicha decisión de la comisión consultiva, se abriría un procedimiento de arbitraje ante la comisión consultiva. El laudo resultante será vinculante si las autoridades no consiguen llegar a un acuerdo en el plazo de seis meses⁷⁰. En caso de que así lo deseen, las autoridades implicadas podrían crear una Comisión de Resolución Alternativa de Conflictos que abordaría el caso⁷¹.

En el marco descrito, la Directiva prevé dos circunstancias que podrían derivar en la denegación del acceso a los mecanismos de resolución de disputas ahí previstos en supuestos de fraude fiscal. La primera se refiere a los casos en que se hayan impuesto sanciones en ese Estado miembro por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave⁷². A falta de una definición específica prevista en la Directiva o el CDI al que se refiere el litigio, estos conceptos de nuevo se definen recurriendo al Derecho interno de cada Estado miembro, en la transposición específica de la Directiva⁷³. Esta remisión conduce a disparidades idénticas a las ya señaladas en el contexto del CA, por lo que todas las críticas apun-

67 Artículo 5.1 DMRLF.

68 Artículo 6.1 DMRLF.

69 Artículo 4.1 DMRLF.

70 Artículo 2.2 and 15(1) DMRLF.

71 Artículo 10-13 DMRLF.

72 Artículo 16.6 DMRLF: «No obstante lo dispuesto en el artículo 6, un Estado miembro afectado podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios contemplado en dicho artículo si en ese Estado miembro se han impuesto sanciones en relación con ingresos o patrimonio ajustados por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. Cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a dichas sanciones y tales procedimientos se estén llevando a cabo simultáneamente a cualesquiera de los procedimientos a que se refiere la presente Directiva, una autoridad competente podrá suspender los procedimientos contemplados en la presente Directiva desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos».

73 Groen, G. (2017). Why the Revised EU Arbitration Directive is a Big Step in the Right Direction, 87(5) *Tax Notes International*, 87(5), 475-479, 477. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.2.1. Ronco, S. (2020). The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes en P. Pistone y J. de Goede (eds.), *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, (349-419). IBFD. Pistone propone la siguiente formulación (traducción libre): «el infractor va mucho más allá de la violación de las normas fiscales y mantiene una conducta especialmente peligrosa para el sistema tributario, que generalmente se castiga con sanciones penales. La negligencia grave es esencialmente una forma de acción u omisión voluntaria con desprecio temerario de una obligación legal. El incumplimiento doloso es un incumplimiento consciente de la ley. El fraude fiscal es una forma de evasión fiscal en la que el infractor deja de pagar impuestos intencionadamente y oculta los efectos de dicho incumplimiento mediante la presentación de declaraciones falsas que obstaculizan o dificultan el descubrimiento del delito por parte de las autoridades fiscales.». Vid. Pistone, P. (2018). *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, en B. Terra & P. Wattel eds. *European Tax Law* (331-380). Wolters Kluwer, 375.

tadas en la sección 3.1 pueden extrapolarse a la DMRLF. A este respecto, Pit reprocha con razón que no se tenga en cuenta la experiencia acumulada en el marco del CA sobre lo problemática que resulta una cláusula abierta de este tipo⁷⁴. Además, el DMRLF no exige la firmeza de dicha sanción, aspecto que sí se exige en el CA, por lo que las restricciones al acceso a la Directiva son claramente más estrictas que los previstos en el Convenio de 1990.

La segunda circunstancia relevante que podría dar lugar a la denegación del acceso a los mecanismos de resolución de litigios de la DMRLF se refiere a los casos en que la cuestión litigiosa no implique doble imposición⁷⁵. El término doble imposición se define en la Directiva como la imposición por dos o más Estados miembros de impuestos cubiertos por un CDI en relación con la misma renta imponible o el mismo capital cuando da lugar a: i) una carga fiscal suplementaria, ii) un incremento de la deuda tributaria, o iii) la anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles⁷⁶. La referencia a la doble imposición sobre la misma base imponible sin un requisito personal abre la puerta a la revisión de los casos de doble imposición económica, como los derivados de los precios de transferencia, el reparto transfronterizo de dividendos, el uso de entidades híbridas o cualquier otro supuesto de este tipo de doble imposición abordado en el CDI aplicable⁷⁷.

Pistone describe la razón de ser de esta disposición de exclusión en un doble sentido⁷⁸. En primer lugar, la ausencia de doble imposición generaría obstáculos de escasa importancia para el mercado interior. En segundo lugar, la resolución de litigios que no impliquen una doble imposición puede dar lugar a la exposición a una situación de deismposición, lo que es potencialmente indeseable. Sin embargo, en nuestra opinión se debe criticar la configuración de la exclusión, pues los CDI pueden aplicarse incluso cuando no existe doble imposición⁷⁹. Aunque el objetivo declarado de los CDI es fomentar la inversión mediante la eliminación de la doble imposición, el derecho a acogerse al convenio y el funcionamiento de las normas de atribución de la potestad tributaria no dependen de que efectivamente exista doble imposición, a menos que así se establezca específicamente en las disposiciones aplicables, lo que no suele ser el caso. Por tanto, la exclusión del ámbito de aplicación del DMRLF de los

74 Vid. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.3.

75 Artículo 16.7 DMRLF: «Un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en el artículo 6, caso por caso, cuando una cuestión en litigio no conlleve doble imposición. En tal caso, la autoridad competente de dicho Estado miembro informará sin demora a la persona afectada y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados».

76 Artículo 2.1.c DMRLF. Vid. una crítica a la definición del concepto de «doble imposición» en Pit, nota 38, sec. 26.3.3 y la bibliografía ahí citada.

77 Vid. Navarro, A. (2018). La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la unión y aspectos controvertidos de la directiva de arbitraje en J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez y P.A. Hernández González-Barreda (eds.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, (491-528). Thomson Reuters Aranzadi, 506.

78 Pistone, nota 73, 377.

79 El preámbulo del Modelo de Convenio OCDE señala que los Estados contratantes pretenden «concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales [...]».

supuestos no referidos a la doble imposición ignora los elementos más básicos sobre la construcción y el funcionamiento de los CDI.

El que se cumpla uno de los motivos de exclusión descritos –sanciones por fraude fiscal, impago deliberado y negligencia grave, e inexistencia de doble imposición– supone la imposibilidad de aplicar el artículo 6 DMRLF, que se refiere a las funciones de resolución de conflictos de la Comisión consultiva, lo que implica que el caso no sería revisado por este órgano⁸⁰. No obstante, seguiría existiendo la opción de presentar una reclamación⁸¹ y, teóricamente, ambas autoridades podrían iniciar la fase intergubernamental del MAP si así lo acordasen. No obstante, si una de las autoridades considera que concurren los motivos de exclusión comentados, lo normal es que no se llegue a un arreglo que resuelva el asunto. Planteado de otra forma, ante la perspectiva de alcanzar un acuerdo, no tendría sentido invocar los artículos 16.6 o 16.7 de la Directiva para a continuación alcanzar un pacto en el contexto de un procedimiento amistoso. Dado que la vía del arbitraje ex artículo 6 quedaría bloqueada, el desenlace esperable redundaría en la no resolución de la imposición contraria al CDI aplicable. Pit sostiene que la denegación de acceso no puede impugnarse ante los tribunales nacionales, ya que el apartado 3 del artículo 5 establece que sólo existe derecho de recurso cuando todas las autoridades competentes afectadas hayan dictado una resolución desestimatoria de la reclamación⁸². No obstante, el precepto establece que «la persona afectada tendrá derecho a interponer recurso [...] cuando todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan desestimado la reclamación», no que la desestimación de una de las autoridades no pueda ser recurrida⁸³. Una interpretación a contrario supondría restringir el control judicial de la correcta aplicación de una norma que niega de plano el acceso a recursos efectivos planteado en la Directiva, sin justificación aparente para ello. No habría posibilidad de reaccionar contra los Estados miembros recalcitrantes que bloquean el acceso a los recursos planteados en la DMRLF.

En conjunto, las limitaciones descritas probablemente carecen de sentido, ya que el nivel de protección de la normativa antiabuso aplicable en la UE puede calificarse de suficientemente elevado como para combatir cualquier forma de abuso de manera coordinada, al menos en lo que se refiere al ámbito de la imposición de los beneficios empresariales, que es el que más problemas plantea en cuanto a la existencia de fraude. En concreto, las Directivas contra la elusión

80 Artículo 16.6 DMRLF «No obstante lo dispuesto en el artículo 6, ...» y artículo 16(7) «Un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en el artículo 6...».

81 Artículo 3.1 DMRLF. Vid. Ronco, nota 73, sec. 17.15.

82 Vid. Pit, nota 38, sec. 28.5.2.1.2.1. Pit, H.M. (2019). The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms, *Intertax* 47(8), 745-759, 755. Groen, nota 73, 479.

83 Vid. Wiertsema, T. (2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies' Areas of Concern? *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5), par. 4.2.1.5. Govind, S. y Turcan, L. (2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4), par. 3.2. Voje, J. (2018). European Union-EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7), 309-318, 311.

fiscal (ATAD)⁸⁴ no sólo cuentan con normas especiales contra prácticas abusivas específicas, sino que además integran una norma general antiabuso⁸⁵, cuya configuración se asemeja a la regla del test de propósito principal introducida por la OCDE a partir del Modelo de Convenio de 2017⁸⁶, si bien incorpora adicionalmente elementos de la jurisprudencia del TJUE en materia de abuso⁸⁷. Y la adopción masiva del test de propósito principal en la red de CDI de los Estados miembros de la UE, incluyendo España, también supone la adopción es un estándar antiabuso con un ámbito de aplicación muy amplio⁸⁸. En cualquier caso, ni siquiera el temor a conceder un laudo a un caso de fraude podría servir de justificación para mantener dichas exclusiones, ya que existen otros instrumentos suficientemente eficaces para hacer frente a este tipo de supuestos. Por ello, sería deseable que, en una nueva revisión de la DMRLF, se eliminaran del texto de la Directiva las disposiciones que permiten rechazar los casos en los que se impusieron sanciones por fraude fiscal, dolo y negligencia grave, así como los casos de inexistencia de doble imposición.

4.2. La Directiva sobre resolución de litigios fiscales en supuestos de fraude y su aplicación en España

De conformidad con el artículo 43 del reglamento de procedimientos amistosos, la autoridad competente puede denegar el acceso a la comisión consultiva cuando se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se

84 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 (ATAD en adelante), y Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

85 Artículo 6 ATAD.

86 Analizan de manera crítica esta regla Báez Moreno, A. (2016). La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS. *Estudios Financieros. Revista De Contabilidad Y Tributación*, (404), 5-52. Delgado Pacheco, A. (2016). Algunas Consideraciones Sobre La Norma General Antielusión Propuesta En La Acción 6 Del Plan BEPS. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, (15), 49-57. Sánchez de Castro Martín-Luengo, E. (2016). La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, beps acción 6, en confrontación con el Derecho Europeo. *Nueva Fiscalidad*, (5), 75-119. Rodríguez Losada, S. (2018). La cláusula de propósito principal (PPT) en los convenios de doble imposición. Un estudio a la luz de las recomendaciones del informe BEPS en Merino Jara, Isaac, Suberbiola Garbizu, Irune (ed.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer. García Antón, R. (2022). Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7 (1) MLI y Países en Desarrollo, en J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (eds.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, (255-275). Aranzadi. Sevilla Bernabéu, B. (2023). El Test Del Propósito Principal Como Mecanismo Para Luchar Contra El Abuso De Convenios. *Quincena Fiscal*, (11).

87 Sobre la regla general antiabuso del artículo 6 ATAD, vid. De Broe, L.y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3), 133-144. De Wilde, M.F. (2018). Is the ATAD's GAAR a Pandora's box? en P. Pistone y D. Weber (eds.), *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, (301-328). IBFD. Orena Domínguez, A. (2018). El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016) en I. Merino Jaray J.I. Ugartemendía Eceizabarrena (eds.), *Concierto económico y BEPS*, (175-195). Instituto Vasco de Administración Pública. Kuźniacki, B. (2020). The GAAR (Article 6 ATAD) en W. Haslehner, K. Pantazatou y G. Kofler (eds.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, (127-173). Edward Elgar.

88 De hecho, la adopción de la regla de test de propósito principal también forma parte del estándar mínimo de BEPS, que los miembros del Marco Inclusivo se han comprometido a adoptar.

refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del TRLIRNR, que ya hemos analizado en el apartado 3.1, y cuando una cuestión objeto del procedimiento no conlleve doble imposición. El mismo artículo, en su apartado segundo, define qué debe entenderse por doble imposición, a saber, la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados por un CDI con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello conlleve a) una carga fiscal suplementaria, b) un incremento de la deuda tributaria, o c) la anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles. Como puede comprobarse, al margen de la definición concreta de las penas y sanciones que la Directiva no define, el reglamento de procedimientos amistosos replica el contenido de la Directiva.

A nivel jurisprudencial no existen todavía pronunciamientos de nuestros tribunales acerca de la aplicación de la normativa interna que transpone la Directiva de 2017, si bien conviene realizar un par de precisiones que permiten predecir el resultado de los casos que puedan plantearse en el futuro. Primero, ya existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que se opone al inicio de un procedimiento amistoso en casos en que no existe doble imposición⁸⁹, de manera que la exclusión prevista en el artículo 43 del reglamento de procedimientos amistosos redundaría en la solución dada por el Alto Tribunal en el contexto de procedimientos amistosos previstos en la red española de CDI, que en nuestra opinión es errónea porque los CDI limitan el ejercicio de la potestad tributaria, pero en ningún caso obligan a ejercerla⁹⁰.

Segundo, la jurisprudencia existente en materia de acceso al procedimiento amistoso de los CDI en casos de abuso y al Convenio de 1990 apuntada en el apartado 3.2 del presente trabajo plantea soluciones –también erróneas, pero soluciones al fin y al cabo– que pueden extrapolarse al ámbito de los procedimientos previstos en la Directiva, lo que genera en cierta forma un supuesto «oculto» –por no estar previsto en el texto del reglamento de procedimientos amistosos, sino en la jurisprudencia– de denegación de acceso a este tipo de remedios, cuya rectificación seguramente vendrá dada cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie a largo plazo sobre estos menesteres.

5. Conclusiones

Este trabajo ha analizado de manera crítica la cuestión del acceso, en supuestos de –potencial– fraude fiscal, a los mecanismos de resolución de disputas de interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) que brinda el Derecho de la Unión Europea, a saber, el Convenio de 1990 relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas y la Directiva de resolución de litigios fiscales de

89 SSTS de 30 de junio de 2000, FJ. 5, de 15 de abril de 2003 y de 25 de junio de 2004, FJ. 4. STS de 23 de mayo de 2011 (rec. 3621/2007, caso *Ramondin*), FJ 3º *in fine*, 12 de febrero de 2015 (rec. 184/2014, caso *Mann Hummel Ibérica*), FJ 6º. En la misma línea de razonamiento se sitúan la SAN de 23 de febrero de 2012, FJ 2º *in fine*, la SAN 171/2017, de 28 de marzo de 2017 (rec. 175/2015), FJ 2º. Vid. Calderón Carrero, J.M. (2004). El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los Convenios de doble imposición. *Carta Tributaria. Monografías*, (6), 3-31.

90 Vid. De Broe, L. y Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 122-146, 142.

2017, tanto en lo referido al contenido de dicha normativa como su interpretación y aplicación en España.

Se ha mostrado que dichos instrumentos de resolución de disputas cumplen una función de coordinación muy relevante que redundará en un aumento de la eficacia de los CDI en la eliminación de la doble imposición internacional y en una mayor certidumbre para todos los operadores. No obstante, en ocasiones se deniega el acceso a estos mecanismos en que la administración tributaria plantea la existencia de fraude fiscal, al considerarse que el «privilegio» de acceder a los recursos alternativos de resolución de litigios no debería concederse a defraudadores, y ello a pesar de que la discusión sobre la existencia de fraude y la aplicación de normas que luchan contra este fenómeno suelen dar lugar a problemas de interpretación muy complejos.

El análisis ha partido de la explicación del estado de la cuestión a nivel convencional, pues los instrumentos de resolución de disputas referidas a la interpretación y aplicación de CDIs tienen su origen precisamente en el contenido de estos Convenios, ya que es común la inclusión de una cláusula que regule la posibilidad de instar procedimientos amistosos que permitan a las administraciones tributarias de los Estados firmantes el resolver disputas de manera amigable. Se ha mostrado que la OCDE, señaladamente a partir del plan BEPS, ha realizado un esfuerzo para mejorar este tipo de instrumentos, incluyendo precisamente una recomendación sobre la necesidad de dar acceso a supuestos de fraude, dada la usual complejidad de las reglas antiabuso que resultan de aplicación en este tipo de supuestos.

Una vez se ha determinado el marco internacional es posible descender a la normativa de la Unión. En concreto, el acceso al Convenio de Arbitraje y a la Directiva de resolución de litigios fiscales puede verse comprometido en los casos en se hayan impuesto sanciones por fraude fiscal, incumplimiento doloso y negligencia grave. La definición de estos términos no se encuentra armonizada, de manera que cada Estado miembro define el alcance de estos conceptos por sí mismo, dando lugar a asimetrías. Además, en la Directiva de 2017, los casos en los que no existe doble imposición pueden quedar excluidos de los recursos planteados en esta Directiva.

Se ha defendido que las citadas restricciones no tienen sentido desde un punto de vista de política fiscal, dado que, si los Estados miembros de la UE consideran que el fraude debe ser castigado, la forma adecuada de hacerlo es a través de la normativa sancionadora correspondiente, tanto a nivel administrativo como a nivel penal. La denegación del acceso al Convenio de 1990 y la Directiva de 2017, que son instrumentos destinados a resolver cuestiones de interpretación, no parece adecuada para ejercer dicha potestad punitiva. Además, el hecho de que dicha exclusión tenga una naturaleza sancionadora conduce a un escenario de doble pena contrario al principio *non bis in idem*, ya que la exclusión de los remedios planteados en dichos instrumentos de resolución de conflictos se produciría de forma adicional a las sanciones impuestas.

Por otra parte, se ha abordado el desarrollo de estos instrumentos internacionales en la normativa interna española, muy señaladamente en lo dispuesto por el Reglamento de procedimientos amistosos, la práctica administrativa y la

jurisprudencia, sobre la que destaca que el Tribunal Supremo entiende que la concurrencia de fraude y la aplicación de normativa interna antiabuso para combatirlo son cuestiones que no tienen por qué dirimirse en el seno de un procedimiento de resolución de disputas por ser una cuestión interna y por ser la lucha contra el abuso un fin legítimo que permitiría excluir este tipo de casos del ámbito de aplicación de dichos instrumentos. En este sentido la jurisprudencia adopta el camino opuesto a los estándares internacionales en la materia y a la interpretación correcta de la normativa interna y convencional aplicable; esperemos que en un futuro se vea rectificada, quizá al hilo de pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentido contrario que alumbrén a nuestro Alto Tribunal.

6. Bibliografía

- Báez Moreno, A. (2016). La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS. *Estudios Financieros. Revista De Contabilidad Y Tributación*, (404), 5-52.
- Brauner, Y. (2022). Serenity Now!: The (Not so) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument. *Florida Tax Review*, 25(2), 489-544.
- Bricker, M.P. (1998). Arbitration Procedures in Tax Treaties-A First Israeli Tax Treaty Includes an Arbitration Clause-but do such Clauses really Matter. *Intertax*, 26(3), 97-108.
- Calderón Carrero, J.M. (2004). El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los Convenios de doble imposición. *Carta Tributaria. Monografías*, (6), 3-31.
- Carmona Fernández, N. (2019). Improcedencia De Inicio De Procedimiento Amistoso En Caso De no Vulneración De Una Norma De Convenio Sobre Doble Imposición. Sentencia De La Audiencia Nacional De 22 De Abril De 2019, Recurso 688/2015. *Carta Tributaria. Revista De Opinión*, (55).
- Christians, A. y van Apeldoorn, L. (2018). The OECD Inclusive Framework. *Bulletin for International Taxation*, 72(4/5), 226-233.
- Damsma, B. (2010). Proposed Changes to the Code of Conduct for the Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(1), 34-40.
- De Broe, L. y Beckers, D. (2017). The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26(3), 133-144.
- De Broe, L. y Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 122-146, 142.
- De Heer, L. (2016). In for a Penny, in for a Pound: Anti-Tax Avoidance Initiatives and Dispute Resolution. *European Taxation*. 56(8), 323-327.

- De Wilde, M.F. (2018). Is the ATAD's GAAR a Pandora's box? en P. Pistone y D. Weber (eds.), *The implementation of anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, (301-328). IBFD.
- Delgado Pacheco, A. (2016). Algunas Consideraciones Sobre La Norma General Antielusión Propuesta En La Acción 6 Del Plan BEPS. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, (15), 49-57.
- Di Cesare, F. (2010). How to Revitalize the EC Arbitration Convention: The New Recommendations Joint Transfer Pricing Forum. *International Transfer Pricing Journal*, 17(4), 276-282.
- EU Council (2009). *Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, 2009/C 322/01.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Draft Table on Serious Penalties Related to Transfer Pricing Adjustments*, JTPF/007/REV1/BACK/2007/EN
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2007). *Summary Record of the Nineteenth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 28th June 2007*, JTPF/011/2007/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2008). *Summary Record of the Twentieth Meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum Held in Brussels on 23rd October 2007*, JTPF/023/2007/REV1/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM (2009) 472 final.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2009). *Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention*, COM(2009)472 final.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2012). *Compilation of proposals received from JTPF Members for improving the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/020/2012/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Discussion paper on ways to improve the functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2013/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2013). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2012*, JTPF/012/REV1/2013/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2014). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013*, JTPF/008/2014/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention*, JTPF/002/2015/EN.

- EU Joint Transfer Pricing Forum (2015). *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2014*, JTPF/008/2015/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2017*, JTPF/007a/2018/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2018). *Overview on numbers submitted on Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2016*, JTPF/XXX/2018/EN.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2019). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018*, Taxud/D2.
- EU Joint Transfer Pricing Forum (2021). *Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019*, Taxud/D2.
- European Commission (2002). *Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582 final.
- García Antón, R. (2021). The Right to Initiate the Mutual Agreement Procedure in a Tax Fraud Case - Challenges Ahead en M. Lang et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2020*, (163-175). IBFD.
- García Antón, R. (2022). Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7 (1) MLI y Países en Desarrollo, en J. Arrieta Martínez de Pisón y F.D. Martínez Laguna (eds.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, (255-275). Aranzadi.
- Gibert, B. y Daluzeau, X. (2008). EU Joint Transfer Pricing Forum: Overview of Pending Mutual Agreement Procedures Under EU Arbitration Convention and of Advance Pricing Agreement Possibilities. *International Transfer Pricing Journal*, 15(6), 251-260.
- Govind, S. y Turcan, L. (2017). The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive. *Bulletin for International Taxation*, 71(3/4).
- Groen, G. (2002). Arbitration in Bilateral Tax Treaties. *Intertax*, 30(1), 3-27.
- Groen, G. (2017). The Nature and Scope of the Mandatory Arbitration Provision in the OECD Multilateral Convention. *Bulletin for International Taxation*, 71(11), 607-613.
- Groen, G. (2017). Why the Revised EU Arbitration Directive is a Big Step in the Right Direction, 87(5) *Tax Notes International*, 87(5), 475-479.
- Hann, P. (2009). Revised Code of Conduct for the Implementation of the Arbitration Convention. *Transfer Pricing International Journal*, 10(12), 20-23.

- Hinnekens, L. (1992). The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law. *EC Tax Review*, 1(2), 70-105.
- Hinnekens, L. (1996b). The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework-II. *British Tax Review*, (3), 272-311.
- Ismer, R. y Piotrowski, S. (2016). A BIT Too Much: Or how Best to Resolve Tax Treaty Disputes? *Intertax* 44(5), 348-359.
- Joseph, G. (2002). Transfer Pricing: The EC Arbitration Convention as a Dispute Resolution Mechanism. *International Tax Journal*, 28(2), 37-57.
- Killius, J. (1990). The EC Arbitration Convention. *Intertax*, 18(10), 437-447.
- Kofler, G. y Wittendorff, J. (2010). Article 9 - Associated Enterprises in: *Vogel on Double Taxation Conventions. Volume 1*, par. 244-259 (E. Reimer & Alexander Rust eds., Kluwer Law International, 2022).
- Kuźniacki, B. (2020). The GAAR (Article 6 ATAD) en W. Haslehner, K. Pantazatou y G. Kofler (eds.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, (127-173). Edward Elgar.
- Lahodny-Karner, A. (1997). *Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedure and EU Arbitration Procedure*, en W. Gassner et al. (eds.), *Tax treaties and EC law*, (185-210). Kluwer Law International.
- López Ribas, S. (2009). Procedimientos Amistosos En Materia De Imposición Directa. *Crónica Tributaria*, (131), 35-78.
- Markham, M. (2016). Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do we Need a Revised Mutual Agreement Procedure? *Bulletin for International Taxation*, 70(1-2), 82-94.
- Martín Jiménez, A. (2019). Procedimiento amistoso en J.M. Calderón Carrero, N. Carmona Fernández, A. Martín Jiménez and M. Trapé Viladomat (eds.), *Convenios de doble imposición*, (887-976). CISS Wolters Kluwer
- Martín Jiménez, A.J. (2019). Spain: Taxpayers' Rights, Corresponding Adjustments and the Right to Initiate MAPs and Arbitration en E.C.C.M. Kemmeren et al. (eds.), *Tax treaty case law around the globe: 2018*, (413-428). IBFD.
- Massimiano, A. (2014). Guidelines from Italian Tax Authorities on the Arbitration Convention: An Analysis in Light of the EU Code of Conduct. *International Transfer Pricing Journal*, 21(1), 50-55.
- Navarro, A. (2018). La eliminación de la doble imposición en la Unión Europea: el antiguo art. 293, competencias de la unión y aspectos controvertidos de la directiva de arbitraje en J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez y P.A. Hernández González-Barreda (eds.), *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, (491-528). Thomson Reuters Aranzadi.

- Navarro, A. (2022). Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse. *Intertax*, 50(4), 341-355.
- OCDE (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada, 21 de noviembre de 2017*, traducido por el Instituto de Estudios Fiscales.
- OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*. OECD Publishing.
- OECD (2015). *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms - Peer Review Documents*, OECD Publishing.
- OECD (2015). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - Action 14: 2015 Final Report*. OECD Publishing.
- OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6: 2015 Final Report*. OECD Publishing.
- OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.
- OECD (2018). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 1)*, OECD Publishing.
- OECD (2020). *BEPS Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective - 2020 Review*. OECD Publishing.
- OECD (2020). *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Spain (Stage 2)*, OECD Publishing.
- Orena Domínguez, A. (2018). El propósito principal de la norma general contra las prácticas abusivas (Directiva [UE] 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016) en I. Merino Jaray J.I. Ugartemendía Eceizabarrena (eds.), *Concierto económico y BEPS*, (175-195). Instituto Vasco de Administración Pública.
- P. Pistone, P. (2018). *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union*, en B. Terra & P. Wattel eds. *European Tax Law* (331-380). Wolters Kluwer.
- Palao Taboada, C. (2010). El Reglamento De Procedimientos Amistosos. *Noticias De La Unión Europea*, (300), 107-134.
- Papotti, R. (2020). *Tax Dispute Resolution: A Commentary on the EU Council Directive 2017/1852*. Kluwer Law International.
- Pit, H.M. (2016). Commission Initiative to Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union: The EU Arbitration Convention (90/436). *European Taxation*, 56(11), 507-523.
- Pit, H.M. (2018). *Dispute Resolution in the EU*. IBFD.

- Pit, H.M. (2019). The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms, *Intertax* 47(8), 745-759.
- Pleil, C. y Schwibinger, S. (2018). Confronting Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law: The Principle of Common Interpretation and the New Approach Revisited. *World Tax Journal* 10(3), 427-470.
- Rodríguez Losada, S. (2018). La cláusula de propósito principal (PPT) en los convenios de doble imposición. Un estudio a la luz de las recomendaciones del informe BEPS en Merino Jara, Isaac, Suberbiola Garbizu, Irune (ed.), *La problemática de la residencia fiscal desde una perspectiva interna e internacional*, Wolters Kluwer.
- Ronco, S. (2020). The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes en P. Pistone y J. de Goede (eds.), *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, (349-419). IBFD.
- Sánchez de Castro Martín-Luengo, E. (2016). La regla de acceso a los beneficios o propósito principal, beps acción 6, en confrontación con el Derecho Europeo. *Nueva Fiscalidad*, (5), 75-119.
- Sass, G. (1988). Effectiveness of Current Competent Authority Procedures for Relief of International Double Taxation: Future Developments. *Intertax*, 16(4), 111-113.
- Schelpe, D. (1995). The Arbitration Convention: Its Origin, its Opportunities and its Weaknesses. *EC Tax Review*, 4(2), 68-77.
- Scholsem, J.C. (1982). The Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation. *Intertax*, (11/12), 424-435.
- Schoueri, L.y Galdino, G. (2020). Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework en A.P. Dourado (ed.), *International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI*, (161-196). IBFD.
- Serrano Antón, F. (2019). El procedimiento amistoso y el arbitraje en la fiscalidad internacional en F. Serrano Antón (ed.), *Fiscalidad internacional*, (1419-1472). Centro de Estudios Financieros.
- Sevilla Bernabéu, B. (2023). El Test Del Propósito Principal Como Mecanismo Para Luchar Contra El Abuso De Convenios. *Quincena Fiscal*, (11).
- Sporken, E. y den Besten, P. (2010). EU Council Adopts the Revised Code of Conduct for the Effective Implementation of the EU Arbitration Convention. *International Transfer Pricing Journal*, 17(3), 213-214.
- Terra, B. y Wattel, P. (2012). *European Tax Law*. Kluwer Law International. OECD (2007). *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures*, OECD Publishing.

- Tropin, M.J. (2006). EU Faces Unresolved Arbitration Issues, Questions Over Number of Cases, Penalties. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 15(2), 65.
- United Nations (2021). *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations.
- Valente, P. (2012). Arbitration Convention 90/436/EEC: Inapplicability in Case of Serious Penalties. *Intertax*, 40(3), 220-224.
- Van Herksen, M. y Fraser, D. (2009). Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, *International Transfer Pricing Journal*, 16(3), 143-160.
- Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. y Verlinden, I. (2014). The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes. *International Transfer Pricing Journal*, 21(4), 231-235.
- Vega Borrego, F.A. (2011). Algunos Aspectos Sobre La Regulación Española De Los Procedimientos Amistosos: Suspensión E Intereses De Demora. *Crónica Tributaria*, (141), 211-243.
- Vogel, K. y Rust, A. (2022). Introduction, en E. Reimer y A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (5^a ed., par. 87-134). Kluwer Law International.
- Voje, J. (2018). European Union-EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 58(7), 309-318.
- Vollebregt, H. (2012). Triangular Double Taxation: A Fresh Approach. *International Transfer Pricing Journal*, 19(2), 103-106.
- Wiertsema, T. (2017). Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies' Areas of Concern? *Derivatives & Financial Instruments*, 19(5).
- Wilkie, J.S. (2021). Article 25: Mutual Agreement Procedure en R.J. Vann (ed.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD.

EL PAQUETE IVA EN LA ERA DIGITAL O «VIDA»

Gorka Echevarría Zubeldia

Profesor en el International Bureau of Fiscal

Documentation (IBFD) en Amsterdam

Profesor en la Escuela de Práctica Jurídica de la

Universidad Complutense en Madrid

(España)

Title

VAT in the digital age (ViDA)

Resumen

El 8 de diciembre de 2022, la Comisión Europea presentó un conjunto de propuestas conocidas como «IVA en la era digital (ViDA)» para modernizar el sistema de IVA de la UE. El objetivo es mejorar la eficiencia de la estructura del IVA de la UE para las empresas, al tiempo que refuerza su resiliencia frente a las actividades fraudulentas mediante la promoción de la digitalización. La Directiva propuesta abarca tres puntos focales principales («pilares»):

1. La expansión de la facturación electrónica y la introducción de obligaciones relacionadas con la información digital.
2. La introducción de un concepto centrado en un único registro de IVA para agilizar el proceso y mitigar la necesidad de múltiples registros locales dentro de los estados miembros.
3. Sobre la ampliación de la norma del proveedor asimilado a los mercados en línea dedicados al alquiler de alojamientos de corta duración o a la prestación de servicios de transporte de viajeros.

Los contribuyentes deben de conocer estas normas para empezar a prepararse para los cambios radicales que se van a producir en materia de IVA en los años venideros.

Palabras clave

Economía colaborativa, facturación electrónica, Ventanilla única, Registro único de IVA.

Abstract

On December 8, 2022, the European Commission put forth a set of proposals known as «VAT in the digital age (ViDA)» to modernize the EU VAT system. The aim is to enhance the efficiency of the EU VAT structure for businesses

while also bolstering its resilience against fraudulent activities through the promotion of digitization. The proposed directive encompasses three main focal points («pillars»):

1. The expansion of electronic invoicing and the introduction of obligations related to digital reporting.
2. The introduction of a concept centered around a single VAT registration to streamline the process and mitigate the need for multiple local registrations within member states.
3. The extension of the deemed supplier rule for online marketplaces engaged in short-term accommodation rentals or the provision of passenger transport services.

Taxpayers should be aware of these rules to start preparing for the radical changes that will occur in terms of VAT in the coming years.

Keywords

Sharing economy, electronic Invoicing, one stop shop, Single VAT registration.

Fecha de recepción: 28-06-2023/Fecha de aceptación: 28-07-2023/Fecha de revisión: 28-08-2023

Cómo referenciar: Echevarría , G. (2023). El paquete IVA en la era digital o «ViDA». *Revista Técnica Tributaria* (142), 157-177.

SUMARIO

1. Introducción
2. La economía colaborativa
3. Facturación electrónica e información en tiempo real
 - 3.1. Facturación electrónica nacional
 - 3.2. Sistema de notificación digital para las operaciones intracomunitarias
 - 3.3. Sistema de notificación digital nacional
 - 3.4. Sistema de VIES
 - 3.5. Riesgos de los sistemas de reporting en tiempo real
4. Registro único de IVA
 - 4.1. Inversión del sujeto pasivo
 - 4.2. Ampliación de los sistemas de ventanilla única
5. Conclusión
6. Bibliografía

1. Introducción

La Comisión Europea propuso el pasado 8 de diciembre el paquete IVA en la era digital (ViDA¹), el que quizás sea la reforma más revolucionaria en materia de este impuesto en la UE que se ha planteado en los últimos años.

Este paquete se compone de una propuesta de modificación de la Directiva² 2006/112/CE, del Reglamento 904/2010³ y del Reglamento de Ejecución 282/2011⁴.

Se espera que la propuesta disminuya el déficit recaudatorio en hasta cuatro puntos porcentuales en comparación con el nivel de 2019 y que provoque el incremento de los ingresos por IVA entre 172.000 y 214.000 millones euros en el periodo 2023 y 2032.

El déficit recaudatorio en 2020 se estimaba en torno a los 93 millardos de euros que constituye el 9.1% del 1.02 trillones que se deberían de recaudar en la UE⁵. Aun siendo inferior al 11.4% de déficit recaudatorio de 2017, sigue suponiendo una cifra muy alta que debe de ser reducida. Los Estados miembros, como recuerdan Merkkx, Gruson, Verbaan y Van der Doef, tomaron ciertas medidas para reducir este déficit, como fue el caso de España en 2017 o más tarde el de Italia. Estas medidas, no obstante, generan fragmentación en los mecanismos de reporting de IVA en la UE y hacen que los costes de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA se incrementen sustancialmente en la UE⁶.

El paquete ViDA consiste en una serie de medidas de gran alcance para modernizar el sistema de IVA de la UE con el fin de hacerlo más compatible con las formas actuales de hacer negocios digitalmente. Al mismo tiempo, la Comisión tiene la intención de hacer que el sistema del IVA luce, de forma más efectiva, contra el fraude y el llamado «déficit recaudatorio» (*VAT Gap*), mediante la introducción de la facturación digital y la información en tiempo real al estilo del suministro inmediato de información (SII) español que ponga fin a la diversidad de modelos de reporte de operaciones en tiempo real que en los últimos años han proliferado en la UE.

Este paquete se estructura en torno a tres pilares:

- El primero consiste en la modernización de las obligaciones de declaración del IVA introducción de requisitos de notificación digital, que nor-

1 VIDproveedorA es el acrónimo en inglés de VAT in the digital age.

2 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0701>

3 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0703>

4 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0704>

5 European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., *VAT gap in the EU: Report 2022*, Publications Office of the European Union, 2022. Este documento está disponible en línea en: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>

6 Merkkx, M; Gruson, J; Verbaan, N; Van Der Doef, B: «VAT in the digital age package: Viv la VIDA or Livin'la VIDA loca?» EC Tax review 2023/3

malizarán la información que deben presentar, en formato electrónico, los sujetos pasivos a las autoridades tributarias sobre cada operación y, en particular, a nivel intracomunitario.

- El segundo está encaminado a crear un nuevo régimen de IVA para las plataformas que operan en los sectores del alquiler de alojamientos de corta duración (menos de 45 días) y del transporte de viajeros para que sean proveedores asimilados a efectos del IVA y recauden el IVA en las operaciones que facilitan.
- El tercero pretende mejorar y ampliar los sistemas existentes de ventanilla única y de inversión del sujeto pasivo con el fin de minimizar los casos en los que un sujeto pasivo está obligado a registrarse en otro Estado miembro.

Los 27 Estados miembros no han aprobado todavía este paquete de medidas relativas al IVA, pero se estima que, con ciertos cambios, acabará siendo aprobado finalmente, no se sabe si durante la presidencia española o si habrá que esperar a la belga. En todo caso, al menos en la redacción vigente, todo apunta a que sus efectos entonces se producirían, de forma gradual, entre el 1 de enero de 2024 y el 1 de enero de 2028.

En este artículo nos ocuparemos de las principales modificaciones que el paquete VIDA pretende introducir.

2. La economía colaborativa

El término «economía colaborativa» según la Comisión Europea se refiere a *«modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúen a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea – conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»).* Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro»⁷.

Desde el punto de vista tributario, los funcionarios franceses Pierre Collin y Nicolas Colin han llegado a manifestar que «la economía digital forma parte íntima de la vida de millones de individuos pero su valor añadido se está escapando de nuestro control»⁸.

⁷ Comisión Europea, «Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones. Una agenda europea para la economía colaborativa», COM(2016) 356 final, p. 3.

⁸ Beretta, G., «VAT and the Sharing Economy», *World Tax Journal*, 2018, Vol. 10, núm. 3.

Esta tesis se corrobora en el estudio «VAT in the Digital Age. Vol 2. The VAT Treatment of the Platform Economy», donde el equipo investigador dirigido por Economistti Associatti para la Comisión Europea señala que «(l)os problemas relacionados con la aplicación de los regímenes especiales para las PYME que operan en la economía de las plataformas son de gran importancia debido principalmente a la posible violación de los principios de igualdad y neutralidad. Los regímenes especiales para las PYME suelen eliminar la necesidad de registrar el IVA o simplificar significativamente el cumplimiento para los microcontribuyentes; por lo general, vienen con una exención de IVA. Esto pone a esos microcontribuyentes en una ventaja, pero se considera que su tamaño (muy) limitado no afecta demasiado negativamente a la igualdad de condiciones del mercado.

Sin embargo, cuando se trata de la economía de plataformas, las plataformas en línea agregan miles, o millones, de micro proveedores. Por lo tanto, cualquier ventaja en el IVA concedida a las transacciones realizadas por estos proveedores corre el riesgo de inclinar la igualdad de condiciones entre los modelos de negocio tradicionales y los basados en plataformas. Además, los servicios de facilitación de las plataformas podrían eliminar los obstáculos a los que se enfrentan las pequeñas empresas, que justifican la introducción de umbrales de registro del IVA. Con todo, el cumplimiento simplificado del IVA y la menor carga del IVA pueden proporcionar y superar a las empresas más grandes no exentas del IVA y conducir al crecimiento de la escala de las actividades económicas por debajo del umbral del IVA. Esto, a su vez, plantea la cuestión no solo de mantener unas condiciones de competencia equitativas, sino también de garantizar un nivel adecuado de ingresos por IVA»⁹.

Así pues, parece que como en la nueva economía muchos particulares y pequeñas empresas pueden prestar sus servicios exentos de IVA a través de una plataforma y, gracias a las economías de escala y el efecto de red, pueden competir directamente con los proveedores tradicionales registrados a efectos del IVA, la competencia es desleal porque, a título de ejemplo, el coste del alojamiento a través de una plataforma puede ser, por término medio, entre un 8% y un 17% más barato que la tarifa media diaria de un hotel regional¹⁰.

De ahí que se proponga que, a partir de 2025, las plataformas de los sectores de alquiler de alojamientos de corta duración (tipo AIRBNB) y del transporte de viajeros (como Uber o Cabify) deban recaudar IVA por operaciones en las que intermedian.

Para conseguir que se exija el IVA por operaciones que actualmente están exentas en muchos Estados (como el alojamiento de corta duración) o no sujetas por razón de quien las presta (porque no alcanzan los umbrales mínimos para ser considerados empresarios o profesionales a efectos del Impuesto), se crea el concepto de «proveedor considerado», tal y como se hizo hace unos años para

9 Economist Associatti, «VAT in the Digital Age. Final report. Volume 2. The VAT Treatment of the Platform Economy», marzo de 2022. Este documento está disponible en línea en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Volume%202.pdf.

10 Exposición de motivos de la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital»

las plataformas tipo Amazon en importaciones de escaso valor o en ventas a distancia por parte de empresarios o profesionales no establecidos en la Unión.

Esta ficción supone que hay dos prestaciones de servicios, una del proveedor subyacente a la plataforma, exenta a efectos del IVA, y otra, sujeta y no exenta de la plataforma a los clientes.

Para que opere esta regla, es preciso que se cumplan una serie de requisitos que se enuncian en el art. 28 bis de la propuesta de modificación de la Directiva 2006/112/CE:

«Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la prestación de servicios de alquiler de alojamiento de corta duración, tal como se contempla en el artículo 135, apartado 3, o de transporte de pasajeros, se considerará que ha recibido y prestado él mismo dichos servicios cuando la persona que preste dichos servicios sea una de las siguientes:

a) una persona que no esté ni establecida, ni identificada a efectos del IVA en un Estado miembro;

b) una persona que no sea sujeto pasivo;

c) un sujeto pasivo que realice exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales el IVA no sea deducible;

d) una persona jurídica que no tenga la condición sujeto pasivo;

e) un sujeto pasivo que se beneficie del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas;

f) un sujeto pasivo, acogido al régimen especial de las pequeñas empresas.»

El término facilitar se define de una forma tan amplia que parece casi imposible que las plataformas puedan esquivar el art. 28 bis¹¹.

«A efectos de la aplicación del artículo 28 bis de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ofrezca servicios de alquiler de alojamientos de corta duración o de transporte de pasajeros a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una prestación de servicios a través de esa interfaz electrónica.

No obstante, no se considerará que un sujeto pasivo facilita la prestación de un servicio de alquiler de alojamientos de corta duración o de transporte de pasajeros si se cumplen todas las condiciones siguientes:

a) cuando ese sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos o condiciones en que se efectúa la prestación;

¹¹ Art. 9 Ter de la propuesta de Reglamento de ejecución del consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0704>).

b) cuando ese sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados;

c) cuando ese sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la prestación del servicio».

En ese mismo precepto en el apartado 2 se establece que el art. 28bis no será aplicable a los sujetos pasivos que solo se encarguen de las siguientes actividades:

«a) tramitación de los pagos en relación con la oferta de alquiler de alojamientos de corta duración o transporte de pasajeros;

b) listado o la publicidad del alquiler de alojamientos de corta duración o del transporte de pasajeros;

c) reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los servicios de alquiler de alojamiento de corta duración o de transporte de pasajeros se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la prestación».

En la práctica, si el proveedor subyacente no proporciona a la plataforma un NIF IVA, resulta aplicable la ficción del art. 28 bis, como dispone el art. 9 quater del Reglamento 282/2011. Eso no significa que no tenga que tenerlo porque si lo tuviera y perteneciera a alguna de las categorías previstas en las letras c) a f) del artículo 28 (sujetos pasivos que realicen operaciones respecto de las cuales el IVA no se deducible, o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos o sujetos pasivos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca), dicho número de identificación a efectos del IVA no se deberá comunicar a la plataforma que facilite el servicio.

Sin embargo, esta norma resulta incoherente desde el punto de vista técnico, como señala la profesora Nevia Čičin-Šain, de la Universidad de Viena, en un reciente trabajo:

«Para que las normas sobre proveedores considerados sean viables en la práctica, la plataforma debe aplicar las disposiciones que considere cuando no reciba un número de IVA válido del proveedor subyacente, de conformidad con la propuesta de artículo 9 quater, primera frase, del Reglamento de Ejecución del IV». Sin embargo, cuando los proveedores subyacentes cuenta con un NIF IVA «por ejemplo, en los Estados miembros en los que las PYME están identificadas a efectos del IVA, o si lo obtuvieron para adquisiciones intracomunitarias o incluso para inversión del sujeto pasivo nacional. la segunda frase del artículo 9 quater propuesto estipula que tienen prohibido comunicar sus números de IVA a la plataforma.

Esta prohibición parece estar en contradicción con la obligación de comunicar el número de IVA a la plataforma impuesta por otras normas. El actual artículo 55 del Reglamento de ejecución sobre exige que los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que estén identificadas a efectos del IVA estarán obligados cuando actúen en calidad de tales a comunicar a sus proveedores de bienes o prestadores de servicios su NIF IVA, por ejemplo sobre la base del artículo 196 del IVA (inversión del sujeto pasivo) con respecto

a los servicios recibidos comuniquen su número de IVA a su prestador de servicios. Por lo tanto, sobre la base de esta norma, una PYME que compre servicios de facilitación transfronterizos de la plataforma facilitadora tendría que comunicar su número de IVA a la plataforma. Además, la CAD 7 también exige a los operadores de plataformas de comunicación de información que recopilen los números de IVA de sus vendedores sujetos a comunicación de información cuando proporcionen, entre otras cosas, el alquiler de bienes inmuebles o el alquiler de cualquier modo de transporte (es decir, sectores también cubiertos por las normas ViDA propuestas).

(...) En Nueva Zelanda, las reglas propuestas de proveedores considerados para la economía colaborativa no se enfrentan al mismo problema, ya que las reglas deberían aplicarse también cuando el proveedor subyacente es una empresa registrada en GST. Sin embargo, las grandes empresas como los hoteles pueden celebrar acuerdos por escrito con los mercados de que seguirán siendo responsables de cobrar y devolver el GST en el alojamiento proporcionado»¹².

Al poner en contacto a proveedores con clientes, las plataformas ganan una comisión y su calificación siempre ha sido controvertida (o servicios electrónicos o de intermediación con reglas distintas de localización). Parece que, de acuerdo con el art. 46 bis, se ha decidido que este tipo de servicios se califiquen como de intermediación que se gravan allá donde se localiza la prestación subyacente cuando no se prestan a empresarios o profesionales. En caso contrario, tributarían allá donde el destinatario de los servicios está establecido. Está claro que este criterio favorece los destinos turísticos mientras que si se hubiera optado por tratar estos servicios como electrónicos se beneficiaría el estado miembro del que procede el turista, como ha señalado el Estudio de *Economistti Associatti* anteriormente citado¹³.

También se ha decidido que los servicios de alquiler de corta duración pierdan la exención en el Impuesto de que gozaban en muchos Estados miembros como España por ser equiparables a los servicios hoteleros, que pasan a estar plenamente sujetos al IVA según el art. 135.3 de la propuesta de Directiva.

Otra cuestión que para las plataformas resulta particularmente gravosa es la de las obligaciones registrales del art. 242 bis. De la Directiva 2006/112/CE. En el caso de las prestaciones no incluidas en el modelo de proveedor considerado, la plataforma estará obligada a conservar los registros relativos tanto a las prestaciones de empresa a empresa (B2B) como a las de empresa a consumidor (B2C)). Para las prestaciones de servicios que se ajusten al modelo de sujeto pasivo considerado proveedor, se aplicarán las normas registrales habituales en el sistema IVA.

Para que las plataformas puedan cumplir con estas obligaciones de IVA se les ofrece la posibilidad de utilizar un sistema de ventanilla única que les permita pagar en un solo Estado miembro todo el IVA que adeudan en los otros

12 Čičin-Šain, Nevja , «Newly proposed VAT Rules for Sharing Economy Platforms - Some Fine-Tuning Needed?», *Kluwer International Blog*, 22 de Marzo de 2023

13 *Economistti Associatti*, op. cit., p.126.

Estados, sin que pueda utilizarse dicho sistema para deducir cuotas de IVA incurridas en aquéllos.

Por último, se establece que las operaciones en las que la plataforma sea el proveedor considerado no se incluyen en el régimen especial de agencias de viajes y que las prestaciones del servicio como proveedor considerado por parte de la plataforma al cliente final no deben de afectar al derecho a la deducción de la plataforma por sus actividades según el propuesto art. 172bis de la Directiva de IVA.

Como señalan a este respecto, Merkx, Gruson, Verbaan y Van Der Doef¹⁴:

«(t)al disposición sobre el derecho de deducción de la plataforma no está incluida en la disposición actual del artículo 14 bis de la Directiva del IVA [sobre plataformas de comercio electrónico] ni la propuesta de ampliación de esta. Por lo tanto, concluimos que, para esas disposiciones, las entregas para los que la plataforma es un proveedor considerado pueden, en principio, tenerse en cuenta para: determinar el derecho a deducir el IVA. La diferencia podría explicarse por el hecho de que las entregas efectuadas en virtud de la prestación considerada estarán probablemente sujetas al IVA y no estarán exentas. Los suministros propios de la plataforma probablemente también serán gravados. Sin embargo, creemos que independientemente de si los suministros están exentos o gravados, no deben influir en el derecho a deducir de la plataforma porque distorsionará la medida en que la plataforma tiene derecho a deducir el IVA. ¿Qué sucede si, por ejemplo, un hospital establece una plataforma para el suministro de equipos médicos para los que es el proveedor en virtud de la disposición ampliada sobre el proveedor considerado (...) Su prorrateo de deducción se verá incrementada por las ventas por las que esté obligado a pagar el IVA en virtud de las disposiciones que se consideren, aunque sus costes correspondientes a esta actividad sean limitado a su servicio de conexión de compradores y vendedores y no al suministro real de estos bienes (...) El artículo 172 bis de la Directiva del IVA debe considerarse –teniendo en cuenta este punto de vista– una aclaración de este hecho».

Una crítica que se puede realizar a la propuesta sobre la regulación en IVA de las plataformas es que, al no permitir el derecho a la deducción de los proveedores subyacentes el precio de la prestación de sus servicios tendrá que incrementarse en comparación con lo que repercuten los operadores tradicionales que sí que pueden deducirse el IVA, tal y como Giorgio Beretta ha señalado¹⁵: *«es importante disponer de un amplio ámbito de aplicación de la fiscalidad y, por tanto, de una definición amplia de sujeto pasivo para evitar los efectos acumulativos del sistema del IVA derivados de la pérdida de deducciones. Al mismo tiempo, sin embargo, extender demasiado el concepto de sujeto pasivo y de actividad económica tiene el gran inconveniente de atraer a un número creciente de particulares al sistema tributario, a pesar de que la realidad económica apunta hacia el consumo».*

14 Merkx, Gruson, Verbaan y Van Der Doef, *op. cit.*, p.136

15 Beretta, G: «VAT and the Sharing Economy», *World Tax Journal*, 2018, vol 10, núm. 3.

3. Facturación electrónica e información en tiempo real

3.1. Facturación electrónica nacional

A partir de 1 de enero de 2024, se dará la libertad a los Estados miembros para que establezcan de forma obligatoria la facturación electrónica siempre y cuando cumplan con los estándares de la Directiva 2014/55/UE¹⁶, relativa a la facturación electrónica estructurada en la contratación pública, que regula la facturación electrónica en las operaciones entre empresas y Administraciones públicas.

En este sentido, el propuesto art. 217 de la Propuesta de modificación de la Directiva del IVA establece que *«se entenderá por «factura electrónica» aquella factura que contenga la información requerida por la presente Directiva y que haya sido expedida, transmitida y recibida en un formato electrónico estructurado que permita su tratamiento automático y electrónico»*.

Con esa definición se asegura el alineamiento pleno con lo establecido por la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública, por la que la factura electrónica se delimita como *«la factura emitida, transmitida y recibida en un formato electrónico estructurado que permita su tratamiento automatizado y electrónico»*.

Además, se señala en la propuesta de modificación de la Directiva de IVA que los Estados miembros no tendrán que pedir autorización expresa del Consejo de la UE como es el caso en la actualidad (art. 395 de la Directiva de IVA), para que se les permita aplicar la obligación de expedir facturas electrónicas para las operaciones entre sujetos pasivos establecidos en sus respectivos Estados miembros para poder luchar contra el fraude y la evasión fiscal así como reducir los costes administrativos tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria.

El artículo 218 establece que, a partir de 1 de enero de 2028, la facturación electrónica estructurada será el sistema por defecto para la expedición de facturas. El uso de facturas en papel solo será posible en las situaciones que los Estados miembros las autoricen excluyendo los supuestos que entran en el ámbito de aplicación de la notificación digital intracomunitaria.

Desde la entrada en vigor de este sistema de facturación electrónica intracomunitaria, los Estados miembros que hayan introducido previamente sistemas de facturación electrónica deberán converger al modelo comunitario basado en la Directiva 2014/55/UE anteriormente mencionada.

Se establece que no podrá ser posible someter la facturación electrónica a un procedimiento de verificación obligatoria previa por parte de las Autoridades tributarias, como el que rige en Italia.

¹⁶ Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública.

En el caso de entregas intracomunitarias de bienes exentas y de servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos sometidos a la inversión del sujeto pasivo, el artículo 222 establece un plazo de dos días a partir del devengo del Impuesto para la expedición de facturas en estos casos.

En la propuesta de modificación de la Directiva del IVA, se suprime el art. 223 por lo que no será posible seguir emitiendo facturas recapitulativas algo que afectará no sólo a las operaciones intracomunitarias, sino también a las nacionales. Esta medida es posible que provoque reacciones negativas entre los sectores empresariales, por lo que no es descartable que se revise y matice.

Asimismo, se modifica el art. 226 para garantizar la inclusión en la factura de todos los datos que deben comunicarse a través del sistema de notificación digital intracomunitaria tales como:

- El identificador de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura (IBAN).
- Las fechas de vencimiento del pago de las operaciones o cuando se acuerden pagos parciales las fechas e importes de cada pago.
- El importe de cada pago relacionado con una operación concreta.
- En el caso de una factura rectificativa, la identificación de la factura inicial que es rectificadora mediante la inclusión del número secuencial de la factura que se modifica.

3.2. Sistema de notificación digital para las operaciones intracomunitarias

A partir de 1 de enero de 2028 se impondrá la obligación de reportar transacción por transacción todas las operaciones intracomunitarias que actualmente se declaran con carácter mensual en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (el modelo 349 en el caso de España):

- Entregas intracomunitarias de bienes
- Transferencias de stock
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Prestaciones de servicios intracomunitarias

Hay que precisar que las existencias de reserva del artículo 17 bis de la Directiva 2006/112/CE no tendrán que comunicarse a través del sistema de notificación digital, ya que el régimen que regula estas operaciones se suprime con efectos 1 de enero de 2026.

Asimismo, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 194 de la Directiva del IVA, también se incluirán en el suministro de información

digital a partir de 1 de enero de 2028, lo cual tiene sentido ya que desde 1 de enero de 2025, se debían de incluir en las declaraciones recapitulativas periódicas según la modificación del art. 262.1.c de la Directiva.

Esta obligación afectará tanto a los proveedores de los bienes y servicios como a los adquirentes de estos.

La obligación de información tendrá que ser cumplida con el límite de dos días hábiles desde la expedición de la factura o desde que se tendría que haber expedido la factura.

En caso de no cumplirse con esa obligación de información digital, bien por omisión o por errores en la cumplimentación, el art. 138.1 bis establece que la exención con derecho a la deducción propia de las entregas intracomunitarias de bienes se perdería. Se han añadido nuevos campos para mejorar la detección del fraude tales como la referencia a la factura anterior en caso de rectificación de facturas, la identificación de la cuenta bancaria en la que se abonará el pago de la factura y las fechas acordadas para el pago del importe de la operación.

Por otro lado, no podrá exigirse información adicional por parte de los Estados miembros con el fin de reducir cargas administrativas a los sujetos pasivos y no crear un nuevo babel en materia de *reporting* intracomunitario.

3.3. Sistema de notificación digital nacional

A partir de Enero de 2028, se prevé una armonización de los sistemas de notificación nacionales como el SII español bien estén en vigor o se planteen introducir mediante la utilización de un formato común tanto para las operaciones nacionales como para las intracomunitarias. Se trata de que las empresas puedan presentar sus datos con arreglo a la norma europea en cualquier Estado miembro, sin necesidad de adaptarse a los diferentes sistemas de notificación.

Para el modelo de facturación electrónica de «preliquidación» en Italia, como señalan Merx, Gruson, Verbaan y Van der Doef *«la introducción de ViDA tendrá un gran impacto en la configuración actual de su sistema de facturación electrónica. Además, lo más probable es que los países en los que se exija la presentación de SAF-T o de listados locales de ventas y compras tengan que volver a evaluar si, y en qué medida, estas obligaciones de información periódica están permitidas en virtud de la nueva norma de la UE para la presentación de informes digitales en tiempo (casi) real. El sistema de notificación en tiempo real tal como se introdujo actualmente en Hungría, y en España después de la introducción adicional de la facturación electrónica B2B obligatoria, parece cumplir principalmente con el estándar previsto de la UE y lo más probable es que no requiera una reforma completa de su configuración. Sin embargo, dada la incertidumbre sobre las características del modelo de notificación digital adoptado por la Comisión Europea, es difícil evaluar con más detalle cuál será el impacto en las obligaciones de información en tiempo real»*¹⁷.

17 Merx, Gruson, Verbaan y Van der Doef «VAT in the Digital Age Package», *op. cit.*, p.133

Con el objetivo de lograr la armonización de los sistemas de notificación, no basta con que los futuros sistemas se apliquen con arreglo a las características establecidas en la presente iniciativa, sino que los Estados miembros que ya dispongan de sistemas de notificación para estas operaciones tendrán que adaptarlos a las características del sistema armonizado. A tal fin, la iniciativa exige que esta adaptación tenga lugar a más tardar en 2028.

El propuesto artículo 271 *bis*, permite a los Estados miembros establecer un sistema de notificación tanto para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos en su territorio (B2B) como para cualquier otro tipo de operación (B2C).

Es importante señalar que este precepto permite a los Estados introducir sistemas de notificación digital a nivel nacional pero no impone ese tipo de reporting en tiempo real.

Las características del sistema de notificación nacional incluidas en el artículo 271 *ter* son similares a las previstas para las operaciones intracomunitarias:

- La comunicación de información por cada operación individual;
- Transmisión de los datos dos días hábiles después de la expedición de la factura, o después de la fecha en que la factura debería haberse expedido cuando el sujeto pasivo no haya cumplido su obligación de emitir una factura;
- Transmisión de datos directamente por el sujeto pasivo o a través de un proveedor de servicios;
- Transmisión de datos procedentes de facturas electrónicas que cumplan con la norma europea sobre facturación electrónica y la lista de sus sintaxis de conformidad con la Directiva 2014/55/UE.

3.4. Sistema de VIES

Mediante la modificación del Reglamento 904/2010 sobre cooperación administrativa relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, se propone la creación de un sistema electrónico central de información sobre el IVA que se conoce como VIES¹⁸ central.

El VIES central tendrá capacidad para agregar por sujeto pasivo la información sobre las operaciones transfronterizas entre empresas (B2B) transmitida por los Estados miembros. También permitirá cotejar las entregas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias notificadas con los datos sobre adquisiciones intracomunitarias transmitidos.

¹⁸ VIES es el acrónimo de «VAT Information & Exchange System. Es un motor de búsqueda de números de identificación de IVA intracomunitarios perteneciente a la Comisión Europea..»

Permitirá asimismo el tratamiento de la información transmitida por los Estados miembros junto con otra información sobre el IVA que se intercambie en virtud del Reglamento 904/2010, como los datos aduaneros o de pago, y conservar dicha información únicamente durante el período necesario para que las autoridades tributarias lleven a cabo controles del IVA.

La información se conservará en el VIES central durante cinco años, a fin de proporcionar a los Estados miembros un plazo razonable para llevar a cabo auditorías del IVA. Transcurrido ese plazo, los datos se suprimirán definitivamente.

Solo tendrán acceso al VIES central funcionarios autorizados designados por sus respectivos Estados miembros y ello únicamente a efectos de control de la correcta aplicación de la legislación en materia de IVA y de lucha contra el fraude del IVA. En términos de almacenamiento, el VIES central garantizará un nivel de seguridad adecuado de conformidad con las normas que regulan el tratamiento de los datos personales por las instituciones de la UE.

El intercambio de información entre las autoridades tributarias nacionales y el VIES central se efectuará a través de una red común de comunicaciones segura. Dicha red vehicula actualmente los intercambios de información entre las autoridades tributarias y aduaneras y cuenta con todos los elementos necesarios en materia de seguridad (incluido el cifrado de la información).

3.5. Riesgos de los sistemas de reporting en tiempo real

Papis-Almansa ha señalado que la propuesta plantea ciertas dudas y preocupaciones. En primer lugar, en cuanto a los retos que plantea el uso de las nuevas tecnologías en el contexto de los valores y principios constitucionales, incluidos los derechos humanos y el Derecho primario de la UE, pero también en el contexto de los principios subyacentes del IVA, como el principio de neutralidad¹⁹.

Según esta autora, estos sistemas de información en tiempo real *«prevén la recopilación, el almacenamiento y el análisis de una gran cantidad de datos, también información que permita la identificación de personas físicas y, por lo tanto, datos personales. Por su propia naturaleza, esto implica una injerencia en el derecho a la intimidad y en el derecho a proteger los datos personales (artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en lo sucesivo, «Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»). (...) Aunque las normas propuestas sobre cooperación administrativa limitan el uso de los datos recogidos en el VIES a efectos de lucha contra el fraude, no se prevé ninguna limitación equivalente para el uso de la información recogida mediante facturación electrónica en el contexto nacional, o para la misma información sincronizada con otros sistemas «conectados».*

¹⁹ Pap Papis-Almansa, «VAT in the Digital Age. Real-Time Digital Reporting Cased on E-Invoicing for Businesses», *H&I*, 2023/22.

Otra cuestión sumamente relevante es la de la compatibilidad del principio de neutralidad con medidas contra el fraude. El TJUE ha plasmado en su jurisprudencia la superioridad de los requisitos materiales sobre los requisitos formales²⁰.

Estas advertencias de Papis-Almansa son extremadamente serias porque vaticinan un sistema en el que el formalismo primará sobre todo lo demás:

«El recurso a los sistemas de notificación digital para luchar contra el fraude también debe estar en consonancia con los principios subyacentes del IVA, como el principio de neutralidad del impuesto para los sujetos pasivos, una de cuyas consecuencias es la superioridad de los requisitos materiales sobre los formales».

Esta autora subraya asimismo que no puede ser que *«la falta de pago del IVA repercutido a las autoridades tributarias o el incumplimiento de los requisitos formales den lugar, por sí solos, a la limitación automática de los derechos del contribuyente, como el derecho a deducir el IVA soportado. Tales «asimetrías» por sí mismas no deben considerarse fraudulentas o abusivas. Es difícil concluir que tal medida sea estrictamente necesaria y proporcionada al objetivo de lucha contra el fraude del IVA, habida cuenta de la gravedad de la injerencia en el derecho a la intimidad de las personas. El acceso, por parte de las autoridades tributarias, a la información sobre compras personales por parte de particulares supone un grave riesgo para la intimidad y debe considerarse equivalente a vigilancia ilegal»*²¹.

4. Registro único de IVA

Se pretende evitar la necesidad de múltiples registros a efectos del IVA en la UE para lo que se propone mejorar y ampliar los sistemas existentes de ventanilla única, así como extender los supuestos de inversión del sujeto pasivo con el fin de minimizar los casos en los que un sujeto pasivo está obligado a registrarse en otro Estado miembro.

20 Entre otros, C-518/14 Senatex - Deducción del IVA por facturas no conformes (par, 28 y 29); C-664/16 (Vadan) - Inexistencia de derecho a deducir el IVA en ausencia de facturas (apartados 39 y 40) y C-610/19 (Vikingo Fővállalkozó Kft.) - Derecho a deducir el IVA aunque las facturas no puedan considerarse creíbles (apartado 43). En este sentido en el apartado 28 de la sentencia del TJUE de 15 de Septiembre de 2016, C-518/14, caso Senatex, el TJUE dispuso que

«En virtud del artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168, letra a), de esta Directiva. Así, para poder disfrutar del expresado derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 28 y jurisprudencia citada)».

21 Papis-Almansa, «VAT in the Digital Age. Real-Time Digital Reporting Cased on E-Invoicing for Businesses», op. cit.

4.1. Inversión del sujeto pasivo

Con el fin de reducir al mínimo la necesidad de registrarse en el Estado miembro en el que tenga lugar la imposición de una entrega o prestación nacional B2B, la modificación del artículo 194 a partir de 1 de Enero de 2025, torna obligatorio la aplicación del mecanismo de inversión cuando un proveedor no establecido a efectos del IVA en el Estado miembro en el que se devengue el IVA efectúa entregas de bienes o prestaciones de servicios a una persona identificada a efectos del IVA en dicho Estado miembro. Por lo cual, ese proveedor no requerirá de un NIF IVA en otros Estados miembros para realizar tales operaciones.

Esta modificación normativa, no supondrá un impacto significativo en Estados miembros como España donde esa regla ya se adoptó cuando era voluntaria para los Estados miembros, desde hace años.

Se excluye de la aplicación obligatoria del mecanismo de inversión del sujeto pasivo las entregas de bienes del Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Estas operaciones sometidas a inversión del sujeto pasivo como hemos comentado previamente deberán mencionarse en las declaraciones recapitulativas a partir 2025 y a partir de 2028 de forma transaccional.

4.2. Ampliación de los sistemas de ventanilla única

Los sistemas de ventanilla única permiten a las empresas de la UE y de fuera de la UE que no están registradas a efectos del IVA en el Estado miembro en el que las transacciones están sujetas al IVA, registrarse en relación con transacciones B2C en uno de los Estados miembros de la UE y cumplir en línea en el Estado miembro de registro con las obligaciones en materia de IVA (registro, presentación periódica de declaraciones de IVA, pago del IVA) en todos los demás Estados miembros. Los tipos de IVA aplicables son los tipos de IVA de los Estados miembros de consumo. El Estado miembro de registro es responsable de distribuir los ingresos del IVA a los Estados miembros en los que se devenga el IVA.

Sin embargo, los sistemas de ventanilla única son facultativos y, además, el sistema IOSS se limita a la importación de bienes de escaso valor.

4.2.1. Régimen exterior a la Unión

El actual ámbito de aplicación del régimen especial cubre todos los servicios que sujetos pasivos no establecidos en la UE presten a personas que no sean sujetos pasivos y que, de conformidad con las reglas de localización de las prestaciones de servicios, tengan lugar en un Estado miembro.

Con el paquete VIDA se propone ampliar esta modalidad de ventanilla única a los servicios prestados por empresas no pertenecientes a la UE a todos los consumidores finales, incluso si no tienen su domicilio permanente o residencia habitual en un Estado miembro.

Los Estados miembros ya no podrán disponer que el impuesto sea exigible a más tardar en el momento en que el proveedor expida la factura correspondiente o reciba el pago del cliente.

Asimismo, las modificaciones de las declaraciones de IVA pueden realizarse en la misma declaración en la medida en que estas modificaciones tengan lugar antes del momento en que se requirió la presentación de la declaración.

4.2.2. Régimen de la Unión

Desde 1 de julio de 2021 en este régimen de ventanilla única se pueden declarar las siguientes operaciones:

- Prestaciones transfronterizas de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión o por vía electrónica a personas que no tienen la condición de sujeto pasivo en la UE
- Cualquier otra prestación de servicios transfronteriza a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que lleve a cabo en la UE
- Todas las ventas intracomunitarias a distancia de bienes.
- Las interfaces electrónicas a los que aplique la ficción del proveedor considerado pueden declarar ventas intracomunitarias a distancia de bienes, así como determinadas entregas nacionales de bienes en este régimen de la Unión.

Dado que con el paquete VIDA, el concepto de venta intracomunitaria a distancia de bienes se amplía para incluir los bienes de ocasión, las obras de arte, los objetos de colección y las antigüedades, estas operaciones estarán sujetas al IVA en el Estado miembro de destino y los proveedores podrán satisfacer el IVA a través del régimen de la Unión.

Las entregas de objetos de arte y antigüedades sin expedición ni transporte (o las entregas en las que la expedición o el transporte de los bienes comienza y termina en el mismo Estado miembro) se gravarán en el lugar de residencia del adquirente.

A efectos del régimen de la Unión, la definición de Estado miembro de consumo se ampliará para incluir las entregas de bienes de montaje o instalación, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes, y las entregas de gas, electricidad, calefacción y refrigeración, y las entregas nacionales de bienes.

El régimen de la Unión también puede utilizarse en la medida en que estos bienes se entreguen a empresas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA.

Por otro lado, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a tipo cero y exentas están cubiertas por este régimen de ventanilla única.

Las modificaciones de las declaraciones de IVA de esta modalidad después del momento en que tuvo que presentarse la declaración deben realizarse en una declaración posterior.

4.2.3. Régimen de importación (IOSS)

El IOSS son las siglas de Import One Stop Shop. Es un régimen simplificado de recaudación del IVA a la importación de envíos de escaso valor (máximo de 150 euros), que permite que su liquidación e ingreso se haga por el proveedor/plataforma electrónica de manera periódica, y en el Estado Miembro en el que se registró, por todas las operaciones de pequeños envíos con destino final a consumidores en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. En este régimen, la importación está exenta de IVA.

Será la plataforma quien lo repercuta en la compra al cliente y quien lo ingrese de forma periódica.

El uso del sistema IOSS será obligatorio para las interfaces electrónicas que faciliten ciertas ventas a distancia de mercancías importadas como proveedores considerados.

4.2.4. Régimen para transferencias de stock (o de bienes propios)

A diferencia de los demás sistemas de ventanilla única, el régimen establecido para transferencias de bienes propios se aplica a las operaciones B2B.

Se introduce el sistema de ventanilla única para las transferencias de stock intracomunitarias por lo que el sistema de acuerdos sobre existencias de reserva o call off stock deviene obsoleto a partir del 1 de enero de 2026. En este sentido, se prevé un plazo de doce meses para que puedan ultimarse los acuerdos sobre existencias de reserva celebrados hasta el 31 de diciembre de 2024 (inclusive).

El nuevo régimen de ventanilla única para transferencias de stock está a disposición de tanto las empresas de la UE como las de fuera de la UE.

El Estado miembro de registro será donde esté establecido el que transfiere los bienes de un Estado miembro a otro o en caso de no estar establecido en la UE, donde tenga un establecimiento permanente o, en su defecto donde se inicie el transporte de los bienes propios pudiendo elegir uno en concreto en caso de enviar bienes desde varios.

Una vez que apliquen el nuevo sistema de ventanilla única, quienes realizan transferencia de stocks deben utilizar el sistema para todas las demás transferencias de bienes propios.

Hay obligación de presentar una declaración electrónica de IVA todos los meses, incluso si no han transferido ningún bien propio en ese mes. Las declaraciones de IVA deben especificar los Estados miembros de destino.

La aplicación del nuevo régimen para las transferencias de bienes propios tiene la consecuencia de que la adquisición intracomunitaria por quien transfiere los bienes en el Estado miembro de destino estará exenta del IVA, porque de lo contrario, conllevarían la obligación de obtener registros de IVA para declarar y liquidar el IVA de esas operaciones.

Quedan excluidos del régimen especial los bienes de inversión o los bienes que no permitan el disfrute pleno del derecho a deducción en el Estado miembro en el que tenga lugar la adquisición intracomunitaria .

A este respecto Pawel Mikula ha señalado en un reciente artículo²² que *«la introducción de esta solución puede facilitar las obligaciones de cumplimiento para las empresas que mueven sus propios productos entre almacenes ubicados en diferentes países para su venta a varios clientes previamente indefinidos. La transferencia de mercancías propias a un almacén en el país de destino se comunicará a través del sistema de ventanilla única en el Estado miembro de identificación. Dados los otros cambios (...), las entregas locales B2C y B2B posteriores en el país de destino no deberían requerir registro de IVA alguno. Esto se debe a que el primero también se liquidará a través del sistema de ventanilla única, mientras que el segundo se liquidará a través de un mecanismo uniforme de inversión del sujeto pasivo en toda la Unión. Este cambio, en particular, ofrecerá un beneficio para las entidades que venden en diferentes países de la UE, donde el envío de bienes al consumidor no se realiza desde una sola ubicación, sino desde almacenes ubicados en otros países de la UE. También es probable que esta área de cambio elimine una serie de numerosas y serias dudas interpretativas relacionadas con la aplicación del actual régimen de existencias de reserva».*

5. Conclusión

Estamos ante una reforma de gran calado que, en caso de aprobarse, revolucionará el sistema de IVA en muchos frentes. Habrá perjudicados como las plataformas de alojamiento a corto plazo y de transporte. Pero también habrá beneficiarios, como las empresas multinacionales, que verán como los sistemas de notificación digital se armonizan dentro de la UE gracias a este paquete o las plataformas de comercio electrónico en lo que respecta al nuevo régimen de reporte de las transferencias de stock, que reducirá la necesidad de disponer de números de identificación fiscal a efectos de IVA para aquéllos. Otra área que puede ser igualmente controvertida es la de la relación entre requisitos formales y materiales que hemos visto anteriormente. Estos sistemas de información en tiempo real ponen el énfasis en las formalidades a expensas de requisitos materiales que son en los que se fundamenta el derecho a la deducción del Impuesto.

22 Mikula, Pawel: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU, H&I, 2023/24.

Por eso, la forma en la que se aplican en la práctica resultará de vital importancia para valorar si no se han incurrido en excesos que provoquen lesiones a las garantías y derechos de los contribuyentes.

Habrà que ver en qué queda esta propuesta y si durante las negociaciones con los Estados miembros no se quede desdibujado.

A modo de colofón, no podemos dejar de citar a Pawel Mikula²³ cuando advierte que se avecina más complejidad en el funcionamiento del IVA en la UE porque la prometida simplificación siempre pasa por más complejidad ¿o no?

6. Bibliografía

Beretta, G., «VAT and the Sharing Economy». *World Tax Journal*, 2018 (Volume 10), núm. 3.

Čičin-Šain, Nevia : «Newly proposed VAT rules for sharing economy platforms - some fine-tuning needed?». *Kluwer International Blog*, 22 de marzo de 2023.

Comisión Europea, Dirección General de Tributación y Aduanas, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., et al., «VAT gap in the EU : report 2022», Publications Office of the European Union, 2022

Economist Associatti, «VAT in the digital age. Final report. Volume 2. The VAT treatment of the platform economy» de Marzo de 2022

Echevarria Zubeldia, G, «La Economía colaborativa tendrá su propio régimen de IVA en 2025», *Carta Tributaria*, Revista de Opinión, núm. 95, febrero de 2023.

– «El IVA en la era digital (ViDA): Hacia un registro de IVA único». *Carta Tributaria*., núm. 96, marzo de 2023.

– «El IVA en la era digital (ViDA): facturación electrónica y reporting en tiempo real». *Carta Tributaria*, núm. 97, abril de 2023.

Merkx, M; Gruson, J; Verbaan, N; Van Der Doef, B, «VAT in the digital age package: VivA la ViDA or Livin' la ViDA loca?». *EC Tax review 2023/3*

Mikula, P.: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU». *H&I 2023/24*

Papis-Almansa, M., «VAT in the Digital Age. Real-time digital reporting based on e-invoicing for Businesses», *H&I*, 2023/22.

23 Este autor señala que «ViDA en el ámbito del registro único del IVA introduce otros cambios no mencionados, pero menos fundamentales, en la Directiva del IVA, así como algunas normas aclaratorias y detalladas en el Reglamento de aplicación del IVA y el Reglamento de cooperación del IVA. Se espera que el proyecto contribuya a reducir las obligaciones de cumplimiento administrativo para los contribuyentes del IVA. Un efecto secundario inevitable de estos reglamentos puede ser la considerable complejidad del funcionamiento legal del sistema del IVA: los reglamentos introducen una serie de conceptos y mecanismos nuevos y complicados, y son difíciles de interpretar. Debido a ello, pueden dar lugar a nuevos problemas de interpretación y pueden afectar negativamente a la coherencia de la interpretación del sistema jurídico global del IVA». Mikula, P.: «VAT in the Digital Age. Introduction of a single VAT registration across the EU», *op. cit.*

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Gaspar de la Peña Velasco

Begoña Sesma Sánchez

Ernesto Eseverri Martínez

Leopoldo Gandarias Cebrían

Jesús Cudero Blas

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abelardo Delgado Pacheco

NULIDAD DE LAS LIQUIDACIONES DE PLUSVALÍA IMPUGNADAS ANTES DE DICTARSE LA STC 182/2021: STS DE 28 DE MARZO DE 2023, REC. NÚM. 4254/2021

Diego Marín-Barnuevo Fabo

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

Resumen

Las distintas sentencias del Tribunal Constitucional que han enjuiciado el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana han generado graves conflictos de interpretación y aplicación, por ello tiene interés el fallo contenido en esta sentencia que declara la invalidez de todas las liquidaciones que hubieran sido impugnadas en los casos en que la situación no estuviera «consolidada», es decir, siempre que no se tratara de situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, o de resoluciones administrativas firmes.

Palabras clave

Plusvalía; inconstitucionalidad, nulidad, cosa juzgada, limitación de efectos de las sentencias, «situaciones consolidadas».

Abstract

The various rulings of the Constitutional Court that have adjudicated on the Urban Land Appreciation Tax have generated numerous conflicts of interpretation and application. This is why the verdict contained in this ruling, which declares the invalidity of all assessments that had been contested in cases where the situation was not «consolidated,» is of interest. In other words, whenever it was not a matter of situations definitively decided by a judgment with the authority of res judicata, or by final administrative resolutions.

Keywords

Capital gains tax; unconstitutionality, nullity, res judicata, limitation of effects of judgments, «consolidated situations»

Cómo referenciar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2023). Nulidad de las liquidaciones de plusvalía impugnadas antes de dictarse la STC 182/2021: STS de 28 de marzo de 2023, rec. núm. 4254/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 179-185.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La doctrina de interés casacional fijada en la sentencia analizada es la siguiente: *«en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura».*

2. Supuesto de hecho

El contribuyente interpuso recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por considerar que el valor de transmisión era inferior al de adquisición y, consecuentemente, no existía capacidad económica susceptible de gravamen de acuerdo con la doctrina contenida en la STC 59/2017. Esas afirmaciones se acreditaban por las diferencias existentes entre los valores de compra y de venta reflejados en la escritura y, también, por un informe pericial específicamente elaborado para el caso concreto.

El ayuntamiento no resolvió en plazo el recurso de reposición y el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativa ante el Juzgado, que fue oportunamente estimado, lo que motivó la anulación de la liquidación inicialmente dictada, cuya cuota era de 111.626,90 euros.

El ayuntamiento demandado presentó recurso de apelación contra dicha sentencia por entender que el Juzgado había efectuado una incorrecta valoración de la prueba al aceptar la pérdida del valor del bien sujeto a tributación conforme a una pericial que incurrió en el error de no aplicar el método técnico de valoración por el procedimiento adecuado y por utilizar en el estudio de mercado testigos no comparables.

El TSJ de Canarias (sede Santa Cruz de Tenerife) dictó sentencia de fecha 15 de marzo de 2021 en la que estimaba el recurso de apelación por entender que la valoración efectuada por el perito del contribuyente era incorrecta por haber efectuado un estudio de mercado con fundamento en unos inmuebles que no eran comparables. Al mismo tiempo considera que *«el informe del técnico municipal que acredita un valor de mercado superior al escriturado como valor de transmisión debe prevalecer sobre el reflejado en las escrituras y no ha resultado desvirtuado por la pericial aportada por la apelada»*, lo que determina la estimación del recurso y la revocación de la sentencia impugnada. Contra dicha sentencia del TSJ, el contribuyente presentó escrito de preparación del recurso

de casación ante el Tribunal Supremo el 5 de mayo de 2021, esto es, antes de conocerse el fallo de la STC 182/2021.

Una vez conocida la STC 182/2021, la Sala del Tribunal Supremo concedió trámite de audiencia a las partes para que manifestaran si entendían que el recurso presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de dicha STC. La parte recurrente sostuvo que *«las situaciones pendientes de sentencia firme en cuanto a liquidaciones realizadas anteriores a la Sentencia del TC anulatoria ya devienen igualmente nulas y por tanto el posible pronunciamiento no tendrá efectos objetivos»*, por lo que pedían la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.

La parte recurrida, por el contrario, sostuvo que *«una vez publicada la STC 182/2021, de 26 de octubre, y declarados inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, el recurso carece de transcendencia jurídica desde el punto de vista de su afección al interés general y no afecta a un gran número de situaciones»*, por lo que procedía declarar que el recurso carecía de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Finalmente, la Sección Primera admitió el recurso de casación mediante auto de 9 de febrero de 2022, en que apreciaba la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia con el objeto de *«determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica [...]»*.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia analizada se sustenta en los mismos fundamentos jurídicos contenidos en otras sentencias anteriores que, a su vez, remiten a la sentencia de 26 de julio de 2022, recurso de casación nº 7928/2020.

Comienza la sentencia destacando que *«no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada»*.

Esa relevancia de la sentencia del Tribunal Constitucional se desprende, directamente, de lo dispuesto en el art. 161.1.a) de la CE y del art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), por lo que *«el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones»*.

Seguidamente reconoce que la determinación del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea en ocasiones dificultades interpretativas relevantes, como ha sucedido paradigmáticamente en relación con la plusvalía. En el caso concreto, la sentencia destaca la necesidad de examinar la delimitación de efectos que contiene el FJ 6º de la STC 182/2021.

En relación con ello, entiende que el primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, expresamente establecido en el art. 40.1 LOTC. Aunque lo especialmente relevante en el caso enjuiciado es que la STC 182/2021 *«equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha...»*.

De todo lo anterior se desprende que en el caso enjuiciado no existe una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, por lo que la Sala concluye que la liquidación tributaria impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura.

A tal efecto, considera indiferente que la sentencia de apelación declarara no probada la minusvalía, porque esa circunstancia carece de relevancia jurídica dado que *«la ratio decidendi, en esta casación, descansa en la inexistencia del tributo por inconstitucionalidad de la ley que le daba cobertura y lo regulaba»*.

4. Análisis

El fallo de la sentencia analizada resulta difícilmente cuestionable, porque la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021 supone su expulsión del ordenamiento jurídico de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, y ello ocasiona un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revi-

sión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad, como la propia STC 182/2021 reconoce.

Además, resulta evidente que la situación enjuiciada sí era susceptible de ser revisada con fundamento en la STC 182/2021, porque en el momento en que fue dictada (26 de octubre de 2021) la situación no podía considerarse consolidada porque no había sido decidida definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Por tanto, el fallo de la sentencia parece difícilmente rebatible.

Lo que sí puede generar más críticas es el auto de admisión del recurso de casación, porque parece evidente que altera las pretensiones del recurrente con la finalidad de dar una solución específica a su situación particular. En efecto, como hemos señalado anteriormente, la sentencia recurrida es de fecha 15 de marzo de 2021, y el escrito de preparación del recurso de casación es de fecha 5 de mayo de 2021, por lo que resulta de todo punto imposible que la pretensión del recurrente en ese momento fuera la aplicación de la doctrina contenida en la STC 182/2021 conocida el 26 de octubre de ese mismo año.

De la información contenida en el auto de admisión resulta imposible conocer con detalle los fundamentos de la pretensión de la recurrente, pues solo se dice que *«el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 107 TRLHL»*, por lo que, en principio, cabría entender que el recurso habría perdido su interés casacional objetivo para la fijación de jurisprudencia como consecuencia de la anulación de dicho precepto por la STC 182/2021. Pero la Sección Primera decidió admitir el recurso y establecer como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia determinar si la STC 182/2021 *«obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica»*.

Esa mutación de la pretensión del recurrente puede ser cuestionable, pero en nuestra opinión resulta acertada por dos motivos: (i) de un lado, porque permitía extender al contribuyente las consecuencias de una declaración de inconstitucionalidad que, de acuerdo con el mandato contenido en la STC 182/2021, debían serle aplicadas porque su situación no podía considerarse «consolidada»; (ii) y, de otro lado, porque permitía a la Sala establecer doctrina casacional sobre una cuestión que, pese a parecer obvia, no siempre había sido resuelta del mismo modo por los tribunales de justicia.

¿EL CÁLCULO DEL PORCENTAJE DE PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN HA DE HACERSE UTILIZANDO EN EL DENOMINADOR LA CUOTA LÍQUIDA O LA CUOTA DIFERENCIAL?: STS DE 11 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 7272/2021

Gaspar de la Peña Velasco

Catedrático de Derecho Financiero y tributario

Miembro de la AEDAF

(España)

Resumen

El Tribunal Supremo analiza cómo ha de interpretarse uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias. Aquel que tiene en cuenta el porcentaje que representa el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública. A estos efectos si el numerador es la cuantía no ingresada en la autoliquidación y el denominador «la cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación», este último concepto se concreta, de acuerdo con la sentencia, en la cuota líquida, es decir, antes de los pagos fraccionados y las retenciones y no en la cuota diferencial.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades; sanciones tributarias; graduación; perjuicio económico; autoliquidación.

Abstract

The Supreme Court analyses how one of the criteria for the graduation of tax penalties should be interpreted. That one that considers the percentage that represents the economic damage caused to the Treasury. For these purposes, if the numerator is the amount not paid in the self-assessment and the denominator is «the amount that should have been paid in the self-assessment», the latter concept is specified, according to the judgment, in the net amount, i.e. before prepayments and withholdings and not in the differential amount.

Keywords

Corporate tax; tax penalties; graduation; economic damage; self assessment

Cómo referenciar: De la Peña Velasco, G. (2023). ¿El cálculo del porcentaje de perjuicio económico para la graduación de la sanción ha de hacerse utilizando en el denominador la cuota líquida o la cuota diferencial? STS de 11 de abril de 2023, rec. núm. 7272/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 187-197.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

Uno de los criterios de graduación de las sanciones tributarias es el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública que se calcula en el porcentaje resultante de la relación existente entre la cuantía no ingresada en la autoliquidación (numerador) y la cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación (art. 187.1.b) LGT) (denominador) multiplicado por cien.

A efectos de determinar el importe del denominador debe utilizarse la cuota líquida, es decir, considerando como parte de la deuda satisfecha los pagos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, ya que no existe un concepto legal de lo que sea el perjuicio económico a efectos sancionadores que no tenga en cuenta el daño verdadero y real causado a la Hacienda Pública tomando en consideración el conjunto de las obligaciones satisfechas, aun cuando no lo hayan sido en la autoliquidación del impuesto. Por tanto, en el Impuesto sobre Sociedades han de tenerse en cuenta los pagos fraccionados como parte de la deuda tributaria a los efectos de concretar el denominador conforme al cual se determina el porcentaje como circunstancia agravante de la sanción.

2. Supuesto de hecho

Una sociedad es objeto de una inspección del Impuesto sobre Sociedades relativa a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 que culmina con las liquidaciones correspondientes y con la incoación de un procedimiento sancionador que determina la existencia de tres infracciones muy graves consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 91 LGT).

Tanto las liquidaciones con las sanciones fueron recurridas ante el TEAR (que estimó parcialmente la reclamación al considerar justificados determinados gastos), pero en lo que atañe a las sanciones en las que se tuvieron en cuenta para su cálculo el criterio del porcentaje de perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, el contribuyente, al parecer, alegó que el cálculo del porcentaje del perjuicio económico se había hecho incorrectamente.

El contribuyente sostuvo que para calcular el porcentaje existente entre la base de la sanción (cuantía no ingresada) y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, esta última magnitud debía tomar el importe de la cuota líquida del Impuesto (esto es, antes de descontar los pagos fraccionados y las retenciones) y no la cuota diferencial. De computarse en el denominador la cuota líquida, el porcentaje del perjuicio económico resultante habría sido menor y, por tanto, la sanción se habría incrementado también en un porcentaje menor al aplicado en el acuerdo recurrido (en un 20 por ciento frente al 25 por ciento en el que se incrementó la sanción en el acuerdo sancionador).

Tal alegación no fue examinada por el TEAC por entender que al haberse anulado por prescripción la liquidación del año 2006 y la del año 2007 en relación con la cual debían realizarse nuevos cálculos para determinar la deuda tributaria y la consiguiente sanción no era procedente analizar esa cuestión.

Frente al recurso de alzada desestimatorio el reclamante interpuso recurso contencioso ante la Audiencia Nacional que tras señalar que, en la medida en que se confirmó la liquidación y sanción del 2008, el TEAC hubiera debido resolver sobre dicha alegación que el contribuyente reiteró en su escrito de demanda. La sentencia recogió la posición sostenida por el recurrente, es decir, que para el cálculo del denominador por «cuantía que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación» había que interpretar como tal la cuota líquida del Impuesto autoliquidado.

A la interpretación sostenida por el recurrente se opuso el Abogado del Estado por entender que el perjuicio económico atendía a la realidad de los hechos ocurridos. «es decir, al perjuicio que se ocasionaría de no haberse corregido la situación autoliquidada» al basarse las alegaciones del contribuyente en una hipotética situación que no ocurrió.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia del Tribunal Supremo, tras destacar que nos encontramos en el ámbito de la materia sancionadora y que con arreglo a las reglas interpretativas del Código Civil deben orientarse el sentido y finalidad de las normas a la naturaleza represiva de la actividad sancionadora, excluyendo por tanto una interpretación aislada y literalista de las normas penales de las que derive una idea autónoma del perjuicio económico distinto del realmente causado, lleva a la conclusión de considerar la expresión utilizada en el art 187.1.b) de la LGT como equivalente a «cuota líquida», es decir, no la cuota no ingresada en la autoliquidación, sino la que resultaría de añadir a dicha cantidad los importes descontados en aquella como consecuencia de pagos realizados con anterioridad, bien directamente (pagos fraccionados) bien indirectamente (retenciones soportadas). Ello con base en que:

- 1) Estamos en presencia del derecho sancionador y que se deben considerar por tanto los principios de tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad o interpretación favorable al reo.
- 2) El perjuicio económico es tomado en cuenta por el legislador como agravante de la sanción y, por tanto, como elemento «cualificador de la responsabilidad sancionadora» (aunque no lo exprese así el precepto).
- 3) De acuerdo con la Exposición de Motivos de la LGT, rectamente leída, representa dicha mención una apelación común y necesaria a la culpabilidad.
- 4) Si el perjuicio económico es una circunstancia agravante de la sanción, este no puede ser otro que el daño realmente producido a la Hacienda Pública («daño patrimonial efectivo culpablemente causado»).

- 5) Como elemento modulador de la sanción, ese perjuicio económico, al provocar un aumento del quantum de la multa ha de reflejar un mayor reproche sobre el que debe ser imputado a la conducta-base. Si el perjuicio económico es mayor, se impone una sanción superior a la derivada de la conducta común.
- 6) Por ello la agravación prevista ha de ser culpable y estar afectada por el dolo o la culpa y, por tanto, no cabe presuponer la existencia de un elemento culpable específico de causar perjuicio económico que impregne la conducta del infractor, y, en consecuencia, no cabe compartir que la sanción sea mayor o menor por la sola razón de que se hayan efectuado pagos fraccionados, pues tal circunstancia es completamente indiferente desde la perspectiva de la acción típica.
- 7) La norma sancionadora ha de ser clara y cierta y la norma que se interpreta es confusa y su remisión a la autoliquidación «como único e incommunicable canon del incumplimiento y del perjuicio económico» no puede dar lugar a una respuesta más severa al expedientado en virtud del principio pro reo.
- 8) Interpretar que para calcular el perjuicio económico deba considerarse la cuota diferencial («la cuota total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación») conduce al absurdo de poder aplicar una mayor sanción en función de un dato indiferente desde el punto de vista de la reprochabilidad de la conducta, «como que haya habido pagos a cuenta, fraccionados o retenciones».
- 9) El carácter autónomo de la obligación referida a retenciones, pagos a cuenta o fraccionados, aun siendo cierto «no permite perder de vista que, a un tiempo, versa sobre cantidades que se integran, reduciéndola –o componiéndola– la deuda tributaria».
- 10) De acuerdo con lo previsto en los arts. 40 y 139 LIS entonces vigentes, puede haber un exceso de retenciones, pagos a cuenta o fraccionados que sólo se conoce en su cuantía cuando se autoliquida, pero no se compensa, como sucede en el IRPF, mientras que en el IS, «si hay pagos a cuenta en exceso se devuelven aparte (se acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo 139 LIS), esto es, al margen de la liquidación desencadenada con la autoliquidación del modelo 200».
- 11) Teniendo en cuenta que el precepto habla de la cuantía *total* que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación («la completa, real y efectivamente debida, como concepto no necesariamente ligado al guarismo final de la autoliquidación»), la referencia que la norma efectúa a aquella «solo puede ser en un sentido global y sintético, en tanto expresión formal a cargo del contribuyente de una carga legal de reflejar la deuda y hacerla frente, pero sin alzarse en un concepto autónomo que contenga siempre y a todo trance, la deuda que (...) ha de ser total y no siempre necesariamente en perjuicio del declarante». Carece por tanto de sentido construir un patrón de lo que sea el perjuicio económico desligado del daño real y efectivamente provocado a la Hacienda Pública.

- 12) No se desconoce la obligación de declaración e ingreso de los pagos fraccionados y, por tanto la referencia a la autoliquidación como canon del deber fiscal incumplido debe complementarse con lo declarado e ingresado a través de la autoliquidación de los pagos fraccionados.
- 13) Con todo el rigor intransigente de la interpretación que considera como cuantía total que debió ingresarse con la autoliquidación la cuota diferencial y no la cuota líquida viene dado por el hecho de que provoca situaciones de clara y notoria desigualdad entre casos semejantes en los que una misma defraudación «la respuesta penal que se le vincula varía (...) en función de circunstancias por completo ajenas a la acción reprochable y a su resultado de perjuicio económico como lo es la existencia o no de pagos fraccionados».
- 14) Por último, en la medida en que, de acuerdo con el Código Civil «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con (...) los antecedentes históricos y legislativos» y la Exposición de Motivos de la LTG no advierte de que la nueva fórmula enunciativa del perjuicio económico ocasionado fuera diferente de su antecesora, cabe concluir que el precepto no ha variado el rumbo del anterior y «sin forzar ni la letra ni el espíritu del art. 187.2 LGT, que éste no ha querido acuñar un concepto autónomo, artificioso o ficticio del perjuicio económico».

Es importante reseñar en este punto que dos de los miembros de la Sala han formulado un voto particular a la sentencia en el que discrepan frontalmente de la doctrina que en dicha sentencia se sienta, por entender que la misma va más allá de la letra y del espíritu del precepto, sobre la base de las siguientes consideraciones:

- 1) Precisamente porque se comparte que la interpretación de la cuestión se enmarca en el ámbito de la materia sancionadora, la especial vigencia en dicho marco del principio de legalidad hace que hayan de excluirse interpretaciones analógicas o extensivas, que es lo que, al parecer de los magistrados discrepantes, hace la sentencia.
- 2) Por otra parte, al analizar la sentencia lo que significa cuantía total que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación invocando para ello el principio de culpabilidad, desconoce que el art. 187.1.b) encierra «una mera noción normativa, propia del sistema de infracciones y sanciones tributarias, referida al cálculo del perjuicio económico ocasionado por la infracción» y al invocar el principio de culpabilidad respecto del daño patrimonial efectivo desconoce que el art. 187 no constituye un tipo sancionador autónomo y, por tanto, no incluye una adecuación de la intensidad de la sanción al grado de intencionalidad o negligencia del infractor.
- 3) La sentencia considera que ante la existencia de la autoliquidación correspondiente al IS (modelo 200) y de autoliquidaciones correspondientes a los pagos fraccionados (modelo 202) opta por considerarlas todas a la vez, cuando la autoliquidación a la que se refiere en art 187.1.b) es «evidentemente aquella determinante de la apreciación de la infracción» que es diferente y autónoma de la de realizar pagos a cuenta y es

en relación con aquella conducta típica (referida exclusivamente al modelo 200) como debe fijarse el perjuicio económico que infiere el comportamiento infractor.

- 4) Dicha conclusión no sólo representa una interpretación lógica del precepto, sino que también es así atendiendo a la voluntad del legislador: «graduar la sanción en atención al porcentaje que resulte de una relación entre la base de la sanción y el perjuicio económico y obviamente ambos parámetros han de situarse en el mismo momento temporal, el de la comisión de la infracción». Por tanto, con la interpretación sostenida en la sentencia (además de introducir la consideración de otras obligaciones autónomas –pagos fraccionados y retenciones– que no inciden en el desvalor de la conducta que se produce posteriormente con la autoliquidación del IS), introduce un elemento ajeno a la conducta típica como es la relativa a las obligaciones tributarias autónomas y distintas de la vulnerada en este caso.
- 5) En consecuencia, es la interpretación que se hace en la sentencia la que desvirtúa la ecuación entre base de la sanción y perjuicio económico: Puesto que, mientras que el numerador (cantidad no ingresada) permanece inalterado, el denominador varía si se incluye junto a la cuantía no ingresada en el momento de la comisión de la infracción, las ingresadas en el cumplimiento de obligaciones autónomas satisfechas anteriormente. Lo cual constituye una auténtica ficción ya que considerar los pagos previos derivados de esas otras obligaciones (pagos fraccionados y retenciones) no es determinar la cuantía total que debió ingresarse en la autoliquidación.
- 6) Por lo demás el cálculo hipotético que según la sentencia produce las situaciones de desigualdad, ni siquiera es correcto si se examina lo realmente sucedido en el supuesto enjuiciado, el sistema enjuiciado es perfectamente lógico, pues considera dos magnitudes que concurren en el momento en el que se comete la infracción.
- 7) Adicionalmente, si el contribuyente no hubiera cumplido las obligaciones autónomas, habría incurrido en otras infracciones, siendo dicha circunstancia obviada en la sentencia de la que se discrepa. Lo que hace que la hipotética situación de desigualdad que teóricamente se produce según la sentencia, al no considerarse en ésta esas obligaciones autónomas en el denominador, no es tal.
- 8) Aunque ello tiene el carácter de *obiter dicta*, ni siquiera se comparte que la no referencia en la Exposición de Motivos sea un argumento adicional en el sentido de que no se ha producido un cambio normativo de criterio ¿qué explicación adicional le resultaba exigible al legislador para desvincularse del anterior texto legal?
- 9) Finalmente, si de no seguirse la interpretación postulada en la sentencia se produjeran situaciones de clara y notoria desigualdad, la cuestión habría de ser resuelta, previo planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, por el Tribunal Constitucional dada la eventual infracción del principio de igualdad, o la violación de la legalidad

sancionadora en conexión con el de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y ello no se ha hecho.

4. Análisis

La regulación del régimen de infracciones en la LGT no es precisamente un ejemplo de claridad normativa ni de coordinación entre sus distintos preceptos, de ahí que no sea extraño que los Tribunales de Justicia deban resolver con cierta frecuencia sobre cuestiones atinentes a dicha materia, tanto en lo que se refiere a los aspectos formales como sustantivos.

En el supuesto analizado en la sentencia es indudablemente concreto tanto el texto que ha de ser objeto de interpretación (cuál sea el significado de la expresión «cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación») como las dos posturas al respecto. La que se defiende en la sentencia (la cantidad que se ha determinado en la regularización que practica la Administración respecto de la autoliquidación objeto de comprobación, antes de restar los pagos realizados en relación con el hecho imponible, pero que se produjeron en autoliquidaciones anteriores por el propio obligado tributario –pagos fraccionados– o por terceros –retenciones–) o la que se sostiene en el voto particular (la cantidad que hubiera debido ingresarse con base en la regularización practicada por la Administración, que es la que resulta precisamente de la cuota a ingresar que se determina en dicha regularización antes de restar lo pagado en su día por el contribuyente en la autoliquidación del IS presentada).

Están sobradamente recogidos tanto en la sentencia como en el voto particular los argumentos en defensa de una u otra postura interpretativa, de ahí que resulta en buena parte ocioso cualquier comentario adicional al respecto, no obstante, sí creo que hay determinadas consideraciones realizadas tanto en la sentencia como en el voto particular que, al margen de su veracidad, nada añaden al debate y son válidas en abstracto, sin que al efecto hayan sido objeto del adecuado engarce con la cuestión que se analiza. Así:

Las menciones a que se están interpretando normas que forman parte del derecho sancionador o las apelaciones a criterios de interpretación lógicos o sistemáticos, son puntos de partida evidentes, pero que, en cambio, no se acaba de ver como inciden en la cuestión que es sencillamente concretar que significa la expresión que utiliza en legislador («cuantía que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación»).

En este sentido, las apelaciones a las posibles situaciones de desigualdad que se producirían de interpretarse de una determinada forma dicha expresión suponen, en mi opinión, no tanto determinar lo que ha dicho el legislador (criterio literal y lógico), en qué contexto lo dice (criterio sistemático) y con qué finalidad (criterio teleológico), sino descartar tal interpretación con base en los efectos nocivos que produce. En definitiva no tanto llevar a cabo dicha función, sino proceder a corregir al legislador cuando, pudiendo ser correcta otra interpretación, con base en tales consideraciones, el intérprete no comparte el criterio del legislador. En definitiva, se utilizarían opiniones de *lege ferenda* –per-

fectamente válidas y admisibles desde el punto de vista de la crítica de la norma— con la concreción, de *lega data*, sobre lo que dice la norma (nos guste o no el resultado que se produce con ello). De ahí que no pueda sino compartir el voto particular cuando, frente a las alegaciones sobre las situaciones de desigualdad que la teórica interpretación produce, señala que no se ha planteado cuestión de constitucionalidad al respecto. Si la norma dice lo que dice (y perdón por la redundancia) no puede el intérprete salvar el error del legislador, concluyendo que debería decir algo distinto, en tal caso y, a la vista de la inconstitucionalidad del precepto, debería haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad.

Por otra parte, no resulta fácil, aunque sea un puro argumento dialéctico, saber cuál es la expresión más adecuada, que hubiera debido utilizar el legislador para referirse a la cantidad no ingresada de acuerdo con la cuota diferencial resultante de la regularización. Ciertamente hubiera podido referirse directamente a la cuota diferencial, pero no ha de olvidarse que la regla tiene un alcance general, es decir, se proyecta sobre todo tipo de autoliquidaciones y es obvio que las relativas a muchos tributos no contemplan la existencia de una cuota diferencial. Por ejemplo, en el IVA, en el ITPAJD o en las autoliquidaciones correspondientes a los propios pagos fraccionados, o las relativas a retenciones, etc. Por ello al tratarse de un criterio de alcance general, resulta difícil encontrar una expresión más correcta en la interpretación que se hace en el voto particular para expresar la voluntad del legislador.

De ahí que no comparta la idea de que la interpretación que defiende el voto particular sea «rigorista o literalista», es simplemente declarativa si se tiene en cuenta que, precisamente, con base en el criterio sistemático de interpretación, la conclusión a la que llega el voto particular es coherente con otras normas de la propia LGT:

El criterio de graduación de la sanción cuando lo que se produjo es una devolución indebidamente obtenida. Con la interpretación sostenida en la sentencia, si de la infracción cometida en la autoliquidación resultó una menor cantidad a ingresar, hay que comparar con la cuota líquida, mientras que si lo que se produjo es una devolución indebida, sí se compara con «el importe indebidamente obtenido», para cuyo cálculo se han tenido en cuenta los pagos fraccionados o retenciones ¿no resulta incoherente interpretando sistemáticamente el conjunto de la regulación la interpretación a la que se llega en la sentencia?.

Por otra parte, también es coherente con el concepto que el propio legislador, en otro precepto de la ley, da al término autoliquidación (de acuerdo con el art. 120 LGT «las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios... realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias *para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria*»). ¿Cuál es ese, el que resulta sencillamente del modelo 200 en este caso u otro distinto que añade al importe a ingresar el importe ya ingresado directa o indirectamente en otras autoliquidaciones distintas? ¿No es lo mismo el importe a que alude este artículo y la cuantía a la que se refiere el art. 187.1.b)?

Finalmente, proyectar la idea de que el principio de culpabilidad debe ser objeto de consideración a la hora de interpretar la tan aludida expresión «cuantía que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación», supone alterar el

orden de las cosas. La exigencia de la culpa va referida a la conducta del infractor. Si no concurre dolo o culpa no hay infracción, sea cual sea la cantidad que la regularización determine que no se ingresó en la autoliquidación. Por tanto, pretender proyectar el criterio de la culpa sobre el resultado de la conducta y no sobre ésta, supone trasladar el ámbito sobre el que el principio de culpabilidad debe proyectarse. Precisamente porque la presencia de los elementos que deben concurrir en la conducta infractora debe ir referidos al momento en el que la conducta ha tenido lugar, la referencia a la cuantía que debió ingresarse necesariamente se concreta en el importe que hubiera debido determinarse si la conducta que tuvo lugar con la presentación se hubiera adecuado a la ley.

En fin, poco o nada se añade en estos comentarios a los razonamientos recogidos en la sentencia o en el voto particular, y más pueden considerarse una manifestación de la adscripción personal a una de las interpretaciones mediante la aportación de otros argumentos adicionales. Es obvio que, en función de la conclusión que uno alcance sobre la cuestión, encontrará argumentos que refuercen la conclusión obtenida de modo que existirán otros varios que permitan también fundamentar la contraria.

¿PUEDE EL ÓRGANO JUDICIAL DECLARAR LA NULIDAD DE LIQUIDACIONES FIRMES Y CONSENTIDAS CUANDO SE HA INSTADO UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR CONTRAVENIR EL DERECHO EUROPEO O ES NECESARIO ACORDAR LA RETROACCIÓN PARA QUE SE TRAMITE PREVIAMENTE UN PROCEDIMIENTO REVISOR DE NULIDAD O DE REVOCACIÓN?: STS DE 13 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 3774/2021

Begoña Sesma Sánchez

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo

Presidenta del Consejo Consultivo del Principado de

Asturias

(España)

Resumen

El TS estima que ante una solicitud de ingresos indebidos fundada en la presunta nulidad de las liquidaciones firmes y consentidas (en este caso, de tasas dictadas con presunta infracción del derecho europeo), la Administración debe brindar al contribuyente la posibilidad de subsanar su pretensión recalificando la solicitud de devolución de ingresos indebidos como acción de nulidad o solicitud de revocación no siendo viable (en el caso examinado) que el órgano judicial entre al fondo, declare la nulidad de las liquidaciones y acuerde la devolución de lo ingresado.

Palabras clave

Devolución de ingresos indebidos, acción de nulidad, infracción de derecho europeo, liquidaciones firmes y consentidas

Abstract

The Supreme Court considers that in the face of a request for undue income based on the alleged nullity of the final and consented settlements (in this case, taxes dictated with alleged infringement of European law), the Administration must offer the taxpayer the possibility of correcting his claim by reclassifying the request for refund of undue income as an action for nullity or request for revocation, it not being viable (in the case under review) for the judicial body to enter the merits, declare the nullity of the settlements and agree to the refund of the amount paid.

Keywords

Refund of undue income, action for annulment, infringement of European law, final and consented assessments

Cómo referenciar: Sesma Sánchez, B. (2023). ¿Puede el órgano judicial declarar la nulidad de liquidaciones firmes y consentidas cuando se ha instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por contravenir el derecho europeo o es necesario acordar la retroacción para que se tramite previamente un procedimiento revisor de nulidad o de revocación?: STS de 13 de abril de 2023, rec. núm. 3774/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 199-210.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2023 (rec. núm. 3774/2021, Ponente: José Antonio Montero Fernández) objeto de este comentario debía resolver la siguiente cuestión casacional (ATS de 6 de abril de 2022): «*Determinar si la anulación en virtud de una sentencia firme de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa, permite revisar en favor del contribuyente las liquidaciones dictadas al amparo de esa ordenanza, que hayan quedado firmes y consentidas*». A tal efecto, como normas jurídicas que, en principio, debían ser objeto de interpretación, se citaban el artículo 73 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

El auto casacional, sin embargo y a mi juicio, no identificaba realmente el objeto del proceso. La controversia real se centraba en sí, ante una solicitud de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes y consentidas fundada en la eventual incompatibilidad con el derecho europeo de las tasas liquidadas (tasas de telefonía fija), tras la anulación de la ordenanza fiscal que les daba cobertura, el órgano jurisdiccional podía pronunciarse sobre la nulidad o debía ordenar la retroacción para que la Administración ofreciese a la mercantil un trámite de subsanación para que indicara qué procedimiento revisor pretendía y cuál era la causa o causas por las que se solicitaba la devolución de las liquidaciones firmes y consentidas.

Y la respuesta del Tribunal Supremo a esta controversia es que, «en atención a las circunstancias del caso concreto que nos ocupa», advertido que la interesada había articulado una solicitud de devolución de ingresos indebidos sin seguir el cauce de revisión de actos nulos, revocación o rectificación de errores ni el extraordinario de revisión, «*cabría observar si esa solicitud efectuada no podía reconvertirse por su intencionalidad y finalidad en una relativa a la revisión de actos nulos por ser contraria a la normativa comunitaria y haber iniciado de oficio el Ayuntamiento un procedimiento de devolución de ingresos indebidos por aplicación de la causa prevista en el artículo 221.1.d) "cuando así lo establezca a la normativa tributaria", ya que cabe interpretar que la normativa tributaria no habilita a recaudar tributos ilegales por ser contrarios a Derecho*» de modo que lo procedente, a juicio del TS, dado que se había anulado la Ordenanza fiscal que habilitaba la exacción de la tasa por presunta infracción del derecho europeo, «*es que es posible revisar en favor del contribuyente las liquidaciones dictadas al amparo de esa ordenanza, que hayan quedado firmes y consentidas, debiéndose seguir el procedimiento legalmente previsto, conforme al art.221.3 de la LGT, y ante las dudas suscitadas por la solicitud de la mercantil interesada procedía dar trámite de subsanación de dicha solicitud para que indicara el procedimiento que consideraba adecuado y causas por las que se solicitaba la nulidad o revocación de las liquidaciones firmes y consentidas*».

En definitiva, el TS estima que ante una solicitud de ingresos indebidos directa fundada en la nulidad de las liquidaciones firmes y consentidas (en este caso, por invalidez de la ordenanza fiscal basada en una infracción del derecho europeo), la Administración debe brindar la posibilidad de subsanar la pretensión recalificando la solicitud de ingresos indebidos como acción de nulidad o una solicitud de revocación en aplicación de lo previsto en el artículo 221.3 LGT, sin que el órgano jurisdiccional pueda entrar al fondo y acordar la nulidad de las liquidaciones.

2. Supuesto de hecho

El 28 de julio de 2016 la mercantil solicitó la devolución de ingresos indebidos correspondiente a las liquidaciones de las tasas (de telefonía fija) de los ejercicios 2007 a 2015 relativas a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal a favor de las empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general por importe de 890.531,57€.

Contra la desestimación presunta de la solicitud de devolución de ingresos indebidos, la empresa interpuso recurso contencioso administrativo ante el JCA núm. 1 de Barcelona, ampliando su impugnación a la resolución expresa de 1 de diciembre de 2017 dictada por el Ayuntamiento desestimatoria del recurso y confirmatoria de las liquidaciones impugnadas.

El Juzgado desestimó las pretensiones de la recurrente apreciando que las liquidaciones ya eran firmes cuando se dictó la Sentencia que anuló la ordenanza que las amparaba (Art. 19.2 TRLHL). Recurrido el fallo el apelación, la STJS de Cataluña de 17 de marzo de 2021 dictó sentencia estimatoria a favor de la empresa argumentando que «una interpretación conforme con los principios de primacía, efecto directo y cooperación legal han de suponer que el rigor formal de articular un procedimiento de revisión de actos cuando la parte ya ha solicitado la devolución de los ingresos sobre la base de la nulidad por infracción del derecho comunitario de la norma de cobertura para su exacción y ser ésta exclusivamente la causa para ello, no procede reconocer el derecho al procedimiento sino el derecho mismo vulnerado en su plena integridad e indemnidad».

Frente a este fallo estimatorio del TSJC, el Ayuntamiento de Barcelona planteó el recurso de casación invocando la jurisprudencia recaída sobre la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes (que exige la previa tramitación de alguno de los procedimientos recogidos en los artículos 216 a 221 LGT en relación con el artículo 19.2 TRLHL), sin que resulte admisible una devolución directa y automática del gravamen abonado ya que «siendo firmes las liquidaciones sobre las que se solicitó la devolución automática de las cantidades ingresadas, la mercantil ni en la solicitud inicial ni en el recurso subsiguiente alegó ninguna de las causas de revisión de los actos firmes antes mencionadas, limitándose a solicitar la devolución de las cantidades ingresadas».

3. Fundamentos de derecho

El TS no llega a ratificar íntegramente la postura del TSJC que, partidaria de una economía de procedimientos y de asegurar la efectividad y primacía del ordenamiento europeo, cuando se apreciase una incompatibilidad con este, avalaba la devolución automática o directa de las tasas liquidadas, firmes y consentidas, sin haber depurado previamente su anulación, revocación o rectificación. En rigor, lo que el TS ratifica en este fallo es que, en primer lugar, cabe la revisión de liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de una ordenanza fiscal anulada. Esto es, que «la firmeza de una liquidación no es obstáculo o blindaje para su revisión». El TS —con cita expresa de la STS de 15 de noviembre de 2022, rec. núm. 7608/2020— recuerda que el artículo 19.2 TRLHL es un precepto material o sustancialmente procesal, al contener una facultad conferida al juez para ser ejercida en la sentencia, que permite evaluar, al enjuiciar los reglamentos fiscales de las entidades locales, el grado de intensidad o gravedad de los vicios jurídicos que aquejan a la propia disposición general y también a sus actos de aplicación, de modo que no se puede hacer valer frente a la nulidad el valladar del acto firme y consentido en los casos en que así, motivadamente, lo hubiera acordado el tribunal sentenciador. En definitiva, como premisa y contexto general, el TS admite que, a pesar de la dicción de los artículos 73 LJCA y 19.2 TRLHL, es viable instar la revisión de los actos (liquidaciones, en nuestro caso), firmes y consentidas afectadas por la invalidez de la disposición general que las amparaba. Ahora bien, el TS también ratifica que, como regla general, dicha revisión ha de encauzarse a través de «la acción de nulidad radical del art. 217 LGT o, en su caso, la revocación del art. 219 LGT o, en fin, las iniciativas impugnatorias previstas en el ordenamiento jurídico para los actos firmes».

En este contexto, admitida la revisión de actos firmes y consentidos afectados por la invalidez de la norma de cobertura, la singularidad que aporta la sentencia que comentamos consiste en determinar si, ante una solicitud de devolución automática de ingresos indebidos sin haber instado previamente la nulidad, revocación o revisión del acto, puede el órgano jurisdiccional que conoce el asunto adentrarse en el fondo y ratificar materialmente la nulidad del acto o, por el contrario, debe ordenar la retroacción de actuaciones para que se tramite un procedimiento revisor.

Para el TSJ Cataluña, partidario como otros TSJ, en aras de la plenitud jurisdiccional, la tutela efectiva y la eficacia procesal (máxime cuando está en juego la efectividad del derecho europeo), la opción de que el órgano judicial acuerde la devolución de ingresos indebidos sin la previa anulación del acto firme y consentido es admisible, lo cual significa que la Administración «debió» recalificar la solicitud de ingresos indebidos y procurar el cauce adecuado para tal fin pero, al no hacerlo, podía el órgano jurisdiccional entrar al fondo y declarar la nulidad material de las liquidaciones afectadas.

Para el TS, sin embargo, hay que diferenciar dos situaciones:

- Si se ha instado la acción de nulidad y esta ha sido inadmitida o rechazada (por resolución expresa o por silencio), disponiendo el órgano judicial todos los elementos necesarios para su enjuiciamiento, conforme a los principios

de plenitud jurisdiccional y tutela judicial efectiva, el órgano judicial «tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación» (doctrina recogida, entre otras, en la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019).

- En cambio, cuando el obligado tributario se limita a solicitar la devolución de ingresos indebidos, sin articular ni instar previamente el procedimiento legalmente previsto ni las causas en que se basa la solicitud de declaración de nulidad de actos firmes, «lo procedente ante la absoluta inconcreción del procedimiento de revisión especial que se insta, ante la imposibilidad jurídica de identificar una presunta resolución de inadmisión –lo que si daría lugar, en los términos vistos, y con las prevenciones indicadas a que el órgano judicial entrara a conocer sobre el fondo–, lo procedente era, no entender que debió la Administración realizar una recalificación, sino retrotraer ordenando a la Administración que le otorgara a la parte interesada trámite de subsanación para que este, en cumplimiento de la carga procedimental que legalmente le correspondía, indique, como no puede ser de otra forma, la acción que se ejercitaba –art. 221.3 de la LGT– y causa o causas de la misma».

Por consiguiente, el TS concluye que el TSJC no podía «resolver sobre el fondo por las razones apuntadas, en tanto que se resuelve materialmente declarar la nulidad de pleno derecho sin haberse seguido el cauce previsto o sin mediar una resolución de inadmisión o desestimatoria previamente instada por el interesado por el cauce y causas taxativamente dispuestas, ni tan siquiera indicar qué causa de nulidad radical o revocación, en su caso concurría (...)». Debe advertirse, no obstante, que en el caso examinado concurría además un dato relevante y es que, a pesar de que la ordenanza fiscal que amparaba las tasas (de telefonía fija) controvertidas se habían anulado por el propio TSJCataluña por su (presunta) infracción con el derecho europeo, el TJUE finalmente no apreció tal incompatibilidad puesto que solamente desautorizó la exacción de las tasas de telefonía móvil, pero no así las de telefonía fija (STJUE de 27 de enero de 2021, asunto C-764/18). Y dado que el TSJCataluña dictó la sentencia que declaró la invalidez de la ordenanza fiscal cuando ya se había dictado aquella STJUE, que materialmente reconocía su validez –a diferencia del caso resuelto en la STS de 16 de julio de 2020 (rec. cas. 810/2019)–, el órgano judicial no podía entrar al fondo y acordar la nulidad de la liquidación controvertida. Lo que el TS aprecia, en todo caso, es que la Administración, obligada a actuar con criterios de razonabilidad y colaboración con los contribuyentes, «debió ante la mera solicitud de devolución de ingresos indebidos frente a una normativa anulada por ser contraria al Derecho europeo, dar traslado al contribuyente para que afinara sobre la acción ejercitada y causa de nulidad de las liquidaciones por las que se pretendía dicha devolución».

4. Análisis

La revisión de liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de normas anuladas ha sido un tema controvertido jurisprudencialmente en los últimos años y lleno de matices. Sistematizando algunas de las conclusiones que

ya he señalado en otras ocasiones y que cuentan ya con un notorio respaldo jurisprudencial, procede advertir lo siguiente:

1°. Nuestro ordenamiento carece de una regla común para fijar los efectos derivados de las sentencias anulatorias de normas tributarias respecto de los actos firmes dictados a su amparo. En su lugar existen preceptos dispersos en distintas normas (art. 40 LOTC, 73 LJCA, 106.4 LPAC, 19.2 TRLRHL) que, o bien se limitan a reconocer la nulidad de la norma declarada inconstitucional o ilegal sin abordar la cuestión de qué sucede con los actos firmes afectados por ella (artículos 38 y 40 LOTC); o bien se refieren a la nulidad de pleno derecho de la norma reglamentaria ilegal dejando expresamente subsistentes los actos firmes afectados por la norma inválida (art. 73 LJCA) o bien reconocen, más o menos explícitamente, la potestad de los órganos jurisdiccionales para fijar el alcance de sus fallos, en ocasiones, con un amplio margen de libertad (art. 19.2 TRLRHL, art. 32 LRJSP). Tampoco existen reglas generales que permitan modular los efectos de una sentencia anulatoria respecto de los actos firmes dictados bajo su cobertura en función de la naturaleza formal (por ejemplo, por razón del tipo de norma) o material (por ejemplo, por infracción del principio de igualdad tributaria o del de capacidad económica) de la causa de invalidez de la norma o de su gravedad o entidad. Y, en fin, tampoco está regulada de forma equivalente la posible responsabilidad patrimonial del Estado legislador por haber aprobado y aplicado una norma inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea (art. 32 LRJSP), ni la posible responsabilidad de la Administración por haber aprobado y aplicado una disposición general ilegal (art. 106.4 LPAC)¹.

2°. También es una conclusión notoriamente presente en nuestro ordenamiento tributario y ratificada jurisprudencialmente que, en aras de la seguridad jurídica y la estabilidad de los actos firmes, existiendo como hay diversos cauces ordinarios y extraordinarios de impugnación de los actos administrativos cuando su validez arroja dudas (dado que la presunción de validez que se les reconoce impide la su anulación sin un previo procedimiento revisor), la invalidez de la norma está *disociada* de la de los actos firmes afectados por ella de modo que ni la inconstitucionalidad de una Ley, ni la apreciación de su incompatibilidad con el derecho europeo ni la ilegalidad de una disposición general están tipificadas legalmente como causas de nulidad radical a los efectos de habilitar una remoción de un acto que ya es firme y ha sido consentido. Tanto la interpretación constitucional como la realizada por el TS del artículo 40 LOTC, del artículo 73 LJCA y del artículo 19 TRLHL avalan la conclusión de que la acción de nulidad no es un cauce alternativo de «último remedio» para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico² y que la invalidez de la

1 Al respecto vid., SESMA SÁNCHEZ, B., «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Revista Crónica Tributaria*, nº 177, 220, pp. 171 y ss.

2 En palabras del TS, reiteradas con frecuencia en la jurisprudencia de los tres últimos años, «la acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que –dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente– la "revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho" (por todas, entre las más recientes, STS de 25 de mayo de 2023, rec. núm. 2465/2021).

norma de cobertura –ni siquiera en casos de inconstitucionalidad– no implica la nulidad (automática) del acto dictado bajo su amparo cuando este ya es firme³.

3°. Ahora bien, la firmeza de un acto no es un obstáculo insalvable para su revisión (vía nulidad o vía revocación, al margen de otros supuestos más restringidos como el recurso extraordinario de revisión). Es más, en la Sentencia de 2 de noviembre de 2022 (rec. 5539/2020), el TS ha dado un paso adicional al señalar que, en supuestos de «doble capa de firmeza», esto es, cuando el acto es firme porque no ha prosperado su revisión ordinaria y porque también se ha inadmitido una acción de nulidad contra él, *la Administración no solo no está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, «sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución»*. Es más, el TS ha señalado muy recientemente que la firmeza judicial (cosa juzgada) ha dejado de ser obstáculo para instar la acción de nulidad si la sentencia judicial firme no se hubiera pronunciado sobre el fondo (STS de 4 de julio de 2023 (rec. núm. 6486/2021))⁴.

De lo anterior se deduce que instar la revisión (o revocación) de un acto firme y consentido es viable y admisible (1) cuando así lo haya acordado el órgano jurisdiccional que conozca de la impugnación directa (ordinaria o extraordinaria) o indirecta de la norma que lo ampara (aunque al respecto no son equiparables las competencias del TC, del TJUE y de los órganos jurisdiccionales para modular el alcance material y temporal de sus fallos), y (2) siempre que, en todo caso, el acto firme incurra intrínsecamente, de fondo, en alguna causa de nulidad taxativamente tipificada en el artículo 217.1 LGT (advertido que la invalidez de la norma no está tipificada como causa de nulidad *automática* de los actos ya firmes o en causa de revocación (artículo 219 LGT))⁵.

En todo caso, como el ordenamiento protege la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones entre la Administración y los administrados, la potestad de revisar de oficio los actos administrativos firmes es excepcional y está sometida a un procedimiento singular y cualificado, a la acreditación de causas tasadas (y de interpretación restrictiva) y a determinados límites (artículo 110 LPAC). De ahí que el interesado –máxime cuando ha permanecido inactivo para atacar el acto– deba instar una acción de nulidad invocando y acreditando una causa específica de nulidad habilitando así que la Administración –autora del acto– pueda admitirlo o inadmitirlo o pronunciarse sobre el fondo con el aval habilitante de un dictamen favorable de un órgano consultivo, sea el Consejo de

3 Por todas, SSTS de 18 de mayo de 2020, rec. 1068/2019, rec. 1665/2019 y rec. 2596/2019).

4 El TS ha declarado como doctrina casacional en este fallo que: «Debe interpretarse el art. 213.3 de la LGT en el sentido de que la prohibición de revisión de actos tributarios prevista en el citado artículo no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que, sin entrar a examinar los motivos de fondo de la impugnación, desestimó un recurso previo por considerar ajustada a Derecho la decisión del Tribunal Económico-Administrativo de inadmitirlo por extemporáneo».

5 Así, por ejemplo, el TS ha rechazado la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas retroactivamente por una Confederación Hidrográfica estimando que no concurría la causa relativa a la omisión radical de procedimiento (artículo 217.1.g LGT) (STS de 22 de noviembre de 2022, rec. núm. 2666/2021).

Estado o el equivalente autonómico. También puede el interesado instar su revocación en los términos legalmente previstos aunque el artículo 219 LGT reserve a la Administración la potestad de tramitarla (relativamente discrecional en tanto que ha de motivarse singularmente el rechazo) si concurren las causas para ello (entre las que tampoco se incluye la invalidez de la norma de cobertura, que no es equiparable a «la infracción manifiesta de Ley»).

4°. Pues bien, en este escenario, ¿puede un órgano jurisdiccional que conoce de una impugnación contra la desestimación de una solicitud de ingresos indebidos entrar al fondo y declarar la nulidad del acto en aras de la eficacia procesal y la tutela judicial efectiva? ¿Puede recalificar judicialmente la pretensión de devolución como acción de nulidad o debe retrotraer el procedimiento para que se clarifique la pretensión anulatoria y la causa de nulidad?. Esta es la controversia principal que se dirime en esta sentencia y la conclusión que se extrae de este fallo es que el TS prosigue *afinando* (generosamente a favor de los obligados tributarios) la potestad revisora de la Administración y *avanzando* en favor de los principios de plenitud jurisdiccional y de tutela judicial efectiva en el contexto de la exigencia de una buena administración colaboradora con los derechos de los contribuyentes, máxime cuando está en juego la efectividad del derecho europeo.

En efecto, en primer lugar procede advertir que, conforme a la última jurisprudencia del TS –porque no ha sido pacífica ni uniforme hasta la fecha–, ante el enjuiciamiento de un acto revisor (esto es, una inadmisión o una desestimación presunta o expresa de una acción de nulidad de un acto ya firme y consentido), los órganos jurisdiccionales, atendidas las circunstancias del caso pueden o bien pronunciarse sobre la nulidad del acto si, por ejemplo, disponen de todos los elementos para enjuiciar su validez, o bien ordenar la retroacción del expediente para que se pronuncie la Administración, previo dictamen favorable del órgano consultivo que se considera una «pieza esencial» del procedimiento. Así se reconoce en la STS de 19 de diciembre de 2022, rec. núm. 702/2022 señalando que: «solicitada la revisión de oficio de un acto que se considera viciado de nulidad de pleno derecho y la Administración no accede a dicha tramitación, pueden los Tribunales, declarar directamente en sus sentencias la nulidad del acto o han de ordenar la retroacción a la fase administrativa para que se pronuncie previamente la Administración, obviando la tramitación del preceptivo procedimiento, es lo cierto que la jurisprudencia no ha adoptado una regla general, sino que debe estarse a las circunstancias del caso en concreto que se enjuicia»⁶.

Ciertamente, ante el enjuiciamiento de una actuación revisora no siempre el órgano jurisdiccional tiene a su alcance todos los elementos para pro-

6 Como el propio TS reconoce, existen numerosos pronunciamientos en favor de declarar directamente en la sentencia la nulidad, como dejan constancia las sentencias 1636/2020 y 1424/2020, de 1 y 2 de diciembre, dictadas en los recursos de casación 3857/2019 y 5539/2020 (ECLI:ES:TS:2020:4193 y 4027), en las que, con abundante cita, se opta por acoger la Sala en su decisión la declaración de nulidad que se consideraba evidente por lo que, según se razona, la devolución de las actuaciones a la previa vía administrativa, se considera que, no solo era contrario al derecho fundamental a la tutela, sino que, además de ello, sería contrario a la economía procesal. Pero también son abundantes los pronunciamientos en los que la jurisprudencia ha optado por retrotraer las actuaciones al momento de la petición no atendida por la Administración para que ésta, una

nunciarse sobre el fondo del asunto, esto es, sobre la causa de nulidad subyacente o los eventuales límites a su remoción. Así, en casos de inadmisión de solicitudes de revisión de oficio y, singularmente, en los de desestimación presunta, es frecuente que no obren en el expediente todos los antecedentes y circunstancias para evaluar la anulación del acto o la eventual concurrencia de límites a su revisión. Por ello, no hay una respuesta taxativa a la posibilidad de que los Tribunales puedan siempre entrar al fondo y declarar la nulidad del acto o bien retrotraer el procedimiento para que la Administración y el órgano consultivo se pronuncien. Las circunstancias del caso condicionan el alcance de los principios de plenitud jurisdiccional y de tutela judicial efectiva en estos supuestos.

Ahora bien, en segundo lugar, si el obligado tributario insta directamente una devolución de ingresos indebidos, sin haber solicitado antes su anulación por la vía de la revisión de oficio o su revocación, el TS considera que la Administración está obligada a recalificar su solicitud a los efectos de tramitarla como de revisión instando para ello al obligado a subsanarla para que indique cuál de esos procedimientos revisores ejercita y cuál es la causa o causas de invalidez que invoca (de nuevo está latente el deber de buena administración). Y si este es el contexto en el que el asunto llega a conocimiento de los órganos jurisdiccionales, estos podrían anular «de oficio» el acto, sin necesidad de ordenar la retroacción de actuaciones, siempre que concurrieran circunstancias o evidencias notorias y patentes de la invalidez material del acto. En cambio, si no fuera así, como sucede en el caso enjuiciado, el órgano jurisdiccional no puede pronunciarse sobre el fondo sino que debe acordar la retroacción para que la Administración brinde un trámite de subsanación al interesado para que, a su vez, indique qué procedimiento revisor insta (revisión de oficio o revocación), la causa de nulidad que invoca y la Administración pueda pronunciarse al respecto.

Esta dualidad de situaciones es la que permite diferenciar las Sentencias de 16 de julio de 2020, rec. núm. 810/2019 y la que se comenta. En aquella, a fin de asegurar la efectividad de un fallo del TJUE que había declarado la disconformidad con el derecho europeo del régimen tributario de los no residentes en el impuesto sobre sucesiones y donaciones en nuestro país, el TS interpretando (generosamente) la causa de nulidad del artículo 217.a) LGT por infracción del derecho a la igualdad asociado a la necesidad de asegurar la efectividad (obligada) de la jurisprudencia del TJUE sobre una libertad fundamental europea, declaró la nulidad de la liquidación apreciando que, si bien «la doctrina del TJUE... no constituye por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad

vez tramitado el procedimiento de revisión de oficio, se pronuncie, con libertad de criterios, sobre la concurrencia de la causa de nulidad. Buena muestra de ello es la también reciente sentencia, con abundante cita, 192/2021, de 12 de febrero, dictada en el recurso 229/2019 (ECLI:ES:TS:2021:478), referida a un acto cuya invalidez se predicaba por la previsible nulidad de una disposición general que la había aplicado, en la que se declara que lo procedente era «que se siga el procedimiento por sus propios trámites hasta su conclusión mediante la adecuada resolución expresa, previo dictamen del Órgano Consultivo correspondiente. En ese mismo sentido deben citarse la sentencia de 21 de mayo de 2009, dictada en el recurso 3178/2009 (ECLI:ES:TS:2009:3178) y la más lejana de 26 de junio de 2007, dictada en el recurso 8205/2003 (ECLI:ES:TS:2007:5486), en la que se refuerza la necesidad de la retroacción a la previa vía administrativa, precisamente para que se emita dicho dictamen, que se considera «pieza esencial» del procedimiento.

de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad». Como digo, en este asunto fue el propio TS quien declaró la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones giradas por infracción del derecho europeo⁷, pero hay dos matices relevantes y diferenciadores con la Sentencia que aquí se comenta. El primero, es que aquel proceso judicial versó precisamente sobre una resolución desestimatoria de una acción de nulidad de pleno derecho instada y tramitada íntegramente como tal (con Dictamen desfavorable del Consejo de Estado). El segundo es que también subyacía en aquel proceso una Sentencia del TJUE que había resuelto un recurso por incumplimiento del derecho europeo pero había apreciado explícitamente una violación suficientemente caracterizada por parte de nuestro legislador tributario. Ninguno de estos elementos concurría en el proceso resuelto por la STS de 13 de abril de 2023 que aquí se comenta. Ni se trataba de un proceso dirigido contra una resolución desestimatoria de una acción de nulidad, pues lo que se había planteado era una solicitud directa de devolución de ingresos indebidos. Y tampoco concurría una infracción manifiesta y notoria del derecho europeo porque, a pesar de que la ordenanza fiscal se había invalidado por presunta infracción de este, el TJUE no apreció esa incompatibilidad.

En definitiva, en este fallo el TS prosigue *afinando* en favor de los contribuyentes la posibilidad de revisión de las liquidaciones firmes y consentidas dictadas al amparo de normas inválidas, máxime cuando está en juego el principio de efectividad del derecho y jurisprudencia europeos. Y lo hace en este fallo reconociendo, de una parte, la eventual posibilidad de que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la nulidad del acto aunque no se haya tramitado ni instado un procedimiento revisor (atendidas en todo caso las circunstancias concurrentes) y, de otra, advirtiendo a la Administración de su deber de ofrecer un trámite de subsanación a los obligados tributarios que insten una devolución directa de ingresos indebidos cuando materialmente persiguen la nulidad o revocación de una liquidación ya firme y consentida.

7 He comentado esta importante sentencia en SESMA SÁNCHEZ, B., «La efectividad de las SSTJUE como fundamento de la nulidad de pleno derecho de liquidaciones tributarias firmes contrarias a una libertad fundamental europea (STS de 16 de julio de 2020, rec.810/2020)», *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2020, pp. 19 y ss.

EL RESPONSABLE TRIBUTARIO Y SU NATURALEZA SANCIONADORA: STS DE 28 DE ABRIL DE 2023, REC. NÚM. 546/2021

Ernesto Eseverri Martínez
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada
(España)

Resumen

Se analiza el posible componente sancionador de la conducta que, como responsable solidario, queda recogida en el art. 42.2, a) LGT, y la posible fundamentación en el principio *non bis in ídem* de la oposición a un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad, instruido tras la anulación de otro anterior con el mismo fundamento legal.

Palabras clave

Responsable solidario, ocultación de bienes, evitar acción administrativa de recaudación de deudas tributarias, dolo y culpa, alzamiento de bienes.

Abstract

The possible sanctioning component of the conduct that, as jointly and severally responsible, is included in art. 42.2, a) LGT, and the possible basis on the *ne bis in idem* principle of opposition to a second procedure for the derivation of liability, instructed after the annulment of a previous one with the same legal basis.

Keywords

Jointly and severally liable, concealment of assets, avoid administrative action for the collection of tax debts, fraud and fault, lifting of assets.

Cómo referenciar: Eseverri Martínez, E. (2023). El responsable tributario y su naturaleza sancionadora: STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 211-219.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia que da contenido a estas líneas, el Tribunal Supremo fija como doctrina jurisprudencial que la declaración de responsabilidad solidaria por la causa prevista en el art. 42.2. a) LGT no tiene naturaleza sancionadora y, por tanto, no es de aplicación el principio *ne bis in idem* que impera en el derecho sancionador. Y añade siguiendo en este particular su doctrina a propósito de la reiteración de actos administrativos, que la anulación por defecto de forma de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por un órgano económico-administrativo, no impide el dictado de un segundo acuerdo basado en el mismo presupuesto legal que el anulado.

El art. 42.2.a) LGT, añadido por mi parte, califica como responsables solidarios a quienes, hallándose la deuda tributaria en fase recaudatoria, participan con el deudor en actos de evasión de su patrimonio, alcanzando la responsabilidad a la deuda tributaria pendiente, y en su caso, a los intereses de demora, recargos y sanciones, hasta el límite del valor de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria. Admitiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo supuestos de responsabilidad en cadena, es decir, la figura del responsable solidario por las deudas contraídas por un responsable subsidiario que lo fue de un deudor principal.

2. Supuesto de hecho

Una entidad mercantil cesa en el ejercicio de su actividad habiendo dejado deudas tributarias pendientes de pago (las correspondientes a retenciones de determinados ejercicios tributarios) que se derivan a su administrador como responsable subsidiario quien, al tiempo de hallarse la deuda en período ejecutivo frente a la sociedad, dona una serie de fincas a sus dos hijos provocando un vaciamiento patrimonial para obstaculizar la acción recaudatoria de tal modo que, cuando el órgano de recaudación le deriva la acción de responsabilidad subsidiaria, previa falencia de la deudora principal, el administrador carecía de bienes suficientes para afrontar el pago de lo adeudado. Con fundamento en el art. 42.2.a) LGT y en su posición de responsable solidario, el órgano de recaudación se dirige a uno de los hijos del administrador social derivándole la correspondiente acción de responsabilidad.

Recurrido este acuerdo ante el órgano económico-administrativo regional, sin entrar en el fondo del asunto, queda anulado por falta de sustento documental y de justificación de la identidad de la deuda principal y de la derivada. El órgano de recaudación dicta nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad con fundamento en el mismo precepto legal que el anulado y, naturalmente, salvando los defectos que llevaron a su invalidación, que fue nuevamente recurrido y desestimado en sede económico-administrativa y, más tarde, en vía jurisdiccional frente a cuya sentencia se interpone recurso de casación que se funda-

menta en el principio *ne bis in ídem* en su dimensión procedimental para denunciar que no es posible el inicio de un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria una vez anulado otro anterior, teniendo en cuenta el componente sancionador que encierra esta modalidad de responsable.

3. Fundamentos de derecho

En Tribunal Supremo en su argumentación jurídica denegando la casación de la sentencia recurrida, comienza recordando la doctrina expuesta en la sentencia de 10 de julio de 2019 (recurso de casación núm. 4540/2017) a propósito de las notas concurrentes en los supuestos de responsabilidad solidaria recogidos en el art. 42.2 LGT y señala que *«No nos hallamos ante la figura de un responsable a quien la ley sitúa junto al deudor principal para hacer frente al pago de la deuda tributaria impagada en la forma que se posiciona el responsable en el art. 41.1 LGT, sino ante un responsable que la ley califica como tal por la relación mantenida con los bienes susceptibles de ser embargados, por lo tanto, con independencia de quién sea el "deudor principal" y del total importe de la deuda a pagar»*, de este modo, justifica la posibilidad de la responsabilidad en cascada, esto es, la de derivar la deuda tributaria de un responsable (subsidiario) a otro responsable (solidario) para, más adelante, insistir en su doctrina de que la Administración tributaria no es infalible en sus pronunciamientos por lo que cuando yerra y queda anulado el acto administrativo de que se trate, nada impide el inicio de un nuevo procedimiento sobre el mismo objeto que el anulado, máxime cuando la ilegalidad advertida en el acto anulado es procedimental y causante de indefensión al interesado, por lo que *«[...] cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acuerdo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás"»*.

El interés que tiene el pronunciamiento del Tribunal Supremo objeto de análisis, se centra en la negación de que esta modalidad de responsabilidad solidaria tenga carácter sancionador, lo que argumenta en los siguientes términos: *«[...] el elemento intencional que debe revestir la conducta de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del obligado principal que es determinante de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción, de modo que, por el hecho de que eventualmente pueden integrarse en la deuda tributaria la procedente, en su caso, de sanciones tributarias, no se transmite a esta modalidad de responsabilidad la naturaleza sancionadora que en origen tuviera el débito. Prueba de ello es que la responsabilidad se limita al valor de los bienes ocultados o transmitidos, y no es por razón de la infracción. Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente puedan estar incluida la derivada por la imposición de sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad. Esta afirmación, que se contiene con cierta asiduidad en pronunciamientos de nuestra jurisprudencia sobre responsabilidad, se ha realizado en general respecto a los casos en que se aplicaban supuestos del art. art. 42.1 LGT, que son ontológicamente distintos del previsto en su apartado 2. a) que nos ocupa»*. Al negar la naturaleza sancionadora

de la responsabilidad solidaria por obstaculizar la acción recaudatoria de la Administración, carece de sentido jurídico la invocación del principio *ne bis in idem* como fundamento de la anulación del segundo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Reconoce el Tribunal Supremo que en el supuesto de responsabilidad solidaria que prevé el art. 42.2.a) LGT tiene que darse necesariamente una conducta activa de participación en la ocultación o transmisión de los bienes del deudor principal, sin embargo, descarta que esta conducta intencionada –que elimina su posible consideración como modalidad de responsabilidad objetiva– determine la existencia de un comportamiento asimilable a una infracción aún en el caso de que, junto a la deuda tributaria, se hubieran derivado al responsable solidario las sanciones atribuidas al deudor de primer grado, circunstancia que tampoco se produjo en el caso enjuiciado porque la deuda derivada no comprendía ninguna sanción tributaria, tan solo cuota e intereses.

Contiene la sentencia un voto particular del Magistrado Navarro Sanchís discrepante con la interpretación mayoritaria de la Sala a propósito de la denegada naturaleza sancionadora del art. 42.2.a) LGT, y considera de «*base poco firme*» el postulado sobre el que se asienta, sobre todo, después de ratificar la necesidad inexcusable de dolo o intención en la conducta que delimita legalmente esta figura de responsable solidario, aunque la sentencia la sitúe «*extra muros del régimen punitivo*».

El Magistrado discrepante reconoce que sobre la debatida naturaleza sancionadora de esta modalidad de responsable solidario no existe una declaración explícita y terminante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la afirme o la deniegue, aunque sí pronunciamientos jurisprudenciales que se aproximan a su carácter represivo.

Argumenta por ejemplo, que carece de sentido que la responsabilidad del art. 42.1. a) LGT –colaboración activa con el deudor principal en la comisión de conductas infractoras– haya sido aceptada sin reparo como tipo sancionador por el Tribunal Supremo, y no lo sea la prevista en ese mismo precepto en la letra a) de su apartado 2. Seguidamente, destaca el "*parentesco jurídico*" de esta modalidad de responsable solidario con el alzamiento de bienes penado en el art. 257 CP, y «*no cabe seccionar o bifurcar artificiosamente la innegable naturaleza común*» de la figura penal y la tributaria para otorgarles distinto perfil sancionador porque, sostiene Navarro, el presupuesto de hecho recogido en el art. 42.2.a) LGT responde claramente al esquema infracción-sanción en cuanto se exige la culpabilidad en la conducta realizada por el responsable solidario, de ahí por ejemplo, que en la STS de 25 de marzo de 2021, recurso de casación 3172/2019, haya quedado excluido de este tipo de responsabilidad el menor de edad porque la conducta descrita en el precepto legal comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es siempre inimputable. Asimismo, colaciona las SSTS de 19 de enero de 2023, recursos de casación núms. 1693 y 3904/2019, en las que se razona a propósito del art. 42.2.a) LGT como si estuviéramos ante una conducta represiva, aunque después se descarte de modo contradictorio su naturaleza sancionadora. O cuando en sentencias de 22 de octubre de 2021 (casación 3020/2020) y 12 de mayo de 2021 (casación 62/2020), el Tribunal Supremo extiende el alcance de la responsabilidad a deu-

das devengadas con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes del obligado al pago, a condición de que haya quedado acreditada la existencia de un plan con el fin de impedir la acción recaudatoria de la Administración: *«Apreciar que esta conspiración (...) queda excluida del ámbito objetivo de lo sancionador (...) merecería cuando menos una explicación más completa, que en este caso brilla por su ausencia, máxime cuando nada impediría, en el esquema, la responsabilidad por sanciones futuras, no cometidas».*

Concluye el voto particular afirmando: *«[...] difícilmente cabe sostener que una conducta de cooperación o causación en la evasión o entorpecimiento de la acción recaudatoria, que de modo indudable es sancionadora, incluso puede ser penal, para el deudor principal que aspira a obstaculizar la acción recaudatoria, no lo sea, con desorden y desequilibrio conceptual, al participe en esa conducta de evitación del embargo de bienes o derechos, con un resultado de responsabilidad intensa en sus efectos pero desleída en las garantías de que se rodea».*

En el voto discrepante se dirige también una crítica a la jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo a propósito de la llamada responsabilidad en cadena, así como sobre la retroacción de lo actuado considerando como vicio de forma la inexistencia de documento alguno que permitiera examinar la procedencia del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria y el alcance de la deuda, pero sobre estos extremos no versará el análisis que sigue a continuación de la sentencia –y del voto particular–.

4. Análisis

Los supuestos de responsables solidarios previstos en el art. 42.2 LGT constituyen singulares modalidades de deudores tributarios secundarios porque, como ha afirmado el propio Tribunal Supremo, se alejan de la concepción legal de lo que es un responsable tributario según describe su art. 41.1, y son llamados como garantes personales del crédito tributario porque mediante un acto voluntario y concedores de la transcendencia de su acción en relación con el cumplimiento de una deuda tributaria, actúan junto al deudor de primer grado disponiendo de los bienes y derechos de éste con la finalidad de impedir la acción administrativa recaudatoria.

El art. 42.2.a) LGT cuando llama como responsables solidarios a quienes sean causantes o colaboren en la ocultación del patrimonio del deudor principal (o de primer grado, si no es esa su condición) para evitar la acción recaudatoria de la Administración, claramente, está describiendo el ejercicio de una acción dolosa o culposa que comporta la intencionalidad de su agente de causar un daño en perjuicio de la actuación recaudatoria de los órganos de la Administración tributaria. Es cierto que la ley tributaria no tipifica esta conducta como infractora, pero su componente represor queda fuera de duda. Su precedente, el art. 131.5.a) de la anterior Ley 230/1963 configuraba el presupuesto de esta modalidad de responsable solidario refiriéndose a *«Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».*

En sentencia de 12 de mayo de 2021, recurso de casación núm. 62/2020, el Tribunal Supremo ya afirmó que: *«[...] los términos del art. 42.2.a) "... remite a una conducta que implica conocimiento y voluntad, por más que la supresión de la palabra 'maliciosa' (de su anterior redacción) pudiera sugerir cosa distinta. La conducta habilitante de la responsabilidad de "...[C]ausar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes...con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria" no es compatible con el caso fortuito, el puro desconocimiento o el descuido. Más bien sucede que, ahora implícita y claudicante, se sigue requiriendo una conducta maliciosa y, por tanto, conocedora y voluntaria»*. Y de manera aún más clara, si cabe, en su sentencia de 14 de octubre de 2022 (recurso de casación núm. 6321/2020), a propósito de la modificación del art. 67.2 LGT por Ley 7/2012, declarando que cuando la ocultación de los bienes del deudor principal se produce con posterioridad a la finalización del plazo voluntario de recaudación para el deudor principal, el plazo de prescripción se inicia cuando tenga lugar el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria, el Tribunal Supremo niega que la nueva redacción del precepto tenga carácter interpretativo porque sería inaceptable *«[...] en relación con obligaciones tributarias como las que implanta el art. 42.2 LGT, cuya naturaleza sancionadora hemos determinado con constancia y reiteración como presente en el nacimiento de este deber de asumir la responsabilidad solidaria, con directa infracción del art. 9.3 de nuestra Constitución, que garantiza la "...irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales"»*.

El art. 42.2.a) LGT con el fin de reprimir o afligir la conducta de quienes en connivencia con el obligado principal y conocedores de la posición deudora de éste, tratan de frustrar la acción recaudatoria de la Administración, los convierte en responsables solidarios. Se trata de proteger así la acción recaudatoria de la Administración sobre cualquier crédito de naturaleza tributaria contraído por el deudor principal, tenga su origen en una deuda tributaria, en prestaciones adjetivas como son los recargos e intereses de demora, e incluso, en sanciones de tal naturaleza. La singularidad de estos deudores frente a los responsables comunes, reside en que su alcance queda limitado al valor de los bienes y derechos que se hubieran podido trabar administrativamente. Se trata con ello, de reprimir conductas colaboracionistas en la obstrucción de la acción recaudatoria, por lo que el perfil de estos responsables solidarios se halla muy próximo al del coautor en la comisión de un ilícito, si como tal es considerado el alzamiento de bienes.

Refiriéndose el Tribunal Supremo a esa otra modalidad de responsable solidario, que lo es, por haber colaborado activamente con el deudor principal en la comisión de una conducta infractora (art. 42.1, a) LGT), en sentencia de 7 de febrero de 2023 (recurso de casación núm. 109/2021), no ha tenido reparo en otorgarle naturaleza sancionadora *«[...] pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria»*.

El deudor principal (o de primer grado) que con su acción impide la actuación ejecutiva del órgano de recaudación, de conformidad con el art. 217 del Código Penal, es autor de un delito de alzamiento de bienes y quien con él consiente la

celebración de un negocio traslativo de bienes, haciéndolo de forma voluntaria y conecedor de la posición deudora de quien se los transmite, se convierte en colaborador necesario en la comisión del delito.

Quiere decir ello que, al tiempo de ser declarado responsable solidario, los órganos de recaudación tributaria deberían poner en conocimiento del Ministerio Fiscal la comisión del delito de alzamiento y, en caso de proseguir la acción penal, el adquirente de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria de la Administración tributaria podría ser investigado como colaborador necesario en la comisión de este delito. El carácter delictivo de su conducta está fuera de duda, y no existe razón que justifique la negación del componente punitivo que tiene el presupuesto de hecho de responsable solidario previsto en el art. 42.2.a) LGT, salvo la intención de privarle de las garantías jurídicas que conlleva el ejercicio del *ius puniendi*.

Este precepto, describe el comportamiento doloso de quien se convierte en responsable solidario de la deuda tributaria en cuanto dirigido de forma consciente a la ocultación de los bienes del deudor principal, y el propio Tribunal Supremo así lo reconoce como comportamiento doloso en la sentencia objeto de comentario, constituyendo una suerte de contradicción la afirmación hecha en su pronunciamiento en el sentido de que, siendo ésta la condición apreciada en la calificación de la conducta proseguida por esta modalidad de responsable solidario «*no determina en modo alguno que estemos ante una conducta asimilable a una infracción*», criterio que reafirma en el hecho de que el alcance de la responsabilidad quede limitado al valor de los bienes sustraídos a la acción recaudatoria. Si la culpabilidad es uno de los elementos esenciales y necesarios en la calificación de una conducta de maliciosa y susceptible de sanción, la colaboración necesaria y consciente en la ocultación de los bienes del deudor principal para impedir el ejercicio del derecho de crédito por parte de la Hacienda Pública, una vez que haya quedado probada, deposita la acción de quien así actúa en el ámbito propio del derecho punitivo. Porque tan punible es la acción de quien directamente trata de burlar la ejecución de unas deudas tributarias de forma maliciosa, como la de quien en concomitancia con él participa en tal conducta.

Podría sustentarse el carácter no sancionador de esta modalidad de responsable solidario en el hecho de que, cuando el art. 212.3 LGT declara la inejecución de las sanciones tributarias hasta que causen estado –incluso, las derivadas a los responsables–, excepciona de esta regla general los supuestos de responsabilidad solidaria previstos en su art. 42.2, lo que alejaría la figura de su carácter sancionador, en mi opinión sin embargo, la excepción legal que en el ámbito sancionador acompaña a esta modalidad de responsables solidarios es, precisamente, la que permite deducir su componente represor o aflictivo al derivar hacia estas conductas unas consecuencias jurídicas más gravosas que facilitan la ejecución de las sanciones derivadas a esta modalidad de responsables solidarios.

Asimismo y para acentuar el carácter represor hacia las conductas seguidas por este tipo de responsables solidarios, la ley les impide llevar a cabo una libre defensa de sus intereses frente al acto administrativo de derivación de responsabilidad en cuanto tan solo les permite recurrir el alcance global de su respon-

sabilidad (art. 174.5 LGT); pero además, en el art. 67.2 LGT altera el inicio del plazo de prescripción para derivar la acción deudora a estos responsables solidarios cuando su presupuesto de hecho sucede una vez vencido el período voluntario de pago para el deudor principal.

Las limitaciones legales impuestas en orden a la defensa de los intereses de los responsables solidarios del art. 42.2. a) LGT, es argumento que acentúa mi convicción a propósito de la naturaleza sancionadora que acompaña a esta modalidad de derivación en el pago de deudas y sanciones tributarias. Limitaciones que, además, se han visto acentuadas como consecuencia de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo que ha admitido para estos deudores secundarios la extensión del alcance de su responsabilidad a las deudas tributarias no vencidas al momento de haberse producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad y del acto administrativo de derivación, así como a las sanciones aún no impuestas al deudor principal (o de primer grado) (STS de 12 de mayo de 2021, recurso de casación núm. 62/2020), criterio jurisprudencial sustentado en que los actos dirigidos a la ocultación de los bienes del deudor principal realizados en colaboración con el responsable solidario, deben responder a un plan intencional encaminado a la sustracción fraudulenta de dichos bienes al pago de una deuda tributaria, lo que de forma clara evidencia el componente sancionador de esta modalidad de responsables solidarios.

Examinando los caracteres de estos deudores tributarios y la necesidad de que sus conductas resulten conscientes y causantes de un daño a la acción recaudatoria, su componente sancionador, en mi opinión, queda fuera de duda, y compartiendo el criterio expuesto por el Magistrado Navarro Sanchís en su voto discrepante con el parecer mayoritario en la sentencia comentada, el argumento del *ne bis in ídem* como impedimento al dictado de un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria tras haber sido anulado otro anterior, tiene todo el sentido jurídico.

LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL AL CÓNYUGE QUE NO RESIDE EN ELLA EN EL MOMENTO DE LA TRANSMISIÓN NI HA VIVIDO EN LA MISMA EN LOS DOS AÑOS ANTERIORES, EN LOS CASOS EN LOS QUE LA VIVIENDA SEA RESIDENCIA HABITUAL DEL OTRO CÓNYUGE Y DE LOS HIJOS COMUNES: STS DE 5 DE JUNIO DE 2023, REC. NÚM. 7851/2021

Leopoldo Gandarias Cebrián

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

Resumen

El Tribunal Supremo, tomando como base la unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual en circunstancias asimiladas, entiende que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de su transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en ella.

Palabras clave

Exención por reinversión en caso de abandono de la vivienda habitual por crisis matrimonial.

Abstract

The Supreme Court, building upon the conceptual unity regarding the notion of the primary residence in similar situations, determines that in cases of separation, divorce, or annulment of marriage leading to the cessation of

effective occupancy as the primary residence for the spouse who must leave the home due to such reasons, the requirement of effective occupancy of the primary residence at the time of its transfer or at any point within the previous two years, will be considered fulfilled when this circumstance applies to the spouse who remained in the residence.

Keywords

Capital gains tax exemption due to reinvestment in cases of abandonment of the primary residence due to marital crisis.

Cómo referenciar: Gandarias Cebrián, L. (2023). La aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual al cónyuge que no reside en ella en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, en los casos en los que la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes: STS de 5 de junio de 2023, Rec. núm. 7851/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 221-230.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La materia que se ventila en la Sentencia objeto de este comentario interpreta la noción de exención, en cuanto norma que incide sobre los efectos propios del hecho imponible, esto es, una técnica desgravatoria consistente en neutralizar las consecuencias que son inherentes a la obligación tributaria surgida de la realización de aquel, ya sea por motivos fundados en la capacidad económica o de cualquier otra naturaleza, anudadas a razones de justicia tributaria, si hoy se puede utilizar esta expresión sin incurrir en el proceloso terreno de la persecución de su sombra, alumbrada por autores como Clemente Checa González.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, conforme a lo expuesto en el Auto de 15 de junio de 2022, dictado por la Sección de Admisión, es la que sigue:

Determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

Para ello se identifican como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF–, en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF –RIRPF–, sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras normas conforme a lo dispuesto en el artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa –LJCA–.

La doctrina que establece el Tribunal Supremo como criterio jurisprudencial interpretativo al respecto de la controversia –id. est., a los efectos litigiosos– se concreta, como ya se ha mencionado, en que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció en ella.

2. Supuesto de hecho

En apretada síntesis, los hechos son los siguientes: el interesado adquirió el 11 de abril de 2000, junto con su entonces cónyuge, una vivienda que constituyó su residencia habitual hasta que, en el año 2005, como consecuencia de la separación y posterior disolución por divorcio de aquel matrimonio, el uso de la

vivienda habitual fue adjudicado al otro cónyuge junto a los dos hijos comunes, por lo que aquel hubo de cesar en el uso de aquella vivienda.

El día 21 de octubre de 2017 se enajenó la vivienda que hasta entonces había sido la vivienda habitual de la ex cónyuge e hijos comunes, lo que motivó que el interesado presentara, el 26 de junio de 2018, una autoliquidación correspondiente al IRPF de 2017, haciendo constar una deducción por inversión en vivienda habitual y la exención de la ganancia patrimonial derivada de la venta de aquella vivienda habitual y su reinversión en una nueva vivienda adquirida el 26 de julio de 2018 cuya condición de habitual no se cuestiona.

La Administración tributaria, mediando procedimiento de comprobación limitada con el fin de determinar la correcta aplicación de la citada deducción y exención, dictó liquidación provisional en la que se consideró incorrecta la aplicación de ambas, eliminando la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda en la que residió el interesado con su familia hasta su divorcio en el año 2005 y que después, hasta la venta en 2017, había sido el domicilio habitual de su ex cónyuge e hijos menores.

El TEAR de la Comunidad Valenciana confirmó la eliminación de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la vivienda, al considerar que aquella había perdido la condición de vivienda habitual debido a que, por razón de la separación y posterior divorcio del contribuyente, que tuvo lugar doce años antes de la venta, cesó en el uso efectivo como su vivienda habitual, pese a que continuara siendo el domicilio habitual de la ex cónyuge e hijos comunes.

El interesado impugnó la Resolución del TEAR ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana con mejor fortuna, viendo parcialmente estimada sus pretensiones en Sentencia de 15 de septiembre de 2021 que reconoció el derecho a la exención de la ganancia patrimonial por haber reinvertido la producida en la venta efectuada en 2017 de la vivienda en la que residían su ex cónyuge e hijos en la adquisición en 2018 de la nueva vivienda habitual.

La abogacía del Estado interpuso el recurso de casación que da lugar a la Sentencia objeto de este comentario sobre la base de que la Sentencia recurrida realiza una interpretación extensiva de las condiciones para la deducción por inversión de vivienda habitual al caso de reinversión de la ganancia patrimonial por la enajenación de aquella vivienda que se siguió habitando en tal concepto por el otro cónyuge y los hijos comunes, pero que dejó de ser vivienda habitual para el recurrente, en este caso doce años antes de la enajenación.

La Sentencia, en el sentir de la Abogacía del Estado, aplica analógicamente una previsión de un beneficio fiscal distinto, como es el de la deducción por vivienda, pues en efecto, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan, por tal causa, la vivienda habitual, sí podían mantener la aplicación de la deducción por inversión en aquella.

Así, la Abogacía del Estado invoca los criterios de interpretación de las normas jurídicas, y considera que la que propone como solución a la cuestión de interés casacional se ajusta al tenor literal de los preceptos transcritos, atendido el sentido normal de sus palabras, de conformidad con lo establecido en los

artículos 12 de la LGT y 3.1 del CC, así como el art. 14 de la LGT –en relación con el art. 4.2 del CC–, en cuanto impiden hacer una interpretación extensiva o análoga del artículo 41 bis.3 del RIRPF, como la que atribuye a la sentencia recurrida, para incluir en el mismo una excepción al momento último de ocupación de la vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la enajenación, en los casos de separación o divorcio, u otros similares, en que el transmitente lleva más de dos años sin vivir en ella, aunque sea por razón de la obligación de abandonar el domicilio habitual por tales causas.

Sostiene, en fin, que no cabe equiparar los requisitos para la deducción por inversión en vivienda habitual a la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de dicha vivienda y su reinversión en una nueva vivienda habitual, puesto que se trata de dos beneficios fiscales, relacionados ambos con la vivienda, pero diferentes, de modo que no han de tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial los cónyuges separados o divorciados que no viven en la vivienda desde hace más de dos años antes de ser enajenada.

La Abogacía del Estado, señala que la Sentencia recurrida mezcla los requisitos para tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial, con la regulación de un supuesto propio de la deducción por vivienda habitual, asimilándolos, cuando lo cierto es que son dos beneficios fiscales diferentes, concluyendo con que *«[...] lo que el derogado art. 55 RLIRPF permitía, era simultanear la deducción por la anterior vivienda (la común de los cónyuges antes de la separación) y la que correspondiera a la nueva vivienda adquirida por uno de ellos, lo que en absoluto permite deducir que si los cónyuges divorciados venden la vivienda de titularidad común, el que lleva sin vivir en ella más de dos años, pueda considerar exenta la ganancia patrimonial que obtiene de esta venta al comprar una nueva vivienda. Esta conclusión no resultaba del precepto, ni siquiera cuando estaba vigente. Menos todavía en relación con ejercicios posteriores a su derogación, en los que el único artículo a tener en cuenta es el art. 41 bis RIRPF transcrito, cuyo tenor literal no deja lugar a dudas [...].»*

3. Fundamentos de derecho

La Sentencia objeto de esta glosa se fundamenta en razones –parcialmente– diferentes a la que es objeto de recurso, pero en virtud del efecto útil de la casación, que impide que prospere el recurso cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba conllevar el éxito de la pretensión por ajustarse a Derecho la decisión adoptada por la sentencia recurrida.

Por consiguiente, no ha lugar al recurso de casación partiendo del examen de las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la enajenación de la vivienda habitual que tuvo tal condición, que, en el sentir del Tribunal Supremo, debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por el artículo 38.1 de la LIRPF, que remite directamente al artículo 41 del RIRPF, al señalar que *«[...] [p]odrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe*

total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. [...]». Y el artículo 41 del RIRPF remite a su vez a lo dispuesto «[...] en el art. 41 bis de este Reglamento [...]» en cuanto a las condiciones para la calificación como «habitual» de la vivienda enajenada. Por tanto, el concepto de vivienda habitual es, desde el punto de vista tributario, un concepto definido por la normativa tributaria, conforme al artículo 12.2 de la LGT. La identidad funcional del concepto de vivienda habitual, respecto a esta exención, así como la explícita interrelación entre los tres apartados que componen el artículo 41 bis del RIRPF, permite concluir que existe unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en su apartado 3, que es lo que en definitiva sostiene la Abogacía del Estado al afirmar, según resume en la página 10 del escrito de interposición que «[...] si bien los apartados 1 y 2 del art. 41 bis del RLIRPF contemplan y dan relevancia, a efectos de los plazos que establecen, a determinadas circunstancias que exigen el cambio de domicilio, el apartado 3 del precepto no hace tal cosa [...]».

Al decir de la Sección Segunda de la Sala Tercera de la cabeza de la magistratura española, no cabe una lectura aislada del apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, puesto que la propia norma se remite a todo el artículo [«con arreglo a lo dispuesto en este artículo»] y a los «exclusivos efectos» de cuando se «entenderá» que se está transmitiendo una edificación que constituye su vivienda habitual, lo que evidencia que el reglamento asume que se trata de un concepto legalmente definido por la propia norma tributaria (artículo 12.2 de la LGT). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita tan solo a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y nulidad. De ahí la mención a las situaciones en que, sin ser la vivienda habitual efectiva «tuviera tal consideración» a que se refiere expresamente el artículo 41 bis. 3.

Así, los criterios interpretativos gramatical y sistemático se refuerzan con el sentido teleológico de la exención –artículo 12.1 de la LGT en relación con el art. 3.1 del Código civil–. Según la Sala, no existe ningún elemento interpretativo en el artículo 41 y 41 bis del RIRPF, y tampoco en el artículo 38.1 de la LIRPF, que justifique una ruptura de la asimilación del tratamiento tributario del ex cónyuge que permanece en la vivienda habitual, en su caso junto a los hijos comunes, con el otorgado al cónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio; asimilación que se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual en los apartados 1 y 2 del art. artículo 41 bis, y por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación.

Finalmente concluye argumentando que la interpretación establecida es la más coherente con la plena efectividad del principio de igualdad ante la ley –artículo 14 de la CE– y en el sostenimiento de las cargas públicas –artículo 31.1 de la CE–, igualdad que, por su carácter de derecho fundamental y principio básico de la ordenación del sistema tributario –artículo 3.1 de la LGT–, informa la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico.

En suma, como ha quedado expuesto, la Sala fija doctrina jurídica interpretando que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores, que exige el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció ocupándola.

4. Análisis

El Tribunal Supremo fija una interpretación justa y apropiada, atendiendo a las circunstancias que componen el conflicto, superando una argumentación por parte de la Abogacía del Estado aparentemente confusa, en el sentido de que parece entremezclar una interpretación *extensiva* de las normas objeto de aplicación, con la proscripción de la integración analógica que, *ex artículo 14 de la LGT*, que como es sabido, se diferencia de aquella precisamente en el punto de partida o en la razón de ser de una y otra operación: mientras que la interpretación parte de la existencia de una norma cuyo sentido es necesario develar, la integración se hace necesaria, precisamente por la carencia de norma directamente aplicable. Con otras palabras, la interpretación parte de un supuesto regulado expresamente y la integración de una circunstancia que no ha sido prevista. Así, decía Carnelutti que la interpretación sirve para conocer lo que el legislador ha dicho, o pensado, y la integración para conocer lo que habría dicho, o pensado.

En este sentido, el Tribunal Supremo realiza un ejercicio equilibrado de interpretación, que engarza sin puja ni forcejeo con los cánones clásicos acuñados por Savigny, partiendo de que un supuesto de exención no supone una mera negación del tributo, sino una manifestación distinta de su contenido, que sacrifica el cumplimiento de la obligación tributaria principal por razones de justicia.

No se trata de una medida de gracia o un privilegio del que goza el contribuyente, sino de una manifestación ordinaria de la potestad tributaria, aun cuando se trate de disposiciones con *ratio preferente* –en palabras de Moschetti– o de manifestaciones del denominado «derecho promocional» –Bobbio–, en cuya virtud el Estado renuncia a un interés fiscal en favor de otras razones cuya consecución compensa el perjuicio recaudatorio; es decir, una norma que, como ocurre en estos casos, emplea la técnica del alentamiento, consistente en promover comportamientos queridos por el legislador –la reinversión de una ganancia obtenida por la transmisión de una vivienda habitual en otra de igual condición–. Ello excluye eventuales interpretaciones restrictivas de normas que se

limitan a formar parte de la configuración del hecho imponible y, en consecuencia, de la cuantificación de la obligación tributaria que normalmente sigue a su realización. En este sentido, hay que decirlo, afina el Tribunal Supremo, superando rigorismos y ajustando la interpretación a criterios de justicia, ante unas circunstancias que, como es evidente, exigían una ponderación pródiga para el logro de ese fin que, al menos a juicio de quien suscribe esta modesta reseña, ha sido alcanzada.

Sentado lo anterior, y partiendo de la base de que, como no podría ser de otro modo, la Administración tributaria ya se ha hecho eco de su aplicación –vid. consulta del INFORMA AEAT núm. 135713–, queda alguna cuestión en el aire, relativa al alcance del pronunciamiento.

La primera de carácter material, consistente en determinar si el mismo criterio será aplicable a situaciones similares, como la exención por transmisión de la vivienda habitual prevista para personas mayores de 65 años o a favor de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia –ex artículo 33.4 b) de la LIRPF– cuando concorra la misma circunstancia que se ventila en el pronunciamiento comentado; esto es, cuando aquellos en los que se den las circunstancias descritas hayan abandonado su vivienda habitual por razón de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva de aquella por tales causas. ¿Se entenderá igualmente cumplido el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en ella? A nuestro juicio, no sería racionalmente aceptable que, en el caso de la reinversión, en cuanto medida promocional, fuera posible acogerse a la exención, y en los casos en los que claramente se advierte una situación de desvalimiento, constitucionalmente protegible –artículos 49 y 50 de la CE–, no se siguiera una interpretación idéntica.

De otra parte, cabe preguntarse si quienes no se acogieron a la exención por reinversión antes de la publicación de la Sentencia, hallándose en igual situación a la ventilada, podrán acudir al mecanismo de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente –aún no se ha desarrollado la *novedosa* autoliquidación rectificativa–. Repárese en que se trata de la primera vez que el Tribunal Supremo fija su interpretación sobre esta normativa, lo que conduce a pensar que así debió ser entendida siempre –no puede decirse lo mismo, pensamos, en los casos en los que se altera un criterio preexistente–. Partiendo de esta base, constan ya algunas Resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos que apelan al concepto de opción tributaria, para hacer inviable la rectificación al amparo del artículo 119.3 de la LGT.

Sin entrar en el proceloso debate sobre las opciones y los derechos, que excede del contenido de esta modesta colaboración, es sabido que el terreno de la opción no es infranqueable, y que su irrevocabilidad no es absoluta, pudiendo ir más allá del periodo voluntario de declaración cuando concurren circunstancias que alteren la *ratio* de la decisión adoptada por el contribuyente en cada caso, al amparo de la cláusula *rebus sic stantibus*, acuñada desde el Derecho

canónico por Bartolo de Sassoferrato. Son muchas las resoluciones que permiten albergar la esperanza de que una decisión tomada por el contribuyente, como la de no aplicar la exención por reinversión bajo una interpretación –patrocinada por la Administración tributaria– incorrecta de una norma –la adecuada en este caso la ha fijado el Tribunal Supremo, con los efectos expresados–, pero si hay que escoger alguna para no superar el espacio convenido, podría servir la Resolución del TEAC de 28 de abril de 2023 –RG 3890/2022– en la que se adopta el siguiente criterio, apoyado en una consistente jurisprudencia: Como regla general, la opción por la tributación conjunta o individual en el IRPF es irrevocable una vez finalizado el período reglamentario de presentación de la autoliquidación, pero condición debe interpretarse y entenderse «rebus sic stantibus» es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien.

De forma que en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico –esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación–, siempre y cuando la citada modificación no sea imputable al obligado tributario.

En el caso sustanciado en este concreto pronunciamiento del TEAC, se altera la situación por el reconocimiento, por parte del órgano competente, pero con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, de un grado de discapacidad superior al declarado, con efectos retroactivos que afectan al ejercicio en cuestión. El argumento permite respaldar su proyección sobre los casos en los que el contribuyente no se acogió a la exención por reinversión, atendiendo a la interpretación administrativa prevalente en el momento de presentar la autoliquidación, pudiendo haberlo hecho. Ciertamente, la Sentencia objeto de estas líneas, que ya se agotan, ha alterado las circunstancias, convirtiendo la denominada opción, en este caso, por omisión; esto es, no ejercida, en un perjuicio para los intereses de los afectados, siendo admisible, siguiendo una hermenéutica racional, que pueda modificarse fuera del plazo establecido en la normativa, al advertirse que no optar en su momento por la exención por reinversión respondió a un error en la formación de la voluntad no imputable a un contribuyente que desconocía –por razones obvias– la interpretación adecuada de la norma susceptible de ser aplicada, predicable continua y retrospectivamente por ser la primera vez que se fija.

EL TRIBUNAL SUPREMO AVALA LA LIMITACIÓN DE EFECTOS CONTENIDA EN LA STC 186/2021 ¿UN PODER CONSTITUIDO NO SUJETO A LA CONSTITUCIÓN?: SSTS DE 10 DE JULIO DE 2023 REC. NÚM. 4701/2022 Y 5181/2022

Jesús Cudero Blas

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogados

Antiguos magistrados del Tribunal Supremo

Resumen

La STC 186/2021, que declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resolvió limitar los efectos en el tiempo de su pronunciamiento. El contenido de esa limitación y el modo en el que se le dio publicidad por el Tribunal Constitucional han sido y son ciertamente polémicos, dando lugar a un debate jurídico que ha alcanzado al Tribunal Supremo. En dos recientes sentencias del pasado mes de julio, el Alto Tribunal avala la acotación que de sus efectos realizó el máximo intérprete de la Constitución Española.

Palabras clave

Tribunal Constitucional. Pronunciamientos de inconstitucionalidad. Limitación de efectos. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. STC 186/2021.

Abstract

STC 186/2021, which declared the unconstitutionality of certain precepts regulating the Tax on the Increase in Value of Urban Land, resolved to limit the effects in time of its pronouncement. The content of this limitation and the way in which it was publicized by the Constitutional Court have been and are certainly controversial, giving rise to a legal debate that has reached the Supreme Court. In two recent rulings of last July, the High Court endorsed the limitation of its effects made by the highest interpreter of the Spanish Constitution.

Keywords

Constitutional Court. Pronouncements of unconstitutionality. Limitation of effects. Tax on the Increase in the Value of Urban Land. STC 186/2021.

Cómo referenciar: Cudero Blas, J. y Huelin Martínez de Velasco, J. (2023). El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la constitución?: SSTs de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/202. *Revista Técnica Tributaria* (142), 231-241.

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Doctrina del Tribunal
3. Análisis

1. Antecedentes

Mediado el año 2017, mediante la sentencia 59/2017, de 11 de mayo (BOE de 15 de junio de 2017, ES:TC:2017:15), el Tribunal Constitucional (TC) hizo saber al Poder Legislativo que, en el ejercicio de su potestad y haciendo uso de su libertad de configuración normativa, debía llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) que permitiesen arbitrar el modo de no someter a tributación situaciones de inexistencia de plusvalía [FD 5º.c)]. El TC hizo esta llamada de atención para que el legislador adaptase el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales [TRLRHL], en particular sus artículos 107.2 y 110.4, a las exigencias que derivan del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), en la medida en que permitían gravar a quien había sufrido minusvalías con ocasión de la transmisión de un bien en operaciones sujetas al impuesto, sometiendo a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Ya llovía sobre mojado, porque unos meses antes [SSTC 26/2017, de 16 de febrero (BOE de 25 de marzo de 2017, ES:TC:2017:26) y 37/2017, de 1 de marzo (BOE de 7 de abril de 2017, ES:TC:2017:37)], el TC había realizado igual advertencia en relación con la regulación del mismo impuesto por las normas de los Territorios Forales de Gipuzkoa (STC 26/2017, FD 7º) y de Álava (STC 37/2017, FD 5º).

En las tres sentencias mencionadas, el TC declaró expresamente que la regulación legal del IIVTNU no era en sí misma inconstitucional, sino únicamente en aquellas situaciones en las que su aplicación permitía someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Los titulares de la potestad legislativa en los dos citados Territorios Forales acusaron recibo de la encomienda y, sin mayor demora que la exigida por la tramitación y la aprobación de los correspondientes proyectos normativos, publicaron disposiciones adaptando la disciplina del IIVTNU a las exigencias del principio de capacidad económica. El Legislador estatal miró hacia otro lado.

Casi dos años y medio más tarde, en la STC 126/2019, de 31 de octubre (BOE de 6 de diciembre de 2019, ES:TC:2019:126), el TC extendió la declaración de inconstitucionalidad de la norma a aquellos casos en los que, aun constatándose la existencia de un incremento de valor del terreno, la cuota tributaria resultante de la aplicación de la ley fuese superior a la ganancia obtenida, pues dicho exceso constituiría un ilícito gravamen de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, que por mandato de la Constitución deben operar en todo caso como instrumento legitimador y como límite del tributo, respectivamente [FFDD 4º, *in fine*, y 5º.a)].

En esta sentencia, el TC insistió en «*la necesaria intervención del legislador*», enfatizando que «*es necesario señalar que una vez declarados*

inconstitucionales [...], es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puesta de manifiesto» en esta sentencia y en la 59/2017. Y añadió, «no hay que olvidar que [...] los ciudadanos no sólo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho a hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "con arreglo a la ley" y exclusivamente de acuerdo con su capacidad económica» [FD 5°.d)]. Terminaba el TC esta parte final de su sentencia recordando que sólo al legislador le es dado regular el tributo adecuándolo a la capacidad económica de cada cual, habiendo «transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017 sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales».

Tampoco reaccionó el legislador estatal a este nuevo toque de atención. Tuvieron que transcurrir otros dos años para que se agotara la paciencia del máximo intérprete de la Constitución. Mediante la STC 182/2021, de 26 de octubre (BOE de 25 de noviembre de 2021, ES:TC:2021:182), declaró inconstitucionales e incondicionalmente nulos los apartados 1, segundo párrafo, 2.a) y 4 del artículo 107 TRLHL, porque el sistema objetivo y obligatorio en la determinación de la base imponible que establecen es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, operando, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente [FD 5°.D)]. El enfado del TC con el Legislador fue indisimulable. Allí donde había visto que la norma era inconstitucional sólo en la medida en que gravaba situaciones inexpresivas de capacidad económica o en las que, habiéndola, la cuota a satisfacer resultaba igual o superior al incremento patrimonial obtenido, se identifica ahora –en esta última sentencia– una inconstitucionalidad incondicionada, sin matices, por cuanto el método de cálculo de la base imponible resultaba contrario al principio de capacidad económica en todo caso, con independencia de que el contribuyente hubiera obtenido o no una plusvalía y, de haber sido así, al margen de si la cuota tributaria resultaba inferior, igual o superior a esa ganancia.

No obstante lo anterior, los efectos de la sentencia de 26 de octubre de 2021 no se proyectaron sobre el legislador estatal; tampoco sobre las administraciones locales, cuyas arcas siguieron alimentándose con el IIVTNU. Curiosamente, los verdaderos «perjudicados» por la decisión del TC fueron los contribuyentes que, como veremos inmediatamente, tuvieron y van a tener que seguir soportando la exacción de un tributo proclamado solemnemente inconstitucional.

Y es que, a diferencia de las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017, que no limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contenían, y de la STC 126/2019, que lo hizo siguiendo el criterio clásico del TC [FD 5°.a), segundo párrafo], consistente en dejar a salvo las situaciones de firmeza judicial [en cumplimiento del artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC)] y administrativas como viene haciendo desde la STC 45/1989, de 20 de febrero (BOE de 2 de marzo de 1989, ES:TC:1989:45), la STC 182/2021 [FD 6°.B)] fue más allá y equiparó a las situaciones de firmeza administrativa las que denomina «consolidadas», esto es, aquellas en

las que al día de dictarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021) existiesen (i) liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU aún no impugnadas o (ii) autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada en dicho momento.

Puesto negro sobre blanco, el TC, que como todos los poderes públicos está sometido a la Constitución (artículo 9.1 CE), al limitar los efectos del pronunciamiento de inconstitucionalidad contenido en la STC 182/2021, decidió privar a los contribuyentes de cauces impugnatorios, no caducados ni prescritos, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tributo que ha juzgado inconstitucional en cuanto al método de cálculo de su base imponible, declarando la nulidad de los correspondientes preceptos legales. Lo que les dio con una mano, se lo quitó con la otra. Y lo hizo además en un contexto en el que la buena fe del Legislador era más que discutible; desde luego, su incuria parece fuera de cuestión.

El Legislador no cumplió con su tarea; pese a las repetidas advertencias del TC, prolongó durante más de cuatro años la vigencia de un impuesto que, a la postre, ha sido declarado inconstitucional, provocando que cientos de miles de contribuyentes ingresaran en las arcas municipales unas sumas indebidas y, además, en virtud de la limitación de los efectos del pronunciamiento de inconstitucionalidad, que dichos afectados no pudieran ejercer las acciones pertinentes y legalmente previstas para recuperarlas.

En un sentido técnico, con la limitación de efectos acordada el TC priva a los ciudadanos de vías impugnatorias vivas, en cuanto no prescritas ni caducadas, atribuidas por el ordenamiento jurídico en relación con los actos administrativos de liquidación y con el derecho de los contribuyentes a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones, privación que, sin duda, restringe la efectividad del derecho fundamental de configuración legal que proclama el artículo 24.1 CE.

Este resultado, muy discutible en Derecho, se produjo además tras una gestión cuando menos «singular» de la comunicación de su decisión por el TC a la comunidad jurídica. No se supo de ella, como sería de rigor, mediante la publicación de la STC 182/2021 en el BOE (recuérdense los artículos 164.1 CE y 38.Uno LOTC), sino a través una nota de prensa (la nº 99/2021) hecha pública por el TC el mismo día 26 de octubre de 2021, mediante la que el Alto Tribunal dio a conocer la decisión que había adoptado, el sentido de la misma y la formulación de votos particulares y se limitaba a expresar que «*el fallo declara la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia*», sin mencionar en ese momento qué debía entenderse por «situaciones firmes» más allá de la referencia genérica a que la declaración de inconstitucionalidad lo era en los términos del FD 6º, cuyo contenido no se facilitaba.

En otras palabras, el 26 de octubre de 2021 fue de conocimiento general que el TC había declarado inconstitucionales, en la misma fecha y por mayoría, los preceptos citados del TRLHL; pero los «términos» de ese pronunciamiento en ese momento se ignoraban.

No obstante, días después se filtró a los medios de comunicación el contenido de ese FD 6º, momento a partir del cual, de forma irregular, la ciudadanía pudo alcanzar cabal conocimiento de las limitaciones que el TC había impuesto a su declaración de inconstitucionalidad.

Finalmente, el 3 de noviembre de 2021, emitió una nueva nota de prensa (nº 102/2021), en cuyo quinto párrafo se lee que no pueden ser revisadas con fundamento en la sentencia *«aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto, que a la fecha de dictarse hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»*. En esta nota de prensa no se hacía mención a las llamadas situaciones «consolidadas» que aparecían en la filtración y que, definitivamente, conocería la ciudadanía una vez que el TC hizo público el contenido íntegro de su pronunciamiento (sin los votos particulares), colgando su texto en la página Web de la institución. En ese momento, la STC 182/2021 aún no había sido publicada en el BOE, que lo fue el 25 de noviembre de 2021.

Así pues, los afectados supieron el 26 de octubre de 2021 (nota de prensa nº 99/2021) que el TC había declarado inconstitucional incondicionalmente –esto es, al margen de la existencia o no de incremento de valor– y que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad serían limitados. Días más tarde, se filtró el alcance de esos efectos en unos términos distintos de los que después, el 3 de noviembre de 2021, apuntaría el propio TC en la nota de prensa nº 102/2021, pero que serían coincidentes con los del texto definitivo publicado en el sitio Web del Tribunal. Durante esos días, los contribuyentes por el IIVTNU no supieron a qué atenerse; al contrario que el Gobierno de la Nación que, en su condición de poder «legiferante», hizo en apenas dos semanas lo que no tuvo a bien realizar en cuatro largos años, invocando para acudir a la fórmula excepcional del Real Decreto-ley una situación de urgente necesidad que él, en cuanto titular de la potestad de iniciativa legislativa (artículo 87.1 CE), había provocado con su inacción.

Dicho en otros términos, los contribuyentes supieron mediante una filtración que no podrían ejercer acciones para recuperar las sumas indebidamente pagadas, aun cuando no hubieran transcurridos los plazos legales para recurrir la liquidación o para solicitar la rectificación de la autoliquidación; esa limitación, empero, no aparecía en la nota de prensa nº 102/2021 (que solo se refería, como hemos dicho, a las «obligaciones devengadas decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»); la restricción, no obstante el contenido de dicha nota, sí aparecería en el texto definitivo de la sentencia, tanto en el colgado por el TC en su sitio Web, como en el que sería finalmente publicado en el BOE.

La STC 126/2019 subrayó que *«el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no sólo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como expectativa razonablemente fundada del ciudadano de*

cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (último párrafo del FD 5º). Creemos que, a su pesar, el TC poco ha contribuido en este caso a la claridad, la certeza, la confianza y la previsibilidad que él mismo reclama, como consecuencia de la forma en que ha gestionado la comunicación a la comunidad jurídica de su STC 182/2021. Todo ello, con un alto coste, pues en el camino han quedado arrumbados derechos y legítimos intereses de los contribuyentes, mediante una limitación de efectos que no sólo es muy discutible en estrictos términos jurídicos, sino también desde una perspectiva de política constitucional.

Algunos opinamos que el TC, con la limitación de efectos acordada en la STC 182/2021, por su contenido y por el modo en que se había producido, se situó extramuros del sistema constitucional y legal. Que había incurrido en una clara restricción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), en la medida en que hurtaba a los ciudadanos vías de impugnación (para reparar los efectos derivados de la exacción de un tributo inconstitucional) que les reconoce el ordenamiento jurídico, y que creaba un concepto jurídico nuevo, inexistente en nuestro sistema legal «infraconstitucional», el de las «situaciones consolidadas», una verdadera ficción difícilmente defendible desde la perspectiva legal y constitucional dada la extensión del concepto que establece el propio TC.

Entendimos también que la dicción literal del fundamento jurídico sexto de la repetida sentencia permitía una interpretación que impidiera la restricción o la vulneración descrita, precisamente porque resultaba difícil de entender que, por la vía de la referencia a las «situaciones consolidadas», pudieran derogarse derechos reconocidos en el ordenamiento y ejercitables por los interesados sin más limitaciones que las derivadas del cumplimiento de los plazos normativamente previstos.

Por ello albergamos la esperanza de que el Tribunal Supremo (TS) despejara nuestras dudas –impidiendo la vulneración de los derechos expuestos– con ocasión de la admisión a trámite de varios recursos de casación en los que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, en esa fecha no habían sido impugnadas, precisando si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata de una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza (rec. cas. 5181/2022, auto de 18 de enero de 2023, ES:TS:2023:291A), o en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia en el BOE (25 de noviembre de 2021), tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición (rec. cas. 4701/2022, auto de 25 de enero de 2023, ES:TS:2023:856A).

2. Doctrina del Tribunal

Pero nuestras esperanzas se han visto frustradas. En dos sentencias de 10 de julio de 2023 (rec. cas. 4701/2022, ES:TS:2023:3100, y rec. cas. 5181/2022, ES:TS:2023:3294), el TS ha señalado como doctrina jurisprudencial que las liquidaciones provisionales o definitivas por el IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha del pronunciamiento de la STC 182/2021 (26 de octubre de 2021) no pueden ser atacadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco pueden solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de autoliquidaciones respecto de las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la referida sentencia.

El TS ha avalado, pues, que el TC resuelva referir los efectos de su sentencia a un momento en el que aún no eran conocidos por la comunidad jurídica los fundamentos de su decisión, privando el ejercicio de acciones con sustento en la declaración de inconstitucionalidad a aquellos ciudadanos que, aun teniendo abiertas –por no haber transcurridos los plazos legales– las correspondientes vías impugnatorias, no las hubieran utilizado antes de dicho momento. Para el TS:

- (i) La potestad del TC de delimitar las situaciones intangibles y acotar los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no tiene fundamento en los artículos 164.1 CE y 38 LOTC, en los que se establece que los efectos generales de las sentencias del máximo interprete de la CE se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, sino que es una creación doctrinal del propio TC extraída de la ausencia de regulación en la LOTC sobre la potestad de la limitación temporal de los efectos de una sentencia, potestad que comparte con otros Tribunales Constitucionales de nuestro entorno jurídico y con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).
- (ii) Es indudable la voluntad del TC de fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha del dictado de la sentencia, no a la de la publicación, opción que resulta constitucionalmente legítima, pues el momento del pronunciamiento es en el que se forma la decisión del Tribunal y un hito esencial en la exteriorización, aunque eventualmente no pueda ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE.
- (iii) La situación creada con el devenir de los pronunciamientos del TC y del TS en relación con el IIVTNU y el riesgo cierto de provocar situaciones gravísimas para el interés común y la Hacienda Pública, justifican una sentencia del TC prospectiva, en detrimento de la certeza y la seguridad jurídica que deben guiar las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, pues se trata de tutelar intereses públicos dignos de mayor protección .

3. Análisis

Frente a tal modo de razonar y en un análisis de urgencia, creemos necesario dejar sentadas las siguientes reflexiones en el marco acotado que nos permite este comentario:

- (i) Con toda evidencia, el TC puede limitar los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad y así lo viene haciendo desde la STC 45/1989, con fundamento en el artículo 40.Uno LOTC, pero como todos los poderes públicos en el sistema constitucional español sus decisiones no pueden (no deben) tener efectos *ad extra* hasta tanto no se hayan cumplido los condicionamientos que el ordenamiento jurídico impone. Todos los poderes públicos han de actuar con publicidad, máxime un órgano como el TC que actúa como garante último de que las decisiones del poder legislativo se atemperan a la Constitución. Si las normas deben ser públicas (artículo 9.3 CE), no produciendo efectos hasta que lo sean, también han de satisfacer ese requerimiento los pronunciamientos del TC que las expulsan del ordenamiento jurídico por inconstitucionales ejerciendo la función que se ha denominado como de «legislador negativo». No otro sentido tienen los artículos 164.1 CE y 40.Uno LOTC, pues difícilmente puede extraerse otra consecuencia de la declaración que en estos se contiene según la cual las sentencias del TC «*tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación*». Retrotraer los efectos de un pronunciamiento de inconstitucionalidad al momento de la toma de la decisión, cualquiera que sea la fecha y la forma de su publicación, y avalar jurídicamente esa forma de proceder, no solo carece de cobertura normativa de clase alguna, sino que puede extender la sospecha sobre el uso inapropiado o clandestino de esta potestad en un poder público de tan extraordinaria relevancia como el TC.
- (ii) Otros tribunales constitucionales y, en particular, el TJUE limitan también los efectos de sus sentencias. Pero este último tribunal tiene un asentado cuerpo de doctrina (*cf.* los apartados 37 a 50 de la sentencia de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108), debidamente sistematizado, en el que se establecen con claridad y nitidez los criterios que justifican acotar los efectos de sus pronunciamientos, cuerpo de doctrina del que no disponemos en el caso del TC, en cuyas decisiones «prospectivas» no se aprecia un hilo conductor que permita conocer *ex ante* los criterios a los que acude para limitar el alcance de sus pronunciamientos. La ausencia de estos criterios generales impide conocer a la comunidad jurídica y a los destinatarios de esas decisiones (los ciudadanos) las razones por las que el TC opta en unos casos por limitar los efectos de sus sentencias y en otros no, lo que difícilmente se compadece con las exigencias de certeza y seguridad jurídica que deben presidir el comportamiento de los poderes públicos.
- (iii) El propio TS justifica la decisión del TC en la necesidad de preservar valores jurídicos superiores, pero no explica cuáles fueran los que, estando en juego en el caso de la STC 186/2021, avalarían la decisión del TC. Es más, en las

sentencias que comentamos, el Alto Tribunal afirma que el TC debió justificar en qué valores se apoyaba para limitar los efectos de la sentencia y sacrificar determinados derechos (tutela judicial efectiva) y principios (seguridad jurídica) constitucionales, justificación que, como reconoce, fue omitida. No obstante, da por buena la limitación acordada por el TC, en los términos y los modos en que lo hizo, porque el «*fundamento jurídico sexto deja poco margen* –de la STC 186/2021– *para otra interpretación*». Con esta afirmación, parece que el TS da carta de naturaleza a una actuación libérrima del TC, efectuada al margen de las exigencias del ordenamiento jurídico, olvidando que, como todo poder constituido, está sometido a dicho ordenamiento y, de entrada, a la primera de sus normas (artículo 9.1 CE), cuya defensa es la razón que justifica su existencia.

LA DOCTRINA DEL TEAC SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Abelardo Delgado Pacheco

Abogado. Profesor Asociado en la UAM

Madrid

(España)

Resumen

El TEAC ha dictado en los primeros meses de 2023 varias importantes resoluciones en las que por vez primera construye una detallada doctrina sobre la interpretación de los criterios domésticos para la determinación de la residencia fiscal de una persona física. Ciertamente, esta doctrina nace con la limitación de no afrontar todavía la interpretación conjunta de estos criterios domésticos y de los contenidos en el artículo 4 del MCOCDE, en los supuestos de doble residencia. No obstante, la nueva doctrina del TEAC completa la contenida en una resolución anterior de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019) y ofrece un detallado análisis del artículo 9 de la Ley del IRPF.

Palabras clave

Residencia fiscal, IRPF, prueba, centro de intereses económicos

Abstract

The TEAC has issued in the first months of 2023 several important resolutions in which for the first time it builds a detailed doctrine on the interpretation of the domestic criteria for the determination of the tax residence of an individual. Certainly, this doctrine is born with the limitation of not yet facing the joint interpretation of these domestic criteria and those contained in article 4 of the MCOCDE, in cases of double residence. However, the new doctrine of the TEAC completes the one contained in a previous resolution of December 19, 2022 (04837/2019) and offers a detailed analysis of article 9 of the Personal Income Tax Law.

Keywords

Tax residence, IRPF, proof, center of economic interests.

Cómo referenciar: Delgado Pacheco. (2023). La doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas físicas. *Revista Técnica Tributaria* (142), 243-254.

SUMARIO

1. Resoluciones del TEAC y supuestos de hecho
2. Fundamentos de la doctrina del TEAC
3. Conclusiones

1. Resoluciones del TEAC y supuestos de hecho

Sin perjuicio de algunos antecedentes concretos, que luego citaremos y que las resoluciones comentadas invocan, el TEAC no había construido aún una doctrina extensa y detallada sobre la residencia fiscal. De hecho, aun después de las resoluciones que vamos a comentar ahora, carecemos de una doctrina del TEAC sobre la residencia fiscal de las personas jurídicas o entidades y sobre una noción tan crucial como la de sede de dirección efectiva. Sin embargo, en 2023, el TEAC ha dictado siete resoluciones a través de las cuales ha construido una doctrina detallada sobre los dos criterios recogidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF para determinar cuándo una persona física debe tener la consideración de residente fiscal en España: su permanencia en territorio español y la localización en España de su centro de intereses económicos, a los que habría que añadir la llamada presunción familiar. Además, tras estas resoluciones del TEAC nos hemos encontrado con una importante sentencia del Tribunal Supremo, la de 12 de junio de 2023 (recurso de casación núm. 915/2022), en la que el Alto Tribunal aborda sobre todo la interpretación del artículo 4 del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE (MCOUDE), siempre en relación con la residencia fiscal de una persona física.

Entre las resoluciones dictadas por el TEAC, la más completa y por ello la más importante es una de las últimas, entre las dictadas en la misma fecha de 25 de abril de 2023, en concreto la resolución con números de referencia 04812/2020 y 01804/2021. En esta resolución se aborda la posible residencia fiscal en España de un deportista profesional que sostenía ser residente en Andorra. Como sucedía en la resolución de 19 de diciembre de 2022, es Andorra la jurisdicción alternativa en periodos en los que no resultaba aún de aplicación el CDI entre ese Estado y España. En esta resolución, el TEAC construye una detallada doctrina tanto sobre el cómputo de los días de permanencia en territorio español como sobre la noción de centro de intereses económicos, en un caso en el cual el núcleo de tales intereses dependía de cuestiones tan específicas como el lugar de las carreras en las que ese deportista participaba o la residencia de las personas que gestionaban sus intereses.

Esta resolución del TEAC se ve precedida y completada por otra de 28 de marzo de 2023 (04045/2020). En esta resolución, el TEAC se enfrenta a una situación peculiar como es la de un reclamante que había solicitado la rectificación de una autoliquidación por el IRNR, por entender que era residente fiscal en España, residencia que la Administración niega, rechazando así la rectificación pretendida. En esta resolución, el TEAC confirma la resolución administrativa, centrándose en el criterio de permanencia en España durante más de la mitad del año natural y en la prueba de los días de esa permanencia.

A las dos resoluciones anteriores de 2023 se unen otras cinco que podemos clasificar en tres grupos:

- a) En primer lugar, encontramos dos resoluciones de la misma fecha, 23 de febrero de 2023 (resoluciones 04129/2020 y 04549/2020), sobre el valor de los certificados de residencia fiscal emitidos por otra Administración para probar la residencia fiscal en esa jurisdicción a los efectos de la aplicación del correspondiente convenio.
- b) Las dos resoluciones anteriores han de ponerse en conexión con otras dos que también comparten fecha, 25 de abril de 2023 (resoluciones 04104/2020 y 03967/2020), y que comparten pues fecha también con la primera de las resoluciones citadas. En estas resoluciones volvemos a encontrar el debate sobre el valor de los certificados de residencia fiscal, pero a los efectos de la prueba o acreditación de la residencia en un Estado de la Unión Europea y con el fin de poder deducir los gastos habidos en España y que tengan una conexión directa con rentas de fuente española obtenidas por esa persona no residente.
- c) Por último, habría que añadir una resolución de 28 de marzo de 2023 (04031/2020), fecha también de la segunda de las resoluciones citadas, en la que el TEAC se pronuncia sobre una cuestión concreta, pero importante, como es la relación entre el centro de intereses económicos y los rendimientos derivados de trabajos efectivamente realizados en otro país, pero con un empleador y pagador residente en España. En esta resolución, el TEAC afirma que esos rendimientos han de entenderse obtenidos fuera de España a los efectos de determinar el núcleo principal de los intereses económicos de una persona. De esta manera, el TEAC reitera la doctrina ya recogida en una resolución anterior de 19 de diciembre de 2022, resolución ésta que comparte fecha con la resolución citada con número 04837/2019, pero que es una resolución diferente con número de procedimiento 03489/2019.

2. Fundamentos de la doctrina del TEAC

A través de todas estas resoluciones, el TEAC construye una doctrina que pretende ser completa sobre la interpretación del artículo 9 de la Ley del IRPF y el significado de los criterios que esa norma recoge para determinar cuándo una persona física es residente fiscalmente en España.

El artículo 9 de la Ley del IRPF establece dos criterios alternativos para decidir la residencia fiscal de una persona física. Esa persona tendrá en España su residencia fiscal si permanece más de 183 días, durante el año natural, en territorio español o bien si, aunque no concorra esa permanencia, radica en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta, es decir, se localiza en España el llamado habitualmente centro de sus intereses económicos. Por lo tanto, estamos ante dos criterios alternativos; pueden concurrir uno o los dos, pero basta la concurrencia de uno de ellos para que esa persona física sea considerada residente a efectos fiscales en España. Este artículo 9 de la Ley del IRPF añade un criterio relativo a la situación personal, pero ese criterio en la ley doméstica aparece únicamente como una presunción, pues se presume la residencia en España de una persona

cuando residen en España su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad.

Estos criterios domésticos conviven con la aplicación de los convenios de doble imposición. Estos convenios no determinan nunca inicialmente la residencia fiscal de una persona, que viene determinada por la ley doméstica de cada jurisdicción, lo que, en el caso de España, conduce al artículo 9 de la Ley del IRPF. Sólo cuando una persona es considerada residente en dos jurisdicciones y entre éstas existe un convenio, deberemos acudir a ese convenio y por ello al artículo 4 del MCOUDE, en el caso de España, para dirimir la residencia fiscal que deba prevalecer. En ausencia de convenio, esa falta de coordinación entre dos jurisdicciones dará lugar a una situación de doble residencia fiscal. Mediando un convenio, éste no armoniza los criterios domésticos de residencia fiscal, sino que interviene para evitar esa doble residencia en su caso.

En las resoluciones comentadas, el TEAC especialmente avanza en la interpretación del criterio de permanencia en territorio español. Una persona física será residente fiscal en España cuando, como ya hemos dicho, permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraísos fiscales o jurisdicciones no cooperativas, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éstos durante 183 días en el año natural. Para determinar este período de permanencia, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. En las primeras resoluciones de 28 de marzo y 25 de abril de 2023, el TEAC construye la siguiente doctrina sobre la forma de computar este periodo de permanencia.

- a) El TEAC parte de las dificultades probatorias de esta permanencia y, por este motivo, construye una doctrina basada en la diferenciación entre tres tipos de días de permanencia: los días de permanencia probada, los días comprendidos entre dos días en los que se ha probado la permanencia y los días correspondientes a las llamadas ausencias esporádicas. El TEAC acuña una terminología discutible cuando habla de «días de presencia certificada» y «días presuntos». La expresión «presencia certificada» puede dar lugar a equívocos, pues, en realidad, estamos hablando de días en los que la presencia puede entenderse probada por cualquier medio de prueba válido, sin que esa prueba suponga propiamente certificado alguno.
- b) En segundo lugar, el TEAC interpreta la ley doméstica a la luz de los comentarios al MCOUDE, trayendo a colación los relativos al artículo 15, cuando se refieren a los días de permanencia en el territorio donde se presta el trabajo; esos 183 días de que habla el MCOUDE, transcurridos los cuales el Estado de la fuente, donde se realiza el trabajo, adquiere un derecho de gravamen sobre las rentas de ese trabajador, aunque este conserve su condición de no residente. De acuerdo con este criterio de interpretación, el TEAC entiende que estaremos ante un día de perma-

nencia desde el primer instante de presencia en el territorio español. El computo de ese día no exige que se pernocte en territorio español ni atiende a los motivos de la presencia, bastando ésta en cualquier momento durante ese día para que éste se compute entero como día de permanencia.

- c) Por lo tanto, probada la presencia en territorio español un día, ese día se computa entero como día de permanencia y se presume la permanencia en territorio español de ese contribuyente durante todos los días comprendidos entre ese día de permanencia probada, o certificada, y el día posterior del que exista prueba de la salida del contribuyente del territorio español. Ese último día se computará también completo entre los de permanencia en territorio español, como día de presencia probada en España al probarse que fue en ese día cuando el contribuyente abandonó el territorio español en ese periodo de tiempo de permanencia.
- d) No obstante, como pasa con frecuencia en los casos abordados por el TEAC sobre esta cuestión, las características de la jurisdicción alternativa condicionan la doctrina construida. Como ya hemos advertido, esa jurisdicción es Andorra en la resolución de 25 de abril de 2023, como lo era en la de 19 de diciembre de 2022, es decir, en palabras del TEAC, una jurisdicción fiscal ventajosa, respecto de la que la aplicación de un criterio de pernoctación podría, a juicio del TEAC, distorsionar la realidad. No obstante, la posición del TEAC no puede evitar la ambigüedad cuando afronta la cuestión de los días de tránsito, problema que puede surgir con frecuencia no solo en relación con jurisdicciones más ventajosas sino simplemente en casos de circulación transfronteriza.

Además de la cuestión de la permanencia, el TEAC, en estas resoluciones, aborda también la relativa a la interpretación de la noción de centro de intereses económicos, sobre todo en la resolución de 25 de abril de 2023, en relación con la residencia de un deportista profesional. El TEAC completa la doctrina que ya esbozó en la resolución anterior de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019), considerando que el centro de intereses económicos, como núcleo principal de tales intereses, hace referencia tanto a la renta como al patrimonio de la persona, en una aproximación flexible que tenga en cuenta la índole de los diferentes elementos patrimoniales del contribuyente y comparando los intereses presentes en España sólo con los situados en la jurisdicción alternativa y no en el resto del mundo. Ahora el TEAC completa la doctrina en relación con dos aspectos particulares del caso resuelto.

En primer lugar, la Inspección de los Tributos había sostenido que esa persona tenía en España su centro de intereses económicos, entre otras razones, atendiendo al número de carreras celebradas en España en las que había intervenido como piloto profesional. El TEAC «comparte los recelos del contribuyente» y rechaza que un criterio de esa naturaleza pueda tenerse en cuenta a la hora de construir el centro de intereses económicos de un contribuyente.

Más importancia tiene el otro aspecto que aborda el TEAC. La Inspección de los Tributos había incluido entre los intereses económicos del contribuyente la dirección de la gestión de su actividad vista globalmente. En suma, la Adminis-

tración había tenido en cuenta donde se llevaba a cabo esa dirección atendiendo a la residencia de las personas encargadas de la misma y, en concreto, a la del manager personal del contribuyente y a la de sus asesores fiscales, así como a la de sus preparadores físicos y sus asistentes personales en las carreras. Siendo residentes esas personas en España, cabía considerar que radicaba en territorio español el núcleo de los intereses económicos del contribuyente, planteamiento que el TEAC asume. No obstante, el propio planteamiento conduce a una conclusión parcialmente favorable al contribuyente en la medida en la que el TEAC estima su reclamación y acepta que su centro de intereses económicos no estaba en España en 2017. En este punto, la resolución del TEAC pone de manifiesto una vez más que las cuestiones de residencia fiscal son cuestiones de prueba, cuando la resolución acepta que los indicios en 2017 de presencia del contribuyente se debilitan como lo hace la referencia a la situación de su centro de intereses económicos en la medida en la que esas personas estrechamente vinculadas al contribuyente dejan en su mayoría de tener ya la residencia fiscal en España. De esta manera, el contribuyente en ese caso y por ese año no es considerado residente en España, de acuerdo con la ley doméstica, lo que además evita acudir al artículo 4.2 del convenio entre España y Andorra, en un periodo, 2017, en el que hubiera ya resultado de aplicación.

La doctrina anterior es completada por el TEAC a través de las cinco restantes resoluciones dictadas por el tribunal en 2023. No obstante, estas otras resoluciones tienen un alcance más limitado y, en concreto, abordan dos cuestiones, que ya hemos anticipado: la consideración de los rendimientos de un trabajo desempeñado en el extranjero a los efectos de la determinación del centro de intereses económicos y el valor de los certificados de residencia fiscal expedidos por una autoridad de otro Estado.

La primera de estas dos cuestiones nos obliga a citar tres resoluciones del TEAC: las de 23 de febrero de 2023 (04549/2020) y de 28 de marzo de 2023 (04031/2020), precedidas por otra de 19 de diciembre de 2022 (03489/2019). Nos hallamos ante una cuestión importante, en la medida en la que afecta a trabajadores de empresas españolas desplazados o contratados directamente por tales empresas para realizar trabajos fuera del territorio español. En tal situación, puede resultar crucial saber si nuestra legislación doméstica puede considerar que esa persona tiene su centro de intereses económicos en España porque su pagador principal es residente en territorio español, aunque el trabajo se desarrolle fuera de España.

Por supuesto, las situaciones pueden variar. Así, nos podemos hallar no ante trabajadores dependientes sino ante profesionales que desde fuera de España prestan servicios principalmente para uno o varios clientes con residencia en territorio español. Asimismo, podemos encontrar personas que nunca han sido residentes en España y carecen de vínculos con el territorio español y cuya residencia sólo se sustentaría en ese núcleo principal derivado de un empleador residente en España. En este caso, si mediara un convenio de doble imposición, su artículo 4 atribuiría normalmente la residencia al otro Estado, único donde el contribuyente tiene una vivienda a su disposición y donde se encuentra su centro de intereses vitales. Pero en ausencia de convenio surgiría una doble residencia de hecho. Y las dudas surgirían también cuando estemos ante un

trabajador español desplazado al extranjero que conserva un núcleo familiar en España, su vivienda aquí, así como sus inversiones y ahorro anteriores.

Este último caso es el afrontado por el TEAC. En una resolución de 23 de febrero de 2023 (04549/2020), el TEAC afirma que la residencia en España del pagador de un rendimiento puede ser tenida en cuenta para establecer donde debe situarse el núcleo principal de sus intereses económicos. El TEAC cita como antecedentes propios dos resoluciones, una primera de 22 de febrero de 2021 (02008/2019) y otra posterior de 23 de marzo de 2022 (06331/2019), en las que ya se tuvo en cuenta la localización en España de la principal fuente de renta de una persona, bien fuese la empresa que satisfacía sus rendimientos del trabajo o bien la pensión pública cobrada de un ente español. Por lo tanto, el TEAC acepta que la residencia del pagador supone que esa renta deba considerarse de fuente española a estos efectos, aunque advierte que ese hecho no puede conducir sin más a situar en España el centro de intereses económicos, pues éste exige una aproximación flexible que pondere todas las circunstancias. Pero en el caso resuelto, esa fuente española, unida a la titularidad de un inmueble en España y a otros indicios, lleva a la conclusión de situar en España el centro de intereses económicos de un contribuyente y por este motivo, su residencia fiscal sin aplicar convenio alguno ante la falta de una residencia fiscal alternativa.

Esta resolución del TEAC nos sitúa ante una situación compleja por varios motivos. En primer lugar, esta resolución forma pareja con otra de la misma fecha y cuyo criterio técnicamente reitera. Pero esta otra resolución no reitera en realidad este criterio que ahora nos ocupa, sino otro compartido por ambas resoluciones y sobre el que volveremos de inmediato, como es la necesidad de acreditar mediante un certificado de residencia fiscal específico la residencia en otro Estado a los efectos de que sea de aplicación el convenio entre España y ese Estado. Y, por otro lado, el criterio en cuanto al núcleo principal de intereses económicos no es compartido por la otra resolución del TEAC mencionada, la de 28 de marzo de 2023 (4031/2020), que, a su vez, reitera la doctrina iniciada en la otra resolución de 19 de diciembre de 2022 (03489/2019).

En la resolución de 28 de marzo de 2023, el TEAC analiza una resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que rechazó la solicitud de una persona que considerándose no residente pidió la devolución de las retenciones que le practicó su empleador español. La ONGT entendió que las retenciones eran correctas porque en realidad esa persona era residente en España por tener en España su centro de intereses económicos al ser residente en España el pagador de su principal renta. El TEAC rechaza ahora este planteamiento y considera que cuando la retribución satisfecha no deriva de una actividad personal o de un trabajo desarrollado en territorio español, esos rendimientos deben ser considerados rentas procedentes de otro país, no siendo pues rentas de fuente española a la hora de situar el centro de intereses económicos de una persona. Criterio que el TEAC extendía a los rendimientos derivados de una actividad profesional independiente en la resolución de 19 de diciembre de 2022. Además, en la ponderación de los intereses económicos del contribuyente, el TEAC da preferencia a esa renta de fuente extranjera sobre el inmueble y los ahorros en España, recordando que siendo no residente ese trabajador, sus

rendimientos del trabajo no estarán sujetos a tributación por el IRNR dada la redacción del artículo 13.1.c) del TRIRNR, salvo que se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

Y debemos pasar ahora a la última cuestión de las abordadas por estas resoluciones, cuestión que es, como decíamos, la validez y el significado de los certificados de residencia fiscal. El TEAC ha dedicado en 2023 dos parejas de resoluciones a esta cuestión, dos resoluciones de 23 de febrero de 2023 ya mencionadas (04129/2020 y 04549/2020) y otras dos con la misma doctrina de 25 de abril de 2023 (03967/2020 y 04104/2020). Las dos primeras se refieren a los certificados de residencia fiscal a los efectos de la aplicación de un convenio; y las dos siguientes, a los certificados necesarios para acreditar la residencia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea, a los efectos de la deducción de los gastos necesarios para la obtención de unos rendimientos de fuente española.

En estas resoluciones, el TEAC es consciente de las dificultades que rodean la construcción de una base legal clara para la obligación de aportar certificados de residencia fiscal, como suele exigirse en la práctica administrativa española. El TEAC sitúa esa base legal en la Orden EHA 3316/2010, de 17 de diciembre, dictada en desarrollo del TRIRNR. Por supuesto, el TEAC no puede cuestionar el rango de esta norma y se limita a extraer tres consecuencias. La prueba de la residencia fiscal en otro país no exige taxativamente como medio de prueba la aportación de un certificado de residencia fiscal en esa jurisdicción. Ahora bien, la situación cambia cuando se trata de los dos supuestos contemplado en esa Orden de 2010. La aportación de un certificado de residencia fiscal sí será imprescindible como medio de prueba tasado, cuando se pretenda la aplicación de un convenio de doble imposición o ejercer el derecho a la deducción de gastos, por un residente en la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 24.6 del TRIRNR. Y se trata de dos tipos distintos de certificados. En un caso, la autoridad competente deberá certificar que esa persona es residente en el otro Estado a los efectos de la aplicación del convenio de doble imposición entre ese Estado y España. En el caso de los gastos deducibles a tenor del artículo 24.6 del TRIRNR, el certificado deberá acreditar sólo la residencia fiscal de esa persona en ese Estado de la Unión Europea.

Y, para terminar, la cuestión de los certificados de residencia fiscal nos conduce a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023. El Alto Tribunal casa y anula una sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2021 (recurso núm. 3/2018), en un caso peculiar en el que el recurrente era una persona física de nacionalidad norteamericana, con una posible residencia fiscal alternativa en Marruecos y al que la Administración española reputó residente fiscal en España por tener en territorio español su centro de intereses económicos, por sus inmuebles e inversiones localizados en territorio español. A lo largo de los procedimientos administrativos y del proceso ante la Sala de instancia, el recurrente apuntó a su residencia en Marruecos primero, pero finalmente aportó un certificado de residencia fiscal en los Estados Unidos. Sobre este certificado planeó la idea de que se había expedido sólo por la nacionalidad del interesado, pues en los Estados Unidos un ciudadano queda sujeto a imposición con independencia de su residencia efectiva en el sentido tradicional. En

todo caso, la Audiencia Nacional ignoró ese certificado y tal vez confundió la posibilidad de considerar a esa persona residente también en España con la validez y efectos de un certificado que obligaba a razonar de manera distinta, a la luz del artículo 4.2. del convenio entre España y los Estados Unidos.

Esta última postura es la que confirma el Tribunal Supremo. La sentencia dictada en casación, en el debate sobre la residencia fiscal de una persona física, aporta dos ideas importantes. En primer lugar, ni la Administración ni los tribunales españoles pueden ignorar o negar la validez de un certificado de residencia fiscal expedido por otro Estado, con el que España tiene un convenio de doble imposición. Ese certificado dará lugar en su caso a un conflicto de residencia que deberá resolverse de acuerdo con ese convenio. Y al resolver ese conflicto, aplicando el artículo 4.2 del convenio, no es posible reducir la noción de centro de intereses vitales a la más estrecha de centro intereses económicos. Por lo demás, el Tribunal Supremo en esta sentencia cita también la Orden EHA 3316/2010 sobre el valor de los certificados de residencia fiscal y recuerda, como lo ha hecho el TEAC, que la residencia fiscal no puede determinarse de manera unilateral, sino que ha de ser probada y acreditada de acuerdo con los criterios jurídicos de aplicación¹.

3. Conclusiones

Sin duda, nos hallamos ante una doctrina importante que puede tener un gran valor en el futuro, aunque también puede evolucionar. Ahora bien, como esta misma doctrina resalta, no debemos olvidar que determinar la residencia fiscal de una persona física es ante todo una cuestión de prueba. Más allá de discusiones técnicas sobre el significado de los criterios de permanencia o de configuración del centro de intereses económicos, esa permanencia o ese núcleo principal de intereses económicos deben probarse, en una distribución de la carga de la prueba entre la Administración y el contribuyente en cada caso. Y esta prueba puede ser compleja y de resultado incierto siendo posible que nos hallemos ante un problema creciente, el de las dificultades inherentes a la determinación de la residencia fiscal de un número cada vez mayor de personas físicas. Las reglas para señalar la residencia fiscal se construyeron en un mundo en el que las personas se movían poco y lentamente. Hoy las personas cambian con frecuencia de residencia a lo largo de la vida y sobre todo pueden vivir a caballo o entre diferentes jurisdicciones, lo que dificulta la determinación de esa residencia fiscal y, en última instancia, cuestiona el propio principio de que una persona debe tributar por su renta mundial en una única jurisdicción que es la de su residencia fiscal.

1 Todo ello, en espera de que el Tribunal Supremo resuelva el recurso de casación ya admitido por auto de 10 de mayo de 2023 (recurso de casación núm. 7744/2022), en el que deberá abordar los efectos de un certificado de residencia fiscal en el Reino Unido para determinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, por el hecho de que en ese país no tribute por sus rentas mundiales al estar sometida a un régimen fiscal que, aunque se aplica a residentes, limita la imposición a las rentas obtenidas en ese Estado.

La nueva doctrina del TEAC resalta esta dimensión probatoria aludiendo a la validez de cualquier medio de prueba como los aceptados a esos efectos en diferentes resoluciones de la jurisdicción penal, con cita de las sentencias de la Audiencia Provincial de Barcelona de 12 de abril de 2021 (recurso 76/2014) y de 6 de mayo de 2021 (recurso 85/2019). En particular, en la resolución de 28 de marzo de 2023 (04045/2020) el TEAC afirma que la llamada presencia certificada puede probarse por cualquier medio de prueba, aceptándose los movimientos de tarjetas, utilización de medios de transporte, visitas médicas y sanitarias, pagos con Vía-T, firmas de escrituras o contratos, asistencia a cursos,... Sin embargo, estos medios de prueba podrían ser cuestionados, en realidad, tanto desde la perspectiva de la base legal de una investigación previa dirigida a una persona concreta, antes de cualquier procedimiento de comprobación, como desde la propia del derecho a la intimidad propio o de terceros. Y, por otra parte, el propio TEAC duda del alcance de algunas de estas pruebas cuando plantea el posible uso de tarjetas de transporte o medios de pago por terceros.

Sobre la permanencia y la prueba de la presencia en territorio español, el TEAC construye una doctrina razonable, pues razonable es presumir que una persona se encuentra en ese territorio entre un día de llegada al mismo y el día en el que lo abandona. Esa presunción parece conforme con el artículo 108.2 de la LGT y el artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Cuestión distinta es la relativa a los días derivados de tránsitos o escalas, donde entendemos que el propio TEAC deja la cuestión más abierta para decidir a la luz de las circunstancias de cada caso.

Sobre el centro de intereses económicos, las resoluciones de 2023 siguen el camino de la resolución de 19 de diciembre de 2022 (04837/2019). Ese núcleo de intereses exige una aproximación flexible y ponderada teniendo en cuenta tanto las fuentes de renta como los elementos patrimoniales y la naturaleza y características de cada uno de ellos. Por supuesto, una doctrina de esta naturaleza rodea de incertidumbre la conclusión en cada caso a la vista de la complejidad de este. Así sucede, cuando se ha tratado de ponderar los elementos determinantes del centro de intereses económicos de un deportista profesional. El TEAC mantiene que esta ponderación debe hacerse comparando los elementos de renta o patrimonio situados en España con los situados en la jurisdicción alternativa, sin tener en cuenta los ubicados en el resto del mundo. Así es tradicionalmente, pero habrá que ver a que conclusiones lleva este criterio en ciertos casos, como ya señalábamos al comentar en estas mismas páginas la anterior resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2022².

En relación con esta determinación del centro de intereses económicos, el TEAC afronta de forma poco clara la cuestión del significado de la residencia en España del pagador de rentas por trabajos o servicios realizados fuera del territorio español. EL TEAC introduce una cierta incertidumbre por la falta de unidad en su propia doctrina, pero parece optar por considerar que esa renta no es de fuente española ni forma parte del núcleo de intereses situados en territorio español, postura que estimamos correcta y coherente con la política fiscal

2 Delgado Pacheco, A. (2023). La noción de centro de intereses económicos en la determinación de la residencia fiscal: R TEAC de 19 de diciembre de 2022, RG 00/04837/2019. *Revista Técnica Tributaria* (141), 169-177.

española, como pone de manifiesto el artículo 13.1.c) del TRIRNR, en un terreno que puede tener especial trascendencia en el futuro.

Poco cabe añadir sobre la doctrina del TEAC en cuanto a los certificados de residencia fiscal, salvo insistir sobre la base legal en la que se apoya, la orden EHA 3316/2010, y la necesidad de asumir que la práctica administrativa de los diferentes Estados varía y es con frecuencia dubitativa a la hora de redactar estos certificados, como en última instancia ocurre también con la práctica administrativa española.

Sin duda, para terminar, la gran cuestión pendiente es aquella a la que aboca la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de junio de 2023. Mediando un certificado de residencia fiscal estaremos ante un conflicto de residencia que debe resolverse aplicando un precepto distinto como es el artículo 4.2 del convenio que proceda en cada caso. Y en este terreno nos enfrentaremos a un concepto más amplio y diferente como es el de centro de intereses vitales, sobre el que poco se dice en la última sentencia del Tribunal Supremo y respecto del que seguimos teniendo únicamente la anterior sentencia del Alto Tribunal de 4 de julio de 2006 (recurso 3400/2001).



Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: STJUE DE 29 DE JUNIO DE 2023, C-232/22

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

Según el TJUE, un establecimiento permanente a efectos del IVA no debe examinarse en función del prestador de los servicios, sino del destinatario de los mismos. Por tanto, existirá un establecimiento permanente si el sujeto pasivo destinatario dispone de manera permanente y adecuada de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios, y si esos medios le permiten recibir y utilizar en él tales prestaciones de forma efectiva.

Palabras clave

Establecimiento permanente; IVA; Destinatario de servicios; Directiva; Regla especial; Estructura organizativa

Abstract

According to the CJEU, a fixed establishment for VAT purposes should not be examined on the basis of the supplier of the services, but on the basis of the recipient of the services. A fixed establishment will therefore exist if the taxable person to whom the services are supplied has permanent and adequate human and technical resources in the Member State in which the services are supplied, and if those resources enable him to receive and use those services effectively there.

Keywords

Permanent establishment; VAT; Recipient of services; Directive; Special rule; Organisational structure; VAT; Taxation of services

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Lieja (*Cour d'appel de Liège*) que recibió el TJUE con fecha 1 de abril de 2022. El procedimiento del que surge la cuestión tiene como partes; por un lado, a Cabot Plastics Belgium SA y, por otro lado, al Estado belga, representado por el Ministro de Hacienda de Bélgica. Este litigio surge ante una resolución de la Administración tributaria por la que se impone a la sociedad belga el pago de una cuota mayor de IVA más los intereses de demora, además de una multa por tal concepto.

Para resolver la cuestión planteada, el TJUE debe interpretar el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo (de aquí en adelante, «Directiva del IVA»), y el artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112. El papel del Tribunal europeo consiste principalmente en interpretar el artículo 44 de la citada Directiva, relativo al lugar de realización del hecho imponible en el IVA.

Así pues, el artículo 44 de la Directiva del IVA establece que: «*El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual*».

Este artículo es reproducido de forma literal en el Código del IVA belga (*Code de la taxe sur la valeur ajoutée*).

La doctrina relevante anterior del propio TJUE, de acuerdo con la Sentencia de 16 de octubre de 2014 (asunto C-605/12), establece que para considerar como lugar de realización del hecho imponible un lugar distinto al de la sede de la actividad económica en cuestión solo debe ocurrir cuando el hecho de tener en cuenta la sede no conduce a una solución racional, o crea un conflicto con otro Estado, puesto que la presunción contenida en el artículo 44 de la Directiva permite evitar búsquedas costosas para determinar un punto de conexión a efectos fiscales, tanto para las autoridades estatales como para los prestadores de servicios.

2. Supuesto de hecho

El litigio surge ante la empresa suiza Cabot Switzerland GmbH, con sede de actividad económica en Suiza e identificada a efectos del IVA en Bélgica, celebró un contrato de prestación de servicios con la sociedad belga Cabot Plastics,

jurídicamente independiente, aunque del mismo grupo empresarial que la sociedad suiza. En cumplimiento con el contrato firmado entre ellas, Cabot Plastics lleva a cabo servicios de almacenaje o transformación, por ejemplo, en beneficio de la sociedad suiza. De hecho, esas prestaciones de servicios constituyen casi la totalidad del volumen de negocios de Cabot.

Para saber si la actividad realizada por la entidad belga en favor de Cabot Switzerland podía considerarse constitutiva de establecimiento permanente de esta última, la sociedad belga acudió al Servicio de Decisiones Anticipadas en Materia Fiscal, órgano dependiente del Servicio Público Federal de Hacienda belga, el cual sostuvo que las actividades realizadas no apuntaban a la existencia de un establecimiento permanente de Cabot Switzerland en Bélgica.

No obstante, tras una inspección en 2017, la Administración tributaria consideró que Cabot Switzerland disponía de un establecimiento permanente en territorio belga teniendo en cuenta la legislación en materia de IVA y que, entonces, debía considerarse que las prestaciones de servicios efectuadas por Cabot Plastics para la sociedad suiza se llevaban a cabo en Bélgica y estaban sujetas al IVA.

No estando de acuerdo con este planteamiento, Cabot Plastics interpuso sucesivos recursos ante los Tribunales belgas, en los que argumentó que las prestaciones llevadas a cabo en favor de Cabot Switzerland debían entenderse realizadas en Suiza, donde la sociedad destinataria de los servicios tiene su sede de actividad económica.

De forma resumida, el Estado belga sostiene que las instalaciones de Cabot Plastics en Bélgica pueden considerarse un establecimiento permanente de Cabot Switzerland por varias razones. En primer lugar, ésta dispone de los medios técnicos y humanos necesarios, como las plantas de producción y el personal operativo, que son puestos a disposición de Cabot Switzerland y que ésta controla. Además, la estructura puesta a disposición permite recibir y utilizar los productos resultantes del trabajo externalizado, con el fin de que Cabot Switzerland realice sus propias entregas desde el establecimiento permanente. Finalmente, el propio establecimiento cuenta con un grado suficiente de permanencia, teniendo en cuenta que la fecha de comienzo del contrato es febrero de 2012.

El Tribunal belga que remite la cuestión prejudicial señala que la empresa suiza tiene en este país la sede de su actividad económica, puesto que allí se encuentran su domicilio social y su oficina. No obstante, el hecho de que la sede de la actividad esté situada en Suiza no implica directamente que el lugar de prestación de servicios esté situado en ese Estado, según el Tribunal, ya que el artículo 44 de la Directiva del IVA incluye una norma especial en caso de servicios prestados a un establecimiento permanente del sujeto pasivo en un lugar distinto de aquel en el que tenga su sede. Derivado de este asunto, surgen una serie de cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación conjunta del artículo 44 de la Directiva del IVA y del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

3. Fundamentos de derecho

Para resolver la cuestión prejudicial planteada, el TJUE comienza por analizar la regulación contenida en el artículo 44 de la Directiva del IVA. Según éste, a través de este artículo el legislador comunitario ha tratado de resolver la cuestión del lugar de prestación de servicios ofreciendo una solución práctica y objetiva, que da una gran seguridad jurídica: el lugar donde se encuentra la sede de la actividad económica. Esta sería la regla general contenida en la primera parte del artículo 44 citado.

No obstante, existe una excepción a la regla general, a consecuencia de conectar el lugar de prestación de los servicios con el establecimiento permanente del sujeto pasivo. Esta excepción se encuentra recogida en la segunda frase del artículo 44 de la Directiva del IVA, y se tiene en cuenta cuando concurren una serie de condiciones, según la anterior jurisprudencia europea. De hecho, el TJUE estableció en la sentencia de 16 de octubre de 2014 que solamente debíamos acogernos a la excepción, esto es, considerar que el lugar de prestación de los servicios se da en un lugar distinto a la sede de actividad económica, cuando seguir la regla general no sea un criterio racional o se cree un conflicto de competencia entre Estados. Por tanto, existe la presunción de que las prestaciones de servicios se llevan a cabo en el lugar en el que el sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica, pues esta presunción evita engorrosas búsquedas a autoridades tributarias y a los propios prestadores de los servicios.

Respecto al concepto de establecimiento permanente, el Tribunal se remite a la interpretación del artículo 11 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, en base a la jurisprudencia europea existente, en la que se establece que debe tratarse de un establecimiento que cuente con un grado suficiente de permanencia y una estructura de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y usar los servicios prestados en el seno de la actividad económica realizada. Así, el cumplimiento de los requisitos necesarios para ser considerado un establecimiento permanente a efectos del IVA debe realizarse teniendo en cuenta el sujeto beneficiario de los servicios, pero no del prestador de los mismos, como así se establece en la sentencia de 7 de abril de 2022.

Sobre el hecho de que el prestador y el beneficiario de los servicios estén vinculados también se pronuncia el Tribunal. Según el mismo, la existencia de un establecimiento permanente no tiene que depender en exclusiva del régimen jurídico de la entidad ni de la pertenencia a un mismo grupo empresarial, sino que debe valorarse la realidad de la actividad económica realizada.

Con todo, respecto a la situación particular de Cabot Switzerland, según el TJUE, para identificar el lugar donde esta empresa recibe la prestación de servicios, cabe establecer dónde se encuentran los medios humanos y técnicos utilizados por la sociedad, y no el lugar donde están los medios utilizados en la actividad de venta, realizada en un lugar diferente. Además, de la sentencia de 16 de octubre de 2014 se desprende que, aunque exista un convenio de prestación de servicios entre sociedades vinculadas, y las actividades económicas

realizadas beneficien mayormente a los consumidores del Estado miembro en el que se encuentra la sede del prestador, esto no sería suficiente para considerar que el destinatario tiene un establecimiento permanente en tal Estado.

Por todo ello, el TJUE concluye indicando que la interpretación correcta del artículo 44 de la Directiva del IVA es que un sujeto pasivo destinatario de determinados servicios, cuya sede de actividad económica se encuentra fuera de la Unión Europea, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios, cuando no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir un establecimiento permanente.

4. Análisis y relevancia para España

Del análisis de esta Sentencia subyace una clara concreción jurisprudencial del concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta. Al ser una sentencia del TJUE interpretando un artículo de la Directiva del IVA, impuesto armonizado en el conjunto de países de la Unión Europea, tiene una incidencia directa en el Estado español, al igual que en los demás países. Así pues, esta interpretación debe ser tenida en cuenta por España, pues afecta a la regulación efectuada por nuestro país.

La doctrina emitida en esta sentencia viene a enriquecer nuestra comprensión del artículo 69.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que se refiere a los supuestos en que los servicios se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto. Así, cuando el destinatario de los servicios no actúa como tal, la ley establece que los servicios se consideran prestados en el lugar donde este tenga su domicilio fiscal o un establecimiento permanente para el que el servicio sea prestado o, en ausencia de estos, el lugar de su residencia habitual.

Por tanto, de la interpretación contenida en la sentencia analizada se desprende que no surgirá el hecho imponible en el territorio de aplicación del impuesto cuando una sociedad de otro Estado sea beneficiaria de unos servicios realizados por una empresa con la sede de actividad económica en España, si no se acredita que la empresa destinataria cuenta con una estructura de medios técnicos y humanos suficiente para poder referirse al término establecimiento permanente, aunque exista una vinculación entre las empresas y pertenezcan al mismo grupo empresarial.

Este pronunciamiento del TJUE impacta directamente en la operativa de las empresas españolas que, por su actividad, contratan servicios a entidades situadas fuera de la Unión Europea. Con ello, se busca evitar posibles situaciones de doble imposición o de no imposición que podrían surgir si la empresa destinataria de los servicios no dispone de un establecimiento permanente suficientemente dotado de medios humanos y técnicos para recibir y usar los servicios prestados en el Estado miembro donde se encuentra el prestador de servicios.

XXXV CONGRESO AEDAF

26 - 28 de octubre, San Sebastián
Entre la excelencia técnica y la innovación

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Con el patrocinio principal de:

III LA LEY

cegid

LEFEBVRE

Y el patrocinio de:

GOLD AND SILVER.
Degussa 

Ferreres & Solé
Correduría de Seguros, S.L.
#E2KBROKERNET

Con la colaboración de:



DENEGACIÓN DE DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS Y PAGO DE INTERESES CONTRARIOS AL DERECHO UE: STJUE DE 8 DE JUNIO DE 2023, C-322/22

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

Una normativa nacional que deniega la devolución de un tributo recaudado infringiendo el Derecho de la Unión Europea y el pago de intereses por ese ingreso indebido es contraria a los principios de cooperación leal, efectividad y equivalencia. Tal normativa nacional no puede existir en virtud de los principios europeos mencionados, puesto que no puede limitarse temporalmente el periodo de devengo de intereses en base al momento en que se publica la sentencia del TJUE que declara la contrariedad del impuesto en cuestión con el Derecho comunitario.

Palabras clave

Principios comunitarios; Cooperación leal; Efectividad; Equivalencia; Intereses; Devolución Impuesto; Infracción Derecho comunitario

Abstract

National legislation which refuses repayment of a tax levied in breach of European Union law and the payment of interest on that undue payment is contrary to the principles of sincere cooperation, effectiveness and equivalence. Such national legislation cannot exist by virtue of the abovementioned European principles, since the period for the accrual of interest cannot be limited in time on the basis of the time at which the judgment of the CJEU declaring the tax in question to be contrary to Community law is published.

Keywords

Community principles; Fair cooperation; Effectiveness; Equivalence; Interest; Tax refund; Infringement of Community law

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia (*Naczelny Sąd Administracyjny*) realizó la presente petición de cuestión prejudicial, que recibió el TJUE el 12 de mayo de 2022. En el procedimiento del que trae causa la petición participaban E., que es un fondo de inversión estadounidense, y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia. El litigio versaba sobre la limitación que había impuesto la Administración Tributaria polaca al denegar el pago de intereses por los ingresos que había percibido indebidamente tal Administración infringiendo el Derecho de la UE..

Para la resolución de la cuestión, el TJUE realiza una labor de interpretación de los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad, en el contexto de los derechos de los particulares a recibir intereses por los ingresos indebidos de impuestos que infringen el Derecho de la Unión. A tales efectos, es relevante en este caso reproducir la normativa polaca sobre esta cuestión. Puesto que, el artículo 78 de la Ley General Tributaria polaca establece un límite temporal a la generación de intereses de demora en casos de devolución de ingresos indebidos derivados de la infracción de Derecho de la UE: los intereses se devengan desde el día en que se produce el ingreso indebido hasta su devolución, o hasta el trigésimo día desde la fecha de la publicación de la resolución del TJUE en el Diario Oficial de la Unión Europea.

2. Supuesto de hecho

El litigio surge a partir de la solicitud por parte de la sociedad afectada de la devolución de un ingreso indebido correspondiente al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, añadiendo los intereses desde el día en que se practicó un exceso de retención por este concepto hasta el día de devolución de los ingresos indebidos. La sociedad alegó que esos ingresos indebidos tenían su fundamento en la sentencia del TJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12).

En la resolución del 2 de marzo de 2018, la Administración tributaria de Polonia afirmó la existencia de esos ingresos indebidos y acordó la devolución de las cantidades demandadas por la entidad. La devolución en cuestión se produjo días después: el 28 de marzo de 2018. No obstante, en una resolución del mes siguiente, la misma Administración tributaria que había estimado la devolución de ingresos la denegó.

Mediante la resolución del 24 de abril de 2018, dicha Administración denegó la percepción de intereses por parte de la empresa en base a esos ingresos indebidamente obtenidos, si bien más tarde, basándose en el artículo 78.5 punto 2 de la Ley General Tributaria polaca, sí estimó parcialmente el abono de intereses a la sociedad. Esa estimación era particular de los intereses derivados de los ingresos indebidos correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013, exacta-

mente en el periodo que iba desde el día en que se retuvo el impuesto hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia mencionada. Es decir, el día 10 de julio de 2014, desestimando el resto de la pretensión. En lo que respecta al pago excesivo del 2014, la solicitud de intereses fue desestimada en su totalidad, ya que el impuesto fue retenido con posterioridad a esa fecha.

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia, órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial, señala que derivado de esta infracción del Derecho de la UE, de la que surgen unos ingresos indebidamente obtenidos por parte de la Administración tributaria, se pueden diferenciar tres situaciones: i) la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada en el plazo de 30 días desde la publicación de la resolución del TJUE; ii) la solicitud presentada una vez pasados esos 30 días, mientras que los ingresos indebidos se han producido antes de dicha expiración; iii) finalmente, la solicitud presentada después de la expiración del plazo de 30 días, ocurriendo la producción de ingresos indebidos también tras el plazo de expiración.

Las soluciones que plantea este Tribunal para cada una de las situaciones son distintas. En el primer supuesto, se devengan intereses desde el día en que se producen los ingresos indebidos hasta la fecha de reembolso de los mismos. En el segundo caso, los intereses deben devengarse desde la retención hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la resolución del TJUE en el Diario Oficial. Finalmente, en el tercer supuesto, no se devengan ningún tipo de intereses, que es la situación, según el tribunal remitente de la cuestión, ocurrida en el ejercicio 2014.

Derivado de esta diversidad de situaciones que pueden darse en la práctica, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco pregunta si esta limitación temporal del devengo de intereses sobre los ingresos indebidos derivados de la infracción del Derecho de la Unión garantiza la reparación del daño causado por la existencia de ingresos indebidamente obtenidos y la plena aplicación del principio de cooperación leal incluido en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea. En particular, el Tribunal remitente de la cuestión menciona expresamente los principios de efectividad, cooperación leal y equivalencia a la hora de preguntar si esta normativa nacional resulta incompatible con la configuración de dichos principios.

3. Fundamentos de derecho

El TJUE comienza analizando la jurisprudencia relativa al principio de cooperación leal del artículo 4.3 del TUE, en virtud del cual los Estados de la Unión deben eliminar las consecuencias ilegales de una violación del Derecho de la UE, y han de establecer la regulación procesal que se aplica a los recursos necesarios para garantizar los derechos de los ciudadanos, de forma que no sean menos favorables que los recursos propuestos por el Derecho interno, respecto al principio de equivalencia. Asimismo, tampoco ha de ser imposible o extremadamente complicado el ejercicio de los derechos atribuidos por el ordenamiento jurídico comunitario, en atención al principio de efectividad.

Además, el TJUE recuerda que todo ciudadano al que una autoridad nacional impone el pago de una tasa, un derecho, un impuesto u otro gravamen infringiendo el Derecho de la Unión tiene el derecho de obtener del Estado miembro correspondiente la devolución del ingreso indebidamente recaudado, añadiendo los intereses compensatorios derivados del impedimento de contar con dicha cantidad. De hecho, en cuanto a la naturaleza de esta infracción, la sentencia del TJUE de 28 de abril de 2022 ha establecido que los derechos a la devolución del pago de ese ingreso indebido y la percepción de intereses consiste en un principio general del Derecho de la Unión, cuya aplicación no debe limitarse a determinadas infracciones de ese Derecho.

Por ello, el Tribunal europeo considera que, con carácter general, los principios del Derecho de la Unión son totalmente aplicables cuando de una resolución del Tribunal de Justicia o de un órgano jurisdiccional nacional resulte que el pago de un impuesto ha sido establecido por una interpretación o aplicación errónea del Derecho de la UE. Como consecuencia, aunque la regulación relativa a los intereses de demora por impuestos indebidamente recaudados le corresponde a los Estados miembros, esta regulación no debe ser contraria al principio de equivalencia, según el cual no puede ser menos favorable su percepción en casos de recursos ante el Tribunal europeo que las que corresponden en recursos de carácter interno. En ningún caso, esa regulación de abono de intereses puede despojar al contribuyente de una indemnización adecuada por el tiempo en que no ha contado con la cuantía indebidamente atribuida a la Administración, según el TJUE. Esto significa que el periodo en que se devengan intereses debe contemplar desde la fecha en que paga la cantidad indebidamente pagada hasta la fecha en la que esa cantidad se devuelve.

Por tanto, de acuerdo con lo establecido por el TJUE, el artículo 78.5 de la Ley General Tributaria cumple a priori la exigencia del Derecho de la Unión relativa a la reclamación del pago de lo indebido. No obstante, la interpretación realizada por parte de la Administración polaca hace que, cuando la solicitud se realiza más de 30 días después de la publicación de la sentencia del TJUE en el Diario Oficial, se limita temporalmente ese devengo de intereses. A pesar de que, según el gobierno polaco, esa limitación intenta evitar que los contribuyentes traten de obtener una mayor cuantía de intereses retrasando el momento de presentación de las solicitudes de devolución.

En cuanto a la adecuación de la normativa nacional con los diferentes principios de la UE, el TJUE establece que, en relación con el principio de efectividad, la presentación de la solicitud de devolución de ingresos no puede exigirse a un contribuyente que no sea parte del litigio del TJUE, puesto que cabe la posibilidad de que no conozca del pronunciamiento en un plazo tan breve. Es decir, el interesado puede tener conocimiento pasados los 30 días que establece la normativa polaca, sin que por eso incurra en negligencia.

En los casos en que se excluye todo tipo de interés sobre el ingreso indebido cuando ese ingreso se produce tras la expiración del plazo de los 30 días siguientes a la publicación de la sentencia del TJUE, cabe decir que el hecho de que impuesto aplicado por un Estado miembro resulte ser contrario al Derecho de la UE, no significa que un contribuyente pueda evitar en la práctica el pago del impuesto en cuestión. En efecto, como expone la Comisión Europea en sus

observaciones, «no se excluye que se siga cobrando el impuesto, infringiendo el Derecho de la Unión, con posterioridad al pronunciamiento y a la publicación de tal sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea».

En conclusión, el TJUE declara la ilicitud de una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta posterior a 30 días tras la publicación de la sentencia del TJUE de la que se desprende que el tributo en cuestión es contrario al Derecho de la Unión, pone como límite temporal de generación de intereses el trigésimo día siguiente a dicha publicación o excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya realizado el ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día, en base al principio de efectividad en relación con el de cooperación leal.

4. Análisis y relevancia para España

El pronunciamiento del TJUE sobre el reconocimiento del derecho a obtener intereses por los ingresos indebidamente obtenidos por parte de la Administración tributaria obliga a revisar en el ordenamiento jurídico español la forma en que se implementan los derechos de los contribuyentes, a fin de garantizar que nuestra normativa interna de regulación tributaria se alinee completamente con los principios europeos de efectividad y cooperación leal.

Aunque en España no exista un artículo equivalente al de la Ley General Tributaria polaca, puesto que la ley española no diferencia si se trata de ingresos indebidos en virtud de una sentencia del TJUE o no, sí estamos ante una sentencia relevante en la medida en que el legislador español debe tener en cuenta que no puede restringir este derecho por parte de los contribuyentes sin incurrir en una infracción de los principios europeos de efectividad y cooperación leal. Puesto que, tal y como recalca la sentencia, no se puede limitar el derecho a percibir intereses por ingresos indebidos en función del momento en que se solicita la devolución o de cuándo se han producido esos ingresos. Si se hace, podría interpretarse como una infracción del principio de efectividad, que garantiza que los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión se protegen de manera efectiva.

Esto implica que en el ordenamiento jurídico-tributario español, cualquier norma o interpretación que restrinja el devengo de intereses sobre las cantidades que se hayan ingresado indebidamente y que tenga como consecuencia privar al contribuyente de un beneficio económico por el tiempo en que el dinero ha permanecido en manos de la Administración, debe ser objeto de un cuidadoso análisis. La normativa y la actuación administrativa deben orientarse a garantizar la plena efectividad de los derechos de los contribuyentes y la total reparación de la situación, sin que se produzca un enriquecimiento injusto para la Administración.

Asimismo, la sentencia también refuerza la relevancia del principio de cooperación leal, que obliga a los Estados miembros a eliminar las consecuencias ilegales de una infracción del Derecho de la Unión. Esto significa que las autoridades españolas deben tomar medidas activas para asegurar que la normativa

tributaria se alinee con las disposiciones de la Unión y que cualquier infracción se remedie de manera completa y eficaz.

Por consiguiente, aunque en el Derecho español no exista un precepto análogo al polaco, la sentencia tiene un impacto relevante en la medida que refuerza el marco de derechos y principios que deben respetar las autoridades tributarias españolas. Esto obliga a una constante revisión y adaptación de nuestras normas y prácticas tributarias para asegurar su plena compatibilidad con el ordenamiento de la Unión.

LA DISCRIMINACIÓN DE FONDOS DE INVERSIÓN INMOBILIARIA EXTRANJEROS IMPLICA UNA RESTRICCIÓN A LIBERTAD DE MOVIMIENTO DE CAPITALES: STJUE DE 27 DE ABRIL DE 2023, C-537/20

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

La normativa alemana sujeta por obligación real a los fondos de inversión inmobiliaria no residentes mientras que sus homólogos residentes están exentos del impuesto resulta contraria al artículo 63 del TFUE. El TJUE considera que esta diferencia de trato supone una restricción a la libertad de movimiento de capitales en la medida en que se trata de forma distinta dos tipos de inversión equivalentes solamente por motivo de su residencia fiscal. Esa diferencia no queda justificada ni por razones de interés general ni por no poder ser comparadas objetivamente ambas situaciones.

Palabras clave

Libre circulación de capitales; Impuesto sobre Sociedades; Discriminación; Fondos de inversión; No Residentes; Inversores.

Abstract

The German legislation which imposes a real obligation on non-resident real estate investment funds while their resident counterparts are exempt from tax is contrary to Article 63 TFEU. The CJEU considers that that difference in treatment constitutes a restriction on the free movement of capital in so far as two equivalent types of investment are being treated differently solely on the basis of their tax residence. That difference is not justified either on grounds of the public interest or because the two situations cannot be objectively compared.

Keywords

Free movement of capital; Corporate income tax; Discrimination; Investment funds; Non-residents; Investors.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Se trata de una cuestión prejudicial formulada por el Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania mediante resolución de 18 de diciembre de 2019, recibida en el TJUE el 21 de octubre de 2020. En el procedimiento participan como partes; por un lado, L Fund, que es un fondo de inversión inmobiliaria constituido, conforme al Derecho luxemburgués, en forma de fondo de inversión especializado y, por otro, Finanzamt D (Oficina Tributaria alemana), en relación con la sujeción de L Fund al Impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2008 a 2010.

Para la resolución de la cuestión, el TJUE debe llevar a cabo una interpretación del artículo 63 TFUE, precepto que proscribire toda restricción de movimientos de capitales entre países miembros y entre Estados miembros y terceros países. En particular, la doctrina que emana del TJUE establece que los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la UE y las libertades fundamentales protegidas por el TFUE.

2. Supuesto de hecho

El supuesto tiene su fundamento en que L Fund, el fondo de inversión inmobiliario especializado cuya sede y domicilio social se encuentran fuera del territorio alemán, percibe rentas procedentes del arrendamiento y venta de bienes inmuebles situados en Alemania y presenta declaraciones por el Impuesto sobre sociedades alemán por obligación real, aunque en su opinión no debería estar sujeto a tal imposición.

La Oficina Tributaria alemana confirmó la sujeción por obligación real de L Fund al impuesto citado y practicó liquidaciones de los ejercicios 2008 a 2010. L Fund impugnó tales liquidaciones ante el *Finanzgericht Münster* (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), que en 2017 corroboró el contenido de tales liquidaciones. Finalmente, el fondo de inversión no residente acabó presentando recurso de casación ante el *Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania).

El *Bundesfinanzhof* señaló que, conforme a la normativa tributaria alemana, el fondo de inversión recurrente estaba sujeto por obligación real al Impuesto sobre sociedades y no disfrutaba de ninguna exención, ni de tipo personal ni real. Esto significaba que, a diferencia de los fondos de inversión de tipo abierto regulados por el Derecho alemán, L Fund no podía acogerse a la exención prevista por las Leyes alemanas por ser un fondo extranjero.

Por estar basada esa diferencia de trato fiscal en el carácter nacional o extranjero del fondo de inversión, el Tribunal Supremo alemán planteó la cuestión de si la exclusión de un fondo extranjero del disfrute de esa exención es

compatible con el Derecho de la Unión, puesto que podría suponer una restricción a la libertad de movimientos de capital prevista en el artículo 63 del TFUE. No obstante, en ese planteamiento el propio órgano jurisdiccional argumenta que la exención de los fondos residentes tiene su fundamento en el principio de transparencia, y busca que las rentas solamente se graven una vez, esto es, a través del gravamen de los inversores que perciben tales rentas. Por ello, el Tribunal argumenta que en ambos casos las rentas percibidas tributan pero de formas distintas. La diferencia fiscal existente se debe a que, en el caso de fondos de inversión inmobiliaria no residentes que agrupan a inversores con el mismo carácter, debido al principio de territorialidad, el legislador alemán no tiene la posibilidad de garantizar la aplicación del Derecho alemán, como Estado miembro en cuyo territorio están situados los inmuebles en cuestión, a gravar a esos inversores no residentes.

Por lo tanto, L Fund, fondo de inversión inmobiliaria especializado extranjero, debe sujetar las rentas que obtiene de los bienes inmuebles situados en Alemania al Impuesto sobre Sociedades, siendo sus inversores no residentes los no sujetos a imposición en el citado Estado miembro. Sin embargo, el mismo fondo de inversión inmobiliaria pero residente no está sujeto al Impuesto de Sociedades alemán porque las rentas obtenidas se atribuyen a los inversores miembro del fondo.

Además sobre la cuestión acerca de la compatibilidad de la diferencia de trato entre fondos de inversión residentes y no residentes con el Derecho de la UE, el órgano jurisdiccional remitente también pregunta al TJUE si los fondos de inversión inmobiliaria especializados no residentes y los de Derecho nacional se hallan en una posición de comparabilidad. Este planteamiento viene porque los fondos de inversión nacional que agrupan a inversores institucionales no residentes no tributan por el Impuesto sobre Sociedades debido a la imputación directa de las rentas inmobiliarias a esos inversores no residentes. Por ello, como existe una sujeción expresa por obligación real de dichas rentas al Impuesto sobre Sociedades, el legislador nacional puede haber tenido en cuenta la situación fiscal de los propios inversores para establecer que el tratamiento fiscal aplicable no se base en el tipo del fondo sino en dónde residen los inversores que participan en tales fondos de inversión inmobiliaria.

3. Fundamentos de derecho

El TJUE resuelve la cuestión prejudicial exponiendo, en primer lugar, que la distinción en el tratamiento fiscal entre contribuyentes residentes y extranjeros no supone de forma automática una restricción a la libertad de movimiento de capitales del artículo 63 del TFUE. Así pues, el artículo 65 del TFUE engloba una excepción a este principio fundamental europeo, según el cual los Estados miembros tienen derecho a aplicar las disposiciones pertinentes de su normativa fiscal que distingan entre contribuyentes basadas en el lugar de residencia o lugar de inversión del capital. No obstante, el propio artículo 65, en su tercer apartado, limita el alcance de esta excepción, pues tal precepto establece que esas disposiciones nacionales no pueden constituir «ni un medio de discrimi-

nación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos».

Según la jurisprudencia europea, para que una normativa nacional no infrinja lo establecido materia de libre circulación de capitales, la diferencia de trato debe afectar a situaciones que no sean comparables objetivamente o estar justificada por interés general. Por ello, el TJUE examina las tres cuestiones: la existencia de una diferencia de trato, la comparabilidad de las situaciones y la posibilidad de que ese trato diferenciado estuviera justificado.

En primer lugar, como en la normativa alemana los fondos de inversión residentes disfrutan de una exención en el Impuesto sobre Sociedades mientras que los no residentes no pueden aplicarla, esto supone un tratamiento desfavorable para los segundos. Por ello, el Tribunal declara que este hecho puede significar que los fondos de inversión inmobiliaria no residentes dejen de invertir en inmuebles situados en Alemania, a la vez que disuadan a inversores residentes alemanes de invertir en fondos no residentes. Además, el hecho de que se grave a los inversores en su lugar cuando se aplica la exención no deja de significar una tributación diferente para los propios fondos de inversión. Por ello, entiende que del análisis de la normativa alemana se desprende que la misma es contraria a priori a la libertad de movimiento de capitales.

En segundo lugar, el TJUE procede a examinar si las situaciones son comparables entre ellas. Para realizar tal análisis, se basa en la jurisprudencia europea consolidada que defiende que la comparabilidad entre una situación transfronteriza e interna debe llevarse a cabo teniendo en cuenta el objetivo de la normativa nacional, así como su objeto y contenido. En este sentido, los fines perseguidos por la normativa nacional son que las rentas inmobiliarias de esos fondos no sean gravadas dos veces, dejando solamente la tributación personal de los inversores, aplicando el principio de transparencia y el de igualdad de trato entre inversiones directas y realizadas a través de un fondo de inversión. El TJUE también señala que, en la medida que los fondos de inversión no residentes también pueden tener inversores residentes en Alemania y, consecuentemente, el Estado alemán también puede ejercer su potestad tributaria sobre la renta de los mismos, un fondo de inversión inmobiliaria no residente se halla en una situación comparable a la de un fondo de inversión inmobiliaria residente. Además, el hecho de que los fondos residentes obtengan una exención, pero los no residentes no gocen de ella, supone una diferencia de situación objetiva entre los dos tipos de fondos.

De este modo, el TJUE concluye que, habiendo analizado los fines perseguidos por la normativa nacional y el criterio que distingue los diferentes tratamientos fiscales, que es solamente la residencia del fondo de inversión, ambos fondos de inversión se encuentran en una situación de comparabilidad objetiva.

Finalmente, el Tribunal examina si existe una razón de interés general para que una restricción a la libre movilidad de capitales esté amparada por el Derecho de la UE. A priori, el Gobierno alemán alega dos posibles razones serían la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal alemán y la de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

En cuanto a la razón relativa a guardar la coherencia del sistema fiscal alemán, según jurisprudencia anterior del propio TJUE, es necesario que exista una relación clara entre la ventaja fiscal y la compensación de la misma con un gravamen fiscal determinado. No obstante, el TJUE aclara que a su vez la misma no debe ir más allá de lo necesario. Por ello, el Tribunal concluye que esa coherencia seguiría existiendo si los fondos no residentes pudieran estar exentos en el citado impuesto, siempre que se asegurara que los inversores satisfacen un impuesto equivalente al de los sujetos inversores en un fondo de inversión residente. Además, esta opción sería menos restrictiva que el régimen actual, cuya diferencia de trato no puede justificarse por esta razón de interés general.

En relación con la necesidad de preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados, el TJUE establece que justificar la diferencia de tratamiento fiscal en la salvaguarda del reparto de la potestad tributaria entre Estados miembros puede aceptarse cuando el objetivo del régimen es evitar comportamientos que pongan en peligro el derecho de los Estados a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas dentro de su territorio. Sin embargo, si un Estado miembro decide no someter a los fondos de inversión residentes no puede alegar tal razón de equilibrio de la potestad tributaria para justificar la sujeción al impuesto sobre sociedades de los fondos no residentes que perciban tales rentas. La Sentencia del TJUE de 17 de marzo de 2022 (asunto C-545/19) llega en un caso análogo a esta misma conclusión.

4. Análisis y relevancia para España

Esta sentencia del TJUE también tiene un impacto relevante en el ordenamiento jurídico-tributario español y, en general, en el de todos los estados miembros de la Unión Europea. El tratamiento tributario menos favorable de los fondos de inversión inmobiliaria no residentes a diferencia de sus homólogos residentes resulta contrario al artículo 63 TFUE.

La importancia de esta resolución es notoria al poder extrapolarse a otro tipo de entidades en que existen normativas fiscales nacionales que pueden suponer una restricción a la libertad de movimiento de capitales, por tratar fiscalmente de forma diferente a las entidades según tengan su residencia en el Estado miembro o en el exterior.

Este fallo tiene un impacto significativo para las autoridades fiscales españolas y para los fondos de inversión inmobiliaria que operan en España. Para las autoridades fiscales, significa que cualquier ley o normativa que trate de manera diferente a los fondos de inversión inmobiliaria residentes y no residentes es contrario al derecho de la Unión Europea. En ese caso, requiere una revisión de las leyes y normativas fiscales actuales para asegurarse de que cumplen con esta interpretación.

En el caso de España, el Tribunal Supremo ya se ha manifestado sobre estas cuestiones en una serie de sentencias recientes, dictadas entre los días 5 y 11 de abril de 2023. En ellas, se analizaba el tratamiento fiscal diferente entre los fondos de inversión libre residentes, que tributan en España al 1%, y los no resi-

dentos, que tributan a un tipo ente el 15% y el 19%. El Tribunal Supremo concluye en las sentencias que ese trato fiscal distinto es contrario a la libertad de circulación de capitales del artículo 63 del TFUE.

La regulación de estos fondos no residentes es discriminatoria y no tiene justificación válida, por lo que no debe ser aplicada si el fondo no residente presenta características comparables a los fondos de inversión libre españoles. Lógicamente, las diferentes sentencias del Tribunal Supremo consideran que la normativa española infringe el Derecho de la UE por no prever un mecanismo o requisitos para que los fondos residentes en el extranjero puedan aplicar el tipo del 1%, previsto según la legislación interna para los fondos residentes.

Por ello, para los fondos de inversión inmobiliaria que operan en España, este fallo puede abrir la puerta a posibles reclamaciones si se encuentran sujetos a un tratamiento fiscal diferente en función de su residencia. Esto podría resultar en una reducción de su carga fiscal si pueden demostrar que han sido tratados de manera desigual en comparación con sus homólogos residentes.

Además, esta sentencia también puede tener un impacto en la inversión inmobiliaria en España y en la Unión Europea en general. Si los fondos de inversión inmobiliaria no residentes son tratados de la misma manera que los residentes, esto podría incentivar una mayor inversión transfronteriza, lo que podría tener un efecto positivo en el mercado inmobiliario.

EXCEPCIÓN A LA EXENCIÓN OBLIGATORIA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD: STJUE DE 22 DE JUNIO DE 2023, C-833/21

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

Si bien el Derecho de la Unión Europea prevé un sistema de exenciones obligatorias en el marco de la imposición de productos energéticos y de la electricidad, existe una excepción que permite a los Estados miembros gravar el carbón usado para producir electricidad «por motivos de política medioambiental». La normativa española del Impuesto sobre el Carbón cumple este requisito, puesto que el TJUE ha identificado un vínculo entre la estructura de este impuesto especial y el objetivo de influir en el comportamiento de los sujetos pasivos para proteger en mayor medida el medio ambiente.

Palabras clave

Impuestos Especiales; Cuestión prejudicial; Ley 38/1992; Política medioambiental; Directiva 2003/96; Exención; Energía.

Abstract

While EU law provides for a system of mandatory exemptions in the framework of the taxation of energy products and electricity, there is an exception which allows Member States to tax coal used to produce electricity «for environmental policy reasons». The Spanish Coal Tax legislation fulfils this requirement since the CJEU has identified a link between the structure of this special tax and the objective of influencing the behaviour of taxable persons in order to further protect the environment.

Keywords

Excise duties; Preliminary ruling; Law 38/1992; Environmental policy; Directive 2003/96; Exemption; Energy.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-833/21, de 22 de junio de 2023, tiene como objeto una petición de decisión prejudicial planteada por la Audiencia Nacional española, mediante auto de 14 de diciembre de 2021, que recibió el TJUE el 31 de diciembre de 2021.

No existía una doctrina anterior del TJUE que resolviera el supuesto planteado por parte de la Audiencia Nacional, si bien el TJUE a la hora de crear nueva doctrina sí se basa en jurisprudencia anterior que interpreta algunos artículos de las Directivas.

2. Supuesto de hecho

El procedimiento del que trae causa la cuestión prejudicial tiene como partes; por un lado, a Endesa Generación, S.A.U., («Endesa») y, por otro lado, al Tribunal Económico-Administrativo Central. Endesa es una sociedad que se dedica a la producción de energía eléctrica mediante el consumo de carbón adquirido a una entidad vinculada. Esa sociedad vinculada se acogió a la exención del Impuesto sobre el carbón porque lo adquiriría con destino a la reventa. No obstante, en un procedimiento de inspección relativo al ejercicio 2013, se consideró que el carbón que adquirió Endesa debía gravarse porque se destinaba a consumo para producción de energía eléctrica, y esto suponía la realización del hecho imponible del Impuesto.

La sociedad Endesa, que no estaba de acuerdo con esta interpretación, presentó reclamación económico-administrativa cuestionando varios extremos: la forma de cálculo del Impuesto sobre el Carbón; la tributación de las cantidades de carbón exentas por parte de su proveedor, y la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del propio Impuesto. Sin embargo, el TEAC desestimó lo alegado por Endesa y confirmó, por un lado, la forma de cálculo de la base imponible y, por otro, que el hecho de que tributaran partidas declaradas exentas no constituía doble imposición, ya que el adquirente las destinaba a autoconsumo para la producción de electricidad. Aunque el TEAC no se pronunció sobre la conformidad o no de la Ley 15/2012 con el Derecho de la UE.

Más tarde, Endesa presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, formulando las mismas alegaciones que ante el TEAC y solicitando el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE sobre el extremo al que no había dado respuesta el TEAC: la conformidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión. La Audiencia Nacional, en su contestación, establece que la base imponible del Impuesto sobre el Carbón debe calcularse teniendo en cuenta el poder calorífico superior, ya que la normativa española establece un tipo de gravamen fijo, y que el hecho imponible se produce efectivamente cuando se adquiere carbón con el objetivo de producir energía eléctrica. La Audiencia Nacional traslada sus dudas sobre si el Impuesto sobre el Carbón

tiene finalidad medioambiental, en el sentido del artículo 14.1 a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE. Por ello, el Tribunal expresa su duda de si la imposición del consumo de carbón para producir electricidad es conforme con el Derecho de la UE, por dos razones. Por un lado, según la Disposición Adicional 2ª de la Ley 15/2012, el Impuesto sobre el Carbón tiene finalidad presupuestaria. Por otro lado, la Audiencia Nacional considera que la estructura del impuesto no refleja finalidad medioambiental ninguna, en el sentido de que lo recaudado no se destina a reducir el impacto sobre el medioambiente del carbón utilizado.

Finalmente, la Audiencia Nacional decide suspender el procedimiento y plantear las siguientes tres cuestiones prejudiciales, que son las siguientes: «i) Si es compatible con el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96 la normativa nacional española que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad cuando, pese a proclamar que su objetivo es proteger el medio ambiente, esta finalidad no tiene reflejo en la estructura del impuesto, y se destina la recaudación a financiar los costes del sistema eléctrico; ii) Si puede considerarse que el objetivo medioambiental tiene concreción en la estructura del impuesto por el hecho de que los tipos de gravamen se establezcan en relación al poder calórico del carbón empleado en la generación de electricidad; iii) Si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no se someta a tributación la utilización de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente».

En definitiva, la petición de decisión prejudicial tiene como objeto la interpretación del artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, según el cual los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental.

3. Fundamentos de derecho

En cuanto al marco jurídico aplicable en la resolución de esta cuestión por parte del TJUE, cabe distinguir entre el Derecho europeo y la normativa nacional. En el marco del Derecho europeo, podemos mencionar los artículos 1, 10 y 14.1 a) y anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96/CE, indicada anteriormente. En cuanto a la normativa nacional, se hace referencia a la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en su versión modificada por la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Para resolver la cuestión prejudicial, el TJUE analiza el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE. Según el mismo, los Estados miembros deben eximir del Impuesto a los productos energéticos y a la electricidad utilizados con fines de producción eléctrica. No obstante, según la segunda frase del artículo, el Derecho de la UE permite el gravamen de estos productos por motivos de política medioambiental. Además, el precepto añade que la imposición de estos productos no se tiene en cuenta para comprobar el cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10 de la mencionada Directiva. Por tanto, la finalidad de la Directiva 2003/96 es obligar a los Estados

a gravar de forma armonizada la electricidad producida, debiendo quedar exentos los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, puesto que lo contrario supondría una doble imposición de la misma.

No obstante, según el TJUE ese riesgo de doble imposición no está totalmente proscrito por el Derecho de la Unión, sino que, de acuerdo con la segunda frase del artículo 14.1 a) de la Directiva, los Estados tienen la posibilidad de someter a tributación los productos energéticos utilizados para producir electricidad cuando ello se prevea con objetivos de política medioambiental. Así, el TJUE se pronuncia sobre los requisitos existentes para considerar la existencia de motivos medioambientales que permitan la imposición doble de los productos eléctricos sin resultar contrario al Derecho de la Unión.

En este marco, el TJUE considera que no existe una incompatibilidad entre que una determinada normativa tenga fines presupuestarios y otros fines diferentes. Así, entiende que «todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria», el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que establece que los Estados pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, si se respetan las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA en relación con la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Así, el TJUE considera que para admitir que existe un fin específico, un gravamen en el que existe afectación predeterminada de los ingresos debe tener, además, un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión. No obstante, en los casos en que la afectación predeterminada no sea evidente, solo puede defenderse la existencia de un fin específico en el sentido de la Directiva 2008/118 si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin invocado. En relación con los productos contaminantes, esa influencia en el comportamiento podría ser desalentar su consumo gravando los propios productos.

Por su parte, la Comisión europea considera que no procede comprobar la existencia de un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición para determinar si un Estado miembro ha establecido una excepción a la exención obligatoria de los productos energéticos «por motivos de política medioambiental». Entiende que es un elemento relevante el criterio de la estructura del impuesto, puesto que, gracias a la misma se puede fomentar la utilización de productos energéticos menos nocivos para el medio ambiente y, por tanto, cumplir el requisito de política medioambiental.

De modo que, los «motivos de política medioambiental» a que se refiere el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96 pueden incluirse en la categoría de «fines específicos» del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Por ello, se impone un gravamen «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión,

o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, presenta una estructura impositiva que busca influir en el comportamiento de los contribuyentes para lograr una mayor protección del medio ambiente.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia implica un avance significativo en la interpretación de la legislación de impuestos sobre energía en la Unión Europea, especialmente en lo que respecta a la tributación de los combustibles fósiles en España, porque es la propia Audiencia Nacional española quien presenta la cuestión prejudicial ante el TJUE.

El Tribunal español se pregunta si de la regulación contenida en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se deriva que el Impuesto sobre el Carbón tiene una motivación medioambiental, pues en el preámbulo de la Ley se menciona que el objetivo sería «armar el sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad». En particular, la Audiencia Nacional tiene dudas sobre si esta motivación general es suficiente para cumplir con las exigencias de la Directiva, o si también sería necesario que dicha motivación fuera confirmada a través de los efectos del propio Impuesto en la práctica, por ejemplo, cambiando el comportamiento del consumo de energía hacia fuentes más respetuosas con el medio ambiente.

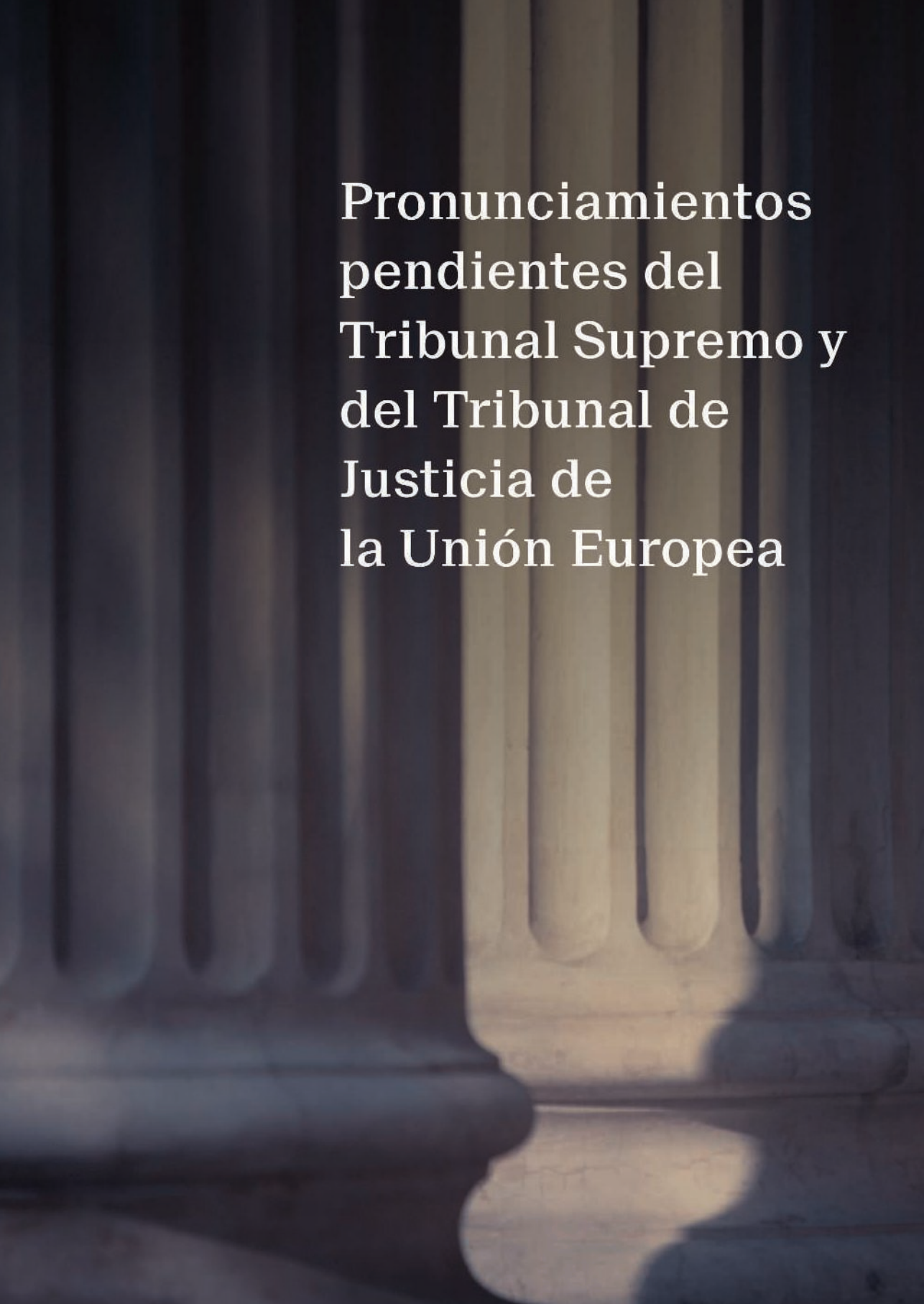
En particular, el TJUE se pronuncia sobre el hecho de que los ingresos derivados del impuesto se destinen a financiar los costes del sistema eléctrico español. Según el sentido del artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96, el Tribunal aclara que no se exige un vínculo claro entre el destino de los ingresos y el objetivo final de la imposición. Por ello, en la medida en que la recaudación tenga como destino finalidades relacionadas con la mejora del sistema y objetivos medioambientales de la Unión Europea, puede confirmarse que a través del gravamen nacional se está persiguiendo la protección del medio ambiente.

Además, según el análisis realizado por la Comisión, como se prevé una disminución del uso del carbón en la producción de electricidad, el impacto presupuestario de este gravamen debe ponerse en relación con los efectos de la imposición sobre el medio ambiente. Según la misma, crear una excepción al sistema de exenciones comunitario tiene un doble impacto, esto es, tanto presupuestario como en el comportamiento de los individuos. Así, medidas como la tributación del uso del carbón en España significarían a corto plazo elevados ingresos presupuestarios y, a largo plazo, esos efectos se modificarían dando paso al cambio del comportamiento en los sujetos pasivos del Impuesto. De tal forma, se alcanzaría la protección del medio ambiente, finalidad última del gravamen analizado.

Por todo ello, el TJUE acaba estableciendo que el hecho de que el carbón utilizado para producir electricidad esté sujeto a gravamen, no demuestra por sí mismo que la excepción a la exención obligatoria de la imposición del carbón usado para producir electricidad no tenga una finalidad medioambiental real.

Por tanto, la contestación a la cuestión prejudicial reside en que la normativa española del Impuesto sobre el Carbón cumple el requisito de su establecimiento «por motivos de política medioambiental», ya que existe una relación entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en la medida en que la estructura del impuesto, aun teniendo una finalidad presupuestaria, también influye en la conducta de los ciudadanos permitiendo una mejora en la protección medioambiental.

Este fallo es crucial para las interpretaciones futuras de la Directiva 2003/96/CE, ya que establece el precedente de que un gravamen puede cumplir tanto con fines presupuestarios como con otros fines, como los de política medioambiental. Este aspecto es relevante para las políticas fiscales de todos los Estados miembros, y específicamente para el marco tributario español.

A close-up photograph of a classical column capital, showing the fluted shafts and the decorative top. The lighting is dramatic, highlighting the texture and curves of the stone.

Pronunciamientos
pendientes del
Tribunal Supremo y
del Tribunal de
Justicia de
la Unión Europea

CUESTIONES ADMITIDAS A CASACIÓN POR EL TRIBUNAL SUPREMO PENDIENTES DE RESOLUCIÓN

Gabinete de Estudios de AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de los recursos de casación admitidos por el Tribunal Supremo que mayor interés presentan para la práctica profesional.

CATEGORÍAS Y ELEMENTOS TRIBUTARIOS

Procedimiento de apremio. Prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad.

Auto del Tribunal Supremo 4729/2023 de 26 de abril de 2023, rec. 7701/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si la Administración tributaria puede acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario persona física acciones o participaciones de aquella y esta persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, por lo que ejerzan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 81 y 170.6 de la Ley 58/2003 (LGT).
- Artículo 42 del Código de Comercio.

Principio de regularización íntegra. Posibilidad de rectificar liquidaciones de ejercicios prescritos.

Auto del Tribunal Supremo 10843/2023 de 20 de julio de 2023, rec. 7974/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de bases imponibles negativas debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 9.3 de la Constitución Española.
- Artículo 66 de la Ley 58/2003 (LGT).

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Agotamiento de la vía económico-administrativa previo al acceso a la vía jurisdiccional. Solicitud de rectificación de autoliquidación.

Auto del Tribunal Supremo 10832/2023 de 20 de julio de 2023, rec. 607/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si la solicitud de rectificación de una autoliquidación tributaria puede considerarse o no, un mecanismo de agotamiento de la vía económico-administrativa, a los efectos de considerar aplicable la doctrina de la Sala relativa a la eliminación del formalismo del agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de acceso a la vía jurisdiccional cuando se impetra a la Administración algo que no puede satisfacer, como es la declaración de inconstitucionalidad de una ley, no sólo a los recursos administrativos, sino también a las autoliquidaciones tributarias.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 25.1 y 51.1.c) de la Ley 29/1998 (LJCA)
- Artículos 14, 24.1 y 106.1 de la Constitución Española.
- Asimismo, interesa la interpretación de la doctrina de esta Sala que determina la no obligatoriedad de interponer reclamación administrativa previa cuando el único motivo de impugnación de la actuación administrativa es la inconstitucionalidad de la norma (sentencias nº 815/2018, de 21 de mayo y 810/2020, de 18 de junio).

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Residencia fiscal. Comprobación. Certificado de residencia emitido por un país con el que existe convenio.

Auto del Tribunal Supremo 6696/2023 de 10 de mayo de 2023, rec. 7744/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si un órgano judicial o administrativo, a fin de comprobar la residencia fiscal de un administrado, puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, por el hecho de que en ese país no tribute por sus rentas mundiales al estar sometida a un régimen fiscal que, aunque se aplica a residentes, limita la imposición a las rentas obtenidas en ese Estado.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 4 del Convenio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 1975.
- Artículos 94 y 96 de la Constitución española.
- Artículo 9 de la Ley 35/2006 (LIRPF).

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Normas específicas de valoración. Aportaciones no dinerarias a sociedades.

Auto del Tribunal Supremo 4728/2023 de 26 de abril de 2023, rec. 7097/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la LIRPF y 18 LIS.

En función de la respuesta que se dé a la pregunta anterior aclarar si la determinación del valor de las aportaciones no dinerarias efectuadas por una persona física a una sociedad vinculada se rige por las normas específicas de valoración contenidas en el artículo 37.1.d) LIRPF y 17.4 LIS y constituye una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1 c) y/o i) de la LGT y, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 o, por el contrario, en el caso de que debe efectuarse por las normas especiales de valoración del artículo 41 LIRPF supone la fijación del valor por aplicación de una

norma legal (artículo 159.5 del RGAT y 18 LIS), en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 37.1.b) y 41 de la Ley 35/2006 (LIRPF).
- Artículos 17.4.b) y 18.12 de la Ley 27/2014 (LIS).
- Artículos 57, 134 y 135 de la Ley 58/2003 (LGT)
- Artículo 159.5 Real Decreto 1065/2007 (RGAT)

Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cómputo de pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades.

Auto del Tribunal Supremo 9824/2023, de 5 de julio de 2023, rec. 8830/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 33.5.c) de Ley 35/2006 (LIRPF).
- Artículo 31 de la Constitución.

Rendimientos de actividades económicas. Rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen.

Auto del Tribunal Supremo 10855/2023, de 20 de julio de 2023, rec. 544/2023

Cuestión con interés casacional: Discernir, interpretando los artículos 25.4 y 27.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio si, para que los rendimientos obtenidos por deportistas profesionales por la cesión de derechos de imagen puedan ser calificados como rendimientos de actividades económicas en el IRPF, es necesario que dicha cesión conlleve por parte de los deportistas una actividad propia y distinta de la actividad deportiva.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 25.4 y 27.1 de la Ley 35/2006 (LIRPF).

- Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la sentencia de 15 de diciembre de 2021 (RCA 7113/2019).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Gastos deducibles. Gastos contabilizados erróneamente en un ejercicio posterior al de devengo, cuando este último se encuentra prescrito.

Auto del Tribunal Supremo 7786/2023, de 14 de junio de 2023, rec. 7261/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si en el impuesto sobre sociedades procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 11.3 de la Ley 27/2014 (LIS).
- Artículos 66 y 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Devolución de ingresos indebidos. Devolución de los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Interés de demora. Anatocismo.

Auto del Tribunal Supremo 9305/2023 de 28 de junio de 2023, rec. 8429/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, –en los supuestos en los que la Administración Tributaria ha procedido a la devolución los pagos fraccionados mínimos ingresados en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades con anterioridad a la declaración de la inconstitucional de dicha norma por la STC 78/2020, de 1 de julio–, para compensar al obligado tributario por la privación de la disponibilidad de dicha cantidad basta con abonar los intereses entre la fecha en que se efectuó el ingreso y la de su devolución, o si, por el contrario, al abonarse dichos intereses de demora deben calcularse y abonarse nuevos intereses calculados sobre el importe de los intereses de demora.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 32 y 120.2 de la Ley 58/2003 (LGT).
- Artículos 31 y 118.2 in fine de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya.

Reversión de pérdidas por deterioro de valores representativos del capital en entidades. Disposición transitoria decimosexta de la LIS.

Auto del Tribunal Supremo 9303/2023 de 05 de julio de 2023, rec. 8251/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, es posible por vía interpretativa la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Plantea análoga cuestión que el RCA/8499/2022.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 9.3, 31.1 y 86.1 de la Constitución Española.
- Disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014 (LIS), en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Gastos no deducibles. Operaciones vinculadas. Método del precio libre comparable. Comparable interno.

Auto del Tribunal Supremo 10869/2023, de 20 de julio de 2023, rec. 6925/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si, las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad. Precisar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso. Aclarar si; la fijación de un tipo de interés de mercado

para concretar los intereses devengados a computar como gasto deducible para una entidad deudora puede ser valorado en los términos del artículo 16 TRLIS mediante el comparable interno elegido (tipo de interés efectivo de crédito otorgado a la entidad por un pool bancario independiente de entre 4,5% y 4,7 %, eligiendo el tipo superior de dicha banda de tipos), y, si dicho comparable interno cumple con las exigencias de motivación mínimas y se corresponde a una operación interna con suficientes rasgos de comparabilidad a la que se pretendía valorar por la Administración.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 14.1.e) y 16, apartados 1.1º, 3 y 4.1º. a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

IVA. Exención. Operaciones consistentes en gestión discrecional de carteras de clientes. Cambio de criterio de la DGT motivado por la STJUE de 19/07/2012, asunto C-44/11. Posibilidad de regularización de ejercicios no prescritos en los que el criterio mantenido por la DGT era el asumido por el obligado tributario.

Auto del Tribunal Supremo 6691/2023 de 10 de mayo de 2023, rec. 7664/2022

Cuestión con interés casacional: Precisar si las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos *ex tunc* o *ex nunc* sobre la administración tributaria española. Determinar si un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 9.3 CE.
- Artículo 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT).
- Artículo 68.1 Real Decreto 1065/2007 (RGAT).

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Reducción por parentesco. Aplicación en caso de consolidación de dominio en caso de no haber autoliquidado impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio y se encuentre ya prescrito.

Auto del Tribunal Supremo 7227/2023 de 7 de junio de 2023, rec. 6969/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 26 c) de la Ley 29/1987 (LISD).
- Artículo 51 del Real Decreto 1629/1991 (RISD).

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Valoración de las participaciones en fondos propios de entidades. Principio de íntegra regularización.

Auto del Tribunal Supremo 9827/2023 de 5 de julio de 2023, rec. 8950/2022

Cuestión con interés casacional: Determinar, en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, si el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 16.1 de la Ley 19/1991 (LIP).
- Artículos 9.3 y 31.1 de la Constitución Española.

Puntos de conexión. Competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el impuesto.

Auto del Tribunal Supremo 9287/2023 de 05 de julio de 2023, rec. 9082/2022

Cuestión con interés casacional: 1. Determinar si la competencia de una Comunidad Autónoma para liquidar el Impuesto de Patrimonio depende únicamente de la correcta identificación del punto de conexión –lugar de la residencia habitual del obligado tributario– o por el contrario, es exigible una previa modificación del domicilio fiscal por la vía del procedimiento de comprobación de domicilio fiscal de los artículos 148 y ss. del Real Decreto 1065/2007. 2. Matizar, confirmar o revocar, interpretando el artículo 88.2.a) LJCA, el criterio de la Sala en cuanto a la idoneidad de las sentencias de contraste dictadas por la misma sala y sección que la recurrida, discerniendo si cabría apreciar la concurrencia del requisito de ajenidad cuando, invocando el citado supuesto, se cita como contradictoria una sentencia dictada por la misma sala y sección que la recurrida, pero cuya composición ha variado; que analiza un supuesto objetivo y subjetivamente idéntico al sustanciado en la primera sentencia y, finalmente, teniendo en cuenta, además, el breve periodo de tiempo transcurrido entre el dictado de ambas por la misma Sección.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 23 y 24 de la Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA).
- Artículo 3.2. 9 del Real Decreto 2451/1998 (Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas).
- Artículos 3.3. 31.2, 54 y 55 de Ley 22/2009 (por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía)
- Artículos 148 y ss. Real Decreto 1065/2007 (RGAT).

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Gabinete de Estudios de AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

CARTA DE DERECHOS FUNDAMENTALES

◦ Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 50 – Principio non bis in idem – Sobreseimiento del proceso – Resolución de un fiscal – Examen del fondo del asunto – Investigación exhaustiva – Examen de las pruebas

Asunto C-58/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Curtea de Apel Craiova (Tribunal Superior de Craiova, Rumanía)

Fecha de las conclusiones: 8 de junio de 2023

Abogado General: Nicholas Emiliou

Nombre de las partes: Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Craiova

Propuesta del Abogado General:

En conclusión, propongo que el Tribunal de Justicia responda a la cuestión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Craiova (Tribunal Superior de Craiova, Rumanía) que una persona solo puede considerarse absuelta mediante

sentencia penal firme, en el sentido del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, como consecuencia de la adopción por un fiscal de una resolución de sobreseimiento cuando no se ha impuesto a dicha persona sanción u otra medida punitiva, si, en particular: i) la resolución se basa en un examen del fondo del asunto que es el resultado de una investigación exhaustiva consistente en una evaluación minuciosa de un conjunto de indicios suficientemente completo, y ii) del texto de la resolución se desprende que se ha examinado debidamente la situación jurídica específica de esa persona como responsable de los hechos supuestamente constitutivos de una infracción.

LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

o Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad directa – Artículo 49 TFUE – Exacción impuesta a las entidades de crédito para financiar la seguridad social – Posibilidad de practicar deducciones de la base imponible ofrecida a las entidades dotadas de personalidad jurídica – Justificación – Reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros

Asunto C-340/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo – CAAD), Portugal]

Fecha de las conclusiones: 13 de julio de 2023

Abogado/a General: Sr. Priit Pikamäe

Parte demandante: Cofidis

Parte demandada: Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera)

Propuesta del Abogado General:

La libertad de establecimiento consagrada en el artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que solo permite a las entidades de crédito residentes y a las filiales de entidades de crédito no residentes, dotadas de personalidad jurídica, excluyendo en consecuencia a las sucursales de entidades de crédito no residentes, que carecen de personalidad jurídica, deducir sus fondos propios, así como los instrumentos de deuda asimilables, de la base imponible de un impuesto que grava el pasivo de estas entidades.

LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

o Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Libre circulación de capitales – Artículos 63 TFUE a 65 TFUE – Impuesto sobre sucesiones – Bienes inmuebles situados en un tercer país – Trato fiscal favorable dispensado a los bienes situados en un Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo – Restricciones – Justificación por razones de política social – Política de vivienda – Proporcionalidad

Asunto C-670/21

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania)

Fecha de las conclusiones: 9 de febrero de 2023

Abogado General: Anthony Michael Collins

Parte demandante: BA

Parte demandada: Finanzamt X

Propuesta del Abogado General:

El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que:

- no se opone a una normativa nacional que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, trata de manera más favorable el valor de los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales en un Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo que el de los bienes situados en un tercer país destinados al mismo uso, con el fin de fomentar la disponibilidad de viviendas de alquiler asequible en la Unión Europea y en el Espacio Económico Europeo, siempre y cuando la normativa nacional sea adecuada para alcanzar el objetivo perseguido y no existan medidas menos restrictivas pero igual de eficaces para lograr dicho objetivo;
- se opone a una normativa nacional que, a efectos del cálculo del impuesto sobre sucesiones, trata de manera más favorable el valor de los bienes inmuebles arrendados con fines residenciales en un Estado miembro o en un Estado del Espacio Económico Europeo que el de los bienes situados en un tercer país destinados al mismo uso, con el fin de garantizar la efectividad del control tributario, en caso de que exista un marco jurídico para el intercambio de la información pertinente entre las autoridades fiscales competentes.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

◦ **Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE en relación con la interpretación de los artículos 14, apartados 1, 15, apartado 1, y 24 apartado 1, de Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA)**

Asunto C-60/23

Cuestión planteada:

Una prestación que consiste en la recarga de un vehículo eléctrico realizada para el usuario del vehículo en un punto de recarga, ¿constituye una entrega de bienes en el sentido de los artículos 14, apartado 1, y 15, apartado 1, de la Directiva del IVA?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe considerarse que existe tal entrega en cada fase de una cadena de operaciones en la que interviene una empresa intermediaria cuando la cadena de operaciones va acompañada de contratos en cada fase, pero solo el usuario del vehículo tiene la facultad de disposición sobre circunstancias como la cantidad, el momento y el lugar de la recarga y el modo en que se utilizará la electricidad?

Fecha de presentación: 6 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso- Administrativo, Suecia)

Fecha de la resolución de remisión: 3 de febrero de 2023

Parte demandada, recurrente y recurrida en casación: Digital Charging Solutions GmbH

Parte demandante, recurrida y recurrente en casación: Skatteverket

◦ **Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.**

Asunto C-73/23

Cuestión planteada:

1. ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 1 y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en la citada disposición únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, mientras que siguen exentos del IVA los juegos de azar o de dinero que no se ofrecen por vía electrónica?

2. ¿Deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten a un Estado miembro excluir del beneficio de la exención prevista en esta disposición únicamente a los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica, con exclusión de las loterías, que siguen exentas del IVA con independencia de que se ofrezcan o no por vía electrónica?
3. ¿Permite el artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que un tribunal superior decida mantener los efectos de una disposición de Derecho interno que ha anulado por infringir el Derecho interno, sin pronunciarse sobre la infracción del Derecho de la Unión que también se ha invocado ante dicho tribunal y, por consiguiente, sin plantear una cuestión prejudicial acerca de la compatibilidad de dicha disposición de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni preguntar al Tribunal de Justicia sobre las condiciones en que podría decidir mantener los efectos de esa disposición pese a su incompatibilidad con el Derecho de la Unión?
4. En caso de respuesta negativa a alguna de las cuestiones anteriores, ¿puede la Cour constitutionnelle mantener los efectos pasados de las disposiciones que ha anulado por su incompatibilidad con las normas nacionales sobre reparto de competencias, cuando dichas disposiciones son también incompatibles con la Directiva 2006/112, a fin de evitar las dificultades presupuestarias y administrativas que ocasionaría la devolución de los impuestos ya satisfechos?
5. En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿es posible devolver al sujeto pasivo el IVA que abonó sobre el margen bruto real de los juegos y apuestas que gestiona en virtud de disposiciones incompatibles con la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal?

Fecha de presentación: 10 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal de première instance de Liège

Fecha de la resolución de remisión: 30 de enero de 2023

Parte demandante: Chaudfontaine Loisirs SA

Demandada y demandante en intervención forzosa y garantía: État belge, representado por el Ministre des Finances

Otra parte y demandada en intervención forzosa y garantía: État belge, representado por el Ministre de la Justice

◦ **Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.**

Asunto C-87/23

Cuestión planteada:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 1 en el sentido de que una organización sin ánimo de lucro cuya actividad tiene por objeto la ejecución de programas de ayuda estatal financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional ha de ser considerada como sujeto pasivo que realiza una actividad económica?
2. ¿Debe interpretarse el artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que una asociación que en la práctica no presta servicios de formación ha de equipararse, no obstante, al prestador del servicio cuando los servicios se han adquirido de otro operador económico para permitir la ejecución de un proyecto de ayuda estatal financiado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional?
3. Cuando el prestador del servicio únicamente recibe del destinatario del servicio una contraprestación parcial por el servicio prestado (30 %) y el valor restante del servicio se liquida en forma de abono de la ayuda procedente del Fondo Europeo de Desarrollo Regional, ¿es la contraprestación imponible, de conformidad con el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, el importe total que el prestador del servicio recibe tanto del destinatario del servicio como de un tercero en forma de abono de la ayuda?

Fecha de presentación: 15 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Administratīvā apgabaltiesa

Fecha de la resolución de remisión: 14 de febrero de 2023

Parte demandante: Biedrība «Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija»

Parte demandada: Valsts ieņēmumu dienests

◦ **Petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.**

Asunto C-122/23

Cuestión planteada:

¿Vulnera los principios del sistema común del IVA de la Unión Europea una disposición nacional en virtud de la cual, en relación con la franquicia del impuesto prevista en el título XII, capítulo 1, de la Directiva 2006/112 1 del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, los sujetos pasivos reciben un trato diferente en función de la rapidez con la que alcancen el umbral del volumen de operaciones que determina la obligatoriedad del registro a efectos del IVA?

¿Se opone la Directiva 2006/112 del Consejo a una disposición nacional con arreglo a la cual la franquicia del impuesto en caso de una entrega de bienes con arreglo al título XII, capítulo 1, de la Directiva 2006/112 depende de que el proveedor cumpla la obligación de solicitar el preceptivo registro a efectos del IVA dentro del plazo fijado para ello?

¿Con arreglo a qué criterios derivados de la interpretación de la Directiva del IVA debe determinarse si la citada disposición nacional, que establece el nacimiento de una deuda tributaria en caso de solicitud fuera de plazo del preceptivo registro a efectos del IVA, es de carácter sancionador?

Fecha de presentación: 1 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Varhoven administrativen sad

Fecha de la resolución de remisión: 25 de enero de 2023

Recurrente en casación: Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Recurrida en casación: Legafact EOOD

◦ **Cuestión prejudicial**

Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 30 bis y 30 ter – Delimitación entre bonos univalentes y polivalentes – Tratamiento fiscal de las tarjetas de prepago o códigos de bonos para la compra de contenidos digitales.

Asunto C-68/23

Cuestión planteada:

¿Existe un bono univalente, en el sentido del artículo 30 bis, punto 2, de la Directiva del IVA, cuando se conoce el lugar de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, ya que dichos servicios deben prestarse a consumi-

dores finales en el territorio de un Estado miembro, pero la ficción del artículo 30 ter, apartado 1, párrafo primero, primera frase, de la Directiva del IVA, según la cual se considera que también la transferencia del bono entre sujetos pasivos da lugar a la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, genera una prestación de servicios en el territorio de otro Estado miembro?

En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial (en cuyo caso, en el presente asunto, existe un bono polivalente), ¿se opone el artículo 30 ter, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA –según el cual la prestación efectiva de los servicios efectuada por el prestador a cambio de un bono polivalente aceptado como contraprestación total o parcial estará sujeta al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva del IVA, mientras que no lo estará cada una de las transferencias anteriores de dicho bono polivalente– a una obligación tributaria con fundamento distinto (sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2012, Lebara – C-520/10, EU:C:2012:264)?

Fecha de presentación: 8 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof

Fecha de la resolución de remisión: 3 de noviembre de 2022

Demandante y recurrente en casación: M-GbR

Demandada y recurrida en casación: Finanzamt

o Cuestión prejudicial

Petición de interpretación de los artículos 19, párrafo 1, y 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [omissis]

Asunto C-171/23

Cuestión planteada:

¿Impone el Derecho de la Unión a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales la obligación de determinar la deuda del impuesto sobre el valor añadido (y no de denegar la solicitud de devolución del impuesto) cuando las circunstancias objetivas del caso indiquen que se ha cometido un fraude al IVA mediante la constitución de una nueva sociedad, es decir, interrumpiendo la continuidad fiscal de la actividad de la sociedad anterior, en una situación en la que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en esa actuación, y cuando el Derecho nacional en el momento del devengo no preveía tal determinación?

Fecha de presentación: 20 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Upravni sud u Zagrebu

Fecha de la resolución de remisión: 9 de marzo de 2023

Demandante: UP CAFFE d.o.o.

Demandada: Ministarstvo financija Republike Hrvatske

◦ Cuestión prejudicial

Determinar, a efectos de la tributación en concepto del impuesto sobre el valor añadido, si puede considerarse que la comisión que la ley atribuye al prestamista por la venta en subasta de bienes pignorados cuando el prestatario incumpla el contrato resulta de una prestación accesoria de la prestación principal (préstamo con garantía pignoratícia).

Fundamento jurídico: artículo 267 TFUE

Asunto C-89/23

Cuestión planteada:

A efectos de determinar si la comisión del 11 % que la ley (artículo 25 del Decreto-ley n.º 365/99, de 17 de septiembre) atribuye al prestamista por la venta de bienes pignorados puede acogerse a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA 1 [que corresponde al artículo 9, apartado 27, letra a), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido)], ¿puede considerarse que la venta de los bienes pignorados (artículos 19 y ss. del Decreto-ley n.º 365/99, de 17 de septiembre), cuando el prestatario deje de pagar en las condiciones legales, constituye una prestación accesoria de los servicios prestados por el prestamista (actividad de préstamo con garantía pignoratícia)?

Fecha de presentación: 16 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Supremo Tribunal Administrativo

Fecha de la resolución de remisión: 25 de enero de 2023

Parte recurrente: Companhia União de Crédito Popular, SARL

Parte recurrida: Autoridade Tributária e Aduaneira

◦ Cuestión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de los artículos 44, 53 y 59 bis de la Directiva 2006/112, del artículo 10, apartados 1 y 2, y del artículo 32, apartados 1 y 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, y de los principios de neutralidad del IVA y de eliminación de la doble imposición.

Asunto C-69/23

Cuestión planteada:

1. Habida cuenta de la interpretación y aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea, servicios de suministro de contenidos digitales como los controvertidos en el procedimiento principal, que consisten en sesio-

nes interactivas de contenido erótico filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de medios electrónicos o de internet y prestados por un sujeto pasivo de un Estado miembro de la UE (P1, estudio de videochat) a un sujeto pasivo de otro Estado miembro de la UE (P2, plataforma en línea de streaming en directo), ¿constituyen una prestación de servicios intracomunitaria a la que se aplica la regla general establecida en el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA), o bien se trata de una prestación de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva del IVA?

2. A efectos de la interpretación y aplicación del artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA) y del artículo 32, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva del IVA, ¿en qué lugar se considera que las manifestaciones en cuestión se desarrollan efectivamente en el caso de actividades que consisten en sesiones interactivas de contenido erótico, filmadas y retransmitidas en tiempo real a través de medios electrónicos o de internet (propios de la actividad de videochat), como las del procedimiento principal, cuando:
 - a) la persona física (la modelo) y el estudio de videochat,
 - b) la plataforma de streaming en directo y
 - c) la persona física que paga por el acceso a estos servicios de streaming en directo (el cliente final) se encuentran en distintos Estados miembros o terceros Estados?
3. En función de la respuesta a las dos primeras cuestiones prejudiciales, ¿en cuál de los tres Estados miembros de la Unión Europea debe declararse y pagarse el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las prestaciones de servicios?
4. ¿Se oponen la Directiva del IVA y el principio de eliminación de la doble imposición a una normativa tributaria nacional como el artículo 307 de la Ley n.º 227/2015, según la cual:
 - A) los órganos tributarios nacionales del Estado del prestador pueden calificar los servicios transfronterizos prestados por un sujeto pasivo de un Estado miembro de la UE (P1 – estudio de videochat), que consisten en la prestación (cesión) de contenido digital, como el controvertido en el procedimiento principal, a un sujeto pasivo de otro Estado miembro (P2), por medio de una plataforma en línea de streaming en directo que se encuentra en otro Estado (P3), como servicios de acceso a manifestaciones recreativas, en el sentido del artículo 53 de la Directiva del IVA, con la consecuencia de que el IVA correspondiente a dichos servicios se recauda y se paga en el Estado en el que está situada la sede principal del prestador, cuando, con anterioridad,

los mismos servicios antes referidos han sido calificados por los órganos tributarios del Estado en el que está establecido el destinatario de los servicios (P2), mediante un acto administrativo que ha adquirido firmeza por no haber sido recurrido, como prestaciones intracomunitarias de servicios a las que se aplica el artículo 44 de la Directiva del IVA? ¿Pueden los órganos tributarios de un Estado realizar posteriormente, de oficio o a instancia de parte, una calificación jurídica de los servicios transfronterizos que son objeto de inspección tributaria en dicho Estado distinta de la calificación jurídica ya conferida a los mismos servicios, de oficio o a petición de parte, por los órganos tributarios de otro Estado mediante un acto administrativo que ha adquirido firmeza por no haber sido recurrido ante los órganos jurisdiccionales, lo que tiene como efecto la doble imposición en materia de IVA, o, por el contrario, los órganos tributarios que resuelven posteriormente, de oficio o a petición de parte, están vinculados por la calificación jurídica de los servicios transfronterizos en cuestión realizada por los órganos tributarios que se pronunciaron en primer término y que adquirió firmeza por no haber sido recurrida, sin que puedan modificarla?

- B) En función de la respuesta a las anteriores cuestiones prejudiciales, ¿cuál es el lugar de la prestación servicios, en el sentido de la Directiva del IVA y [del] principio de eliminación de la doble imposición, en una situación como la del litigio principal?

Fecha de presentación: 7 de febrero de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Curtea de Apel București

Fecha de la resolución de remisión: 29 de noviembre de 2022

Parte demandante: Streaming Services Srl, en insolvencia, a través del liquidador judicial Cabinet Individual de Insolvență «Mihai Florea»

Parte demandada: Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași

o Cuestión prejudicial

Asunto C-83/23

Cuestión planteada:

1. ¿Puede el beneficiario de una prestación establecido en territorio nacional ejercitar una acción directa contra la Administración tributaria nacional, de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05 (EU:C:2007:167), cuando

- a. el beneficiario de la prestación ha recibido de un proveedor establecido también en territorio nacional una factura con indicación del impuesto nacional, el beneficiario ha pagado esta factura y el proveedor ha liquidado debidamente el impuesto consignado en la factura;
 - b. no obstante, la prestación objeto de la factura es una operación realizada en otro Estado miembro;
 - c. al beneficiario de la prestación se le deniega por tanto la deducción del impuesto soportado, al no tratarse de un impuesto legalmente devengado en el territorio nacional;
 - d. a continuación, el proveedor rectifica la factura suprimiendo toda mención del impuesto nacional, de manera que el importe de la factura se reduce en la cuantía del impuesto suprimido;
 - e. como consecuencia de la apertura de un procedimiento de insolvencia sobre el patrimonio del proveedor, el beneficiario de la prestación no puede entablar una acción de reclamación de cantidad contra este, y
 - f. el proveedor, que hasta el momento no estaba registrado en el otro Estado miembro, tiene la posibilidad de registrarse a efectos del IVA y de utilizar el número de identificación fiscal asignado en ese Estado miembro para expedir una factura al beneficiario de la prestación consignando en ella el impuesto devengado en dicho Estado miembro, lo cual conferiría al destinatario el derecho a la deducción en dicho Estado miembro por el procedimiento especial previsto en la Directiva 2008/9/CE de 12 de febrero de 2008?
2. ¿Es decisivo para la respuesta que deba darse a esta cuestión el hecho de que la Administración tributaria nacional haya devuelto al proveedor el impuesto pagado, como consecuencia directa de la rectificación de la factura, a pesar de que el proveedor, a raíz de la apertura del procedimiento de insolvencia sobre su patrimonio, no ha reembolsado importe alguno al beneficiario de la prestación?

Fecha de presentación:

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof

Fecha de la resolución de remisión:

Parte recurrente: H GmbH

Parte recurrida: Finanzamt M

◦ Cuestión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación del artículo 24, apartado 1, y del artículo 25, letra c), de la Directiva 2006/112/CE.

Asunto C-179/23

Cuestión planteada:

1. En relación con los titulares de los derechos de autor o derechos afines a los derechos de autor, la actividad de las entidades de gestión colectiva de recaudación, reparto y pago de la remuneración, que tiene como contraprestación la comisión que perciben tales entidades, ¿constituye una prestación de servicios en el sentido de los artículos 24, apartado 1, y 25, letra c), de la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA)?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿constituye una prestación de servicios, en el sentido de la Directiva del IVA, la actividad de las entidades de gestión colectiva en relación con los titulares de los derechos, aun cuando se considere que estos últimos, por cuenta de los cuales dichas entidades de gestión colectiva perciben la remuneración, no efectúan una prestación de servicios en favor de los usuarios obligados al pago de la remuneración?

Fecha de presentación: 21 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Înalta Curte de Casație și Justiție

Fecha de la resolución de remisión: 15 de noviembre de 2022

Parte demandada y recurrente: Guvernul României y Ministerul Finanțelor

Parte demandante y recurrida: Înalta Curte de Casație și Justiție

◦ Cuestión prejudicial

Impuesto sobre el volumen de negocios – Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 – Autorización de los Estados miembros para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización – Artículo 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388 –Ejercicio de funciones públicas junto con una actividad económica

Asunto C-184/23

Cuestión planteada:

1. ¿Implica la consideración de varias personas como un solo sujeto pasivo, con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE, que las prestaciones a título oneroso entre esas personas no

están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2, punto 1, de dicha Directiva?

2. ¿Están sometidas al ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido las prestaciones a título oneroso entre esas personas al menos cuando el destinatario de la prestación no tenga derecho a deducir el impuesto soportado (o solo tenga un derecho a deducción parcial), ya que, de lo contrario, existiría el riesgo de pérdida de ingresos fiscales?

Fecha de presentación: 22 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof

Fecha de la resolución de remisión: 26 de enero de 2023

Parte demandada y recurrente en casación: Finanzamt T

Parte demandante y recurrida en casación: S

o Cuestión prejudicial

Asunto C-248/23

Cuestión planteada:

¿Debe interpretarse el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que es incompatible con él la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, una empresa farmacéutica que efectúa ex lege pagos al organismo del seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos que cuenten con financiación pública no tiene derecho a reducir a posteriori la base imponible, por el hecho de que los pagos se efectúan ex lege, de que cabe deducir de la base de la obligación de pago tanto los pagos efectuados con arreglo a un contrato sobre el volumen de la financiación como las inversiones realizadas por la empresa en investigación y desarrollo para el sector sanitario y de que la cantidad que procede satisfacer se recauda por la autoridad tributaria estatal, quien la transfiere inmediatamente al organismo del seguro de enfermedad estatal?

Fecha de presentación: 18 de abril de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Fővárosi Törvényszék

Fecha de la resolución de remisión: 30 de marzo de 2023

Parte demandada: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Parte demandante: Novo Nordisk AS

◦ Cuestión prejudicial

Asunto C-182/23

Cuestión planteada:

¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada), en relación con el artículo 14, apartado 2, letra a), de la misma Directiva, en el sentido de que no se opone a que un agricultor que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA conforme al régimen general que transmita la propiedad de una parcela a favor del Tesoro Público por vía de expropiación, a cambio de una indemnización, por haber sido destinada a fines no agrarios, sea considerado sujeto pasivo del IVA en relación con tal entrega solo por el hecho de que esa parcela se hubiera utilizado para las necesidades de una actividad agraria sujeta al IVA?

Fecha de presentación: 22 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Naczelny Sąd Administracyjny

Fecha de la resolución de remisión: 18 de enero de 2023

Parte recurrida: J.S.

Parte recurrente: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

◦ Cuestión prejudicial

Asunto C-207/23

Cuestión planteada:

1. ¿Constituye un supuesto de «destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a [...] su transmisión a terceros a título gratuito» en el sentido del artículo 16 de la Directiva 2006/112/CE (Directiva del IVA) el hecho de que un sujeto pasivo suministre a otro sujeto pasivo, a título gratuito, calor procedente de su empresa para las necesidades de la actividad económica de ese otro sujeto pasivo (en este caso: transmisión de calor procedente de la central de cogeneración de un proveedor de electricidad a una empresa agrícola para calefactar campos de espárragos)?

¿Tiene alguna relevancia a este respecto el hecho de que el sujeto pasivo destinatario utilice el calor para fines que le confieren el derecho a la deducción del impuesto soportado?

2. ¿En un supuesto de destino específico del bien de la empresa (artículo 16 de la Directiva del IVA), el cálculo del precio de coste a los efectos del artículo 74 de la Directiva del IVA es restringido en el sentido de que debe incluir solamente los costes por los que se haya soportado el IVA?

3. ¿Comprende el precio de coste únicamente los costes directos de fabricación o producción o también los costes indirectamente imputables, como por ejemplo los gastos financieros?

Fecha de presentación: 29 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Bundesfinanzhof

Fecha de la resolución de remisión: 22 de noviembre de 2022

Parte recurrida en casación: Y KG

Parte recurrente en casación: Finanzamt X

◦ Cuestión prejudicial

Asunto C-241/23

Cuestión planteada:

¿Debe entenderse que la contraprestación que quien realice la entrega de bienes obtenga o vaya a obtener, mencionada en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, es el valor nominal de las acciones suscritas, o bien el valor de emisión si las partes han estipulado que la contraprestación ascienda al valor de emisión de las acciones?

Fecha de presentación: 18 de abril de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Naczelny Sąd Administracyjny

Fecha de la resolución de remisión: 24 de febrero de 2023

Parte recurrida: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Parte recurrente: P. sp. z o.o.

◦ Cuestión prejudicial

La presente petición, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, versa sobre la cuestión de si los artículos 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), se oponen a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal [a saber, el artículo 48 TFUE, apartado 2, y el artículo 49 del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA»)], en relación con el artículo 9 del Koninklijke Besluit nr. 3 (Real Decreto n.º 3), según la cual el período de regularización ampliado de 15 años en caso de reforma de un edificio ya existente solo se aplicará si, tras la realización de las obras, se está en presencia de un «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de la Directiva del IVA, a pesar de que la

vida útil de un edificio renovado de forma sustancial –que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no cabe calificar de «edificio nuevo»– es idéntica a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de 5 años contemplado en el artículo 187 de la Directiva del IVA, y si el citado artículo 187 tiene efecto directo.

Asunto C-243/23

Cuestión planteada:

1. ¿Se oponen los artículos 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a una normativa como la controvertida en el asunto principal [es decir, los artículos 48, apartado 2, y 49 del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido), en relación con el artículo 9 del Koninklijke Besluit nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Real Decreto n.º 3, de 10 de diciembre de 1969, relativo al régimen de deducciones a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido)], en virtud de la cual el plazo de regularización ampliado (de 15 años) en caso de renovación de un edificio existente solo se aplicará si, tras la ejecución de las obras, sobre la base de los criterios de Derecho interno, existe un «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de dicha Directiva, a pesar de que la vida útil de un edificio renovado de forma sustancial (que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no puede calificarse de «edificio nuevo» en el sentido del citado artículo 12) es igual a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de 5 años contemplado en el citado artículo 187, como se manifiesta, en particular, en el hecho de que las obras realizadas se amortizan durante un período de 33 años, que es también el período de amortización de los edificios nuevos?
2. ¿Tiene efecto directo el artículo 187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de suerte que puede invocar la aplicación del período de regularización de 15 años un sujeto pasivo que ha realizado obras en un edificio, sin que dichas obras den lugar a que el edificio reformado sea calificado, sobre la base de criterios de Derecho interno, de «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de la citada Directiva, cuando dichas obras tienen una vida útil igual a la vida útil de tales edificios nuevos, a los que sí se aplica el período de regularización de 15 años?

Fecha de presentación: 18 de abril de 2023

Órgano jurisdiccional remitente: Hof van beroep te Gent

Fecha de la resolución de remisión: 28 de junio de 2022

Parte demandante: Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Parte demandada: L BV

◦ Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Libre prestación de servicios – Artículos 56 TFUE y 57 TFUE – Concepto de «servicio» – Recuperación del IVA en varios Estados miembros por un prestador de servicios no residente – Restricciones – Normativa tributaria – Retención en la fuente del impuesto practicada por un destinatario de servicios residente sobre la remuneración adeudada a un prestador de servicios no residente – Razones de justificación

Asunto C-461/21

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía)

Fecha de las conclusiones: 19 de enero de 2023

Abogado/a General: Giovanni Pitruzzella

Parte demandante: SC Cartrans Preda SRL

Parte demandada: Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (Dirección

General Regional de Hacienda de Ploiești – Administración

Provincial de Hacienda de Prahova, Rumanía)

Propuesta del Abogado General:

1. El artículo 57 TFUE

debe interpretarse en el sentido de que

un contrato oneroso cuya prestación principal consiste en la recuperación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de los impuestos especiales ante las autoridades tributarias de varios Estados miembros implica la prestación de un «servicio» en el sentido de dicha disposición.

2. El artículo 56 TFUE

debe interpretarse en el sentido de que

la obligación impuesta, en virtud de la legislación de un Estado miembro, al destinatario de servicios de retener en la fuente el impuesto sobre las remuneraciones abonadas a prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro que prestan servicios efectivamente en varios Estados miembros, mientras que no existe tal obligación respecto de las remuneraciones abonadas a los prestadores de servicios establecidos en el Estado miembro en cuestión, constituye una restricción a la libre prestación de servicios a efectos de dicha disposición, por cuanto implica una carga administrativa adicional, así como los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad.

En la medida en que la restricción a la libre prestación de servicios resultante de dicha legislación nacional se derive de la obligación de practicar

la retención en la fuente, por cuanto entraña una carga administrativa adicional y los consiguientes riesgos en materia de responsabilidad, dicha restricción puede estar justificada por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y no excede de lo necesario para realizar dicho objetivo.

3. El artículo 56 TFUE

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una legislación nacional en virtud de la cual, por regla general, los prestadores de servicios no residentes tributan por los rendimientos procedentes de las remuneraciones por los servicios prestados sin posibilidad de deducción de los gastos profesionales directamente vinculados con esas actividades, mientras sí se reconoce tal posibilidad a los prestadores de servicios residentes.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, con arreglo a su Derecho nacional, qué gastos profesionales pueden considerarse directamente vinculados con la actividad en cuestión.

o Conclusiones del Abogado General

Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 2, apartado 1, letra c) – Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso – Concepto – Actividad de un organismo público de radiodifusión financiada mediante tasas abonadas por las personas que disponen de receptores de radio y televisión situados en la zona de radiodifusión terrestre – Artículo 378, apartado 1, y anexo X, parte A, punto 2 – Acta relativa a las condiciones de adhesión de Austria – Artículo 151, apartado 1, y anexo XV, parte IX, punto 2, letra h) – Excepción – Ámbito de aplicación

Asunto C-249/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)

Fecha de las conclusiones: 25 de mayo de 2023

Abogado General: Maciej Szpunar

Parte recurrente en casación: BM

Autoridad recurrida: Gebühren Info Service GmbH (GIS)

Otras partes: Bundesminister für Finanzen, Österreichischer Rundfunk (ORF)

Propuesta del Abogado General:

El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 378, apartado 1, de dicha Directiva, el artículo 151, apartado 1, del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino

de Noruega, de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea, de 26 de julio de 1994, y el anexo XV, sección IX, punto 2, letra h), de esta misma Acta, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la República de Austria aplique un impuesto adicional a los derechos de programa en el sentido del artículo 31 de la Ley Federal de la Österreichischer Rundfunk con el fin de compensar la pérdida de ingresos presupuestarios procedentes del impuesto sobre el valor añadido que resulta del derecho de un organismo público de radiotelevisión a deducir el impuesto pagado sobre los bienes y servicios adquiridos para las necesidades de sus actividades financiadas con la recaudación de los derechos de programa.

◦ Conclusiones del Abogado General

Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/UE – Operaciones sujetas al impuesto – Sujeto pasivo – Concepto de actividad económica por cuenta propia – Consideración tipológica – Actividades de un miembro del consejo de administración de una persona jurídica – Principio de neutralidad de la forma jurídica

Asunto C-288/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunal de Distrito de Luxemburgo, Luxemburgo)

Fecha de las conclusiones: 13 de julio de 2023

Abogado General: Juliane Kokott

Parte demandante: TP

Parte demandada: Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA)

Propuesta del Abogado General:

1. El artículo 9, apartado 1, en relación con el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la existencia de una actividad económica independiente ha de determinarse por medio de una comparación tipológica. El factor decisivo es si, en una apreciación global, la persona de que se trate asume por sí misma un riesgo económico, como hace el típico sujeto pasivo, y si dispone de iniciativa económica propia, lo cual corresponde valorar al órgano jurisdiccional remitente.
2. A estos efectos, del principio de neutralidad de la forma jurídica se deduce que, cuando una persona física que es miembro de un órgano de una sociedad obligatorio por ley percibe una remuneración por su actividad como miembro de dicho órgano, no procede considerar que con ello esa persona realiza una actividad económica independiente.

Práctica profesional

El artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La regla de uso o explotación efectiva



EL ARTÍCULO 70.DOS DE LA LEY 37/1992, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Fernando Matesanz Cuevas

*Abogado. Miembro del grupo de expertos en
Impuestos Indirectos de AEDAF
(España)*

SUMARIO

1. Introducción a la regla de uso o explotación efectiva
2. Las diferentes modificaciones legislativas de la regla de uso o explotación efectiva
3. La aplicación práctica de la regla de uso o explotación efectiva de acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT)
4. Algunos aspectos controvertidos de la regla de uso o explotación efectiva
5. Efectos prácticos de la incorrecta aplicación de la regla de uso o explotación efectiva
6. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN A LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

La regla de uso o explotación efectiva establecida en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) se trata de una regla especial para determinar el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios. Esta regla señala que ciertas prestaciones servicios se consideran realizadas en el Territorio de aplicación del Impuesto (TAI) y, en consecuencia, sujetas al IVA español, cuando por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, dichos servicios se consideren prestados fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se llevan a cabo dentro de dicho territorio.

El artículo 70.Dos supone la transposición a la normativa española del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva del IVA) que se encuentra recogido en su subsección 10, de la sección 3 del capítulo 3, titulado «*Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición*». Por lo tanto, la aplicación del mismo debe hacerse en situaciones muy particulares y concretas cuyo objetivo debe ser únicamente evitar que, como consecuencia de la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, una determinada prestación de servicios no sea gravada por el IVA o sea gravada por partida doble. La razón por la que pueden darse este tipo de situaciones se debe a una interpretación no uniforme de las reglas que determinan el lugar de realización del hecho imponible. Este aspecto es especialmente relevante para el legislador comunitario y así lo establece en el preámbulo de la Directiva del IVA¹. Por este motivo, una interpretación libre y demasiado amplia de la regla de uso o explotación efectiva podría no tener encaje en el derecho comunitario al provocar un efecto no buscado por la normativa del IVA.

En nuestra opinión, esto es lo que ha ocurrido en el caso de España en los últimos años. Nos estamos refiriendo a la interpretación que la administración española ha estado haciendo de esta regla y que se ha ido modificando a lo largo de los años hasta convertirla en una regla con un amplísimo ámbito de aplicación, basado muchas veces en una serie de criterios ambiguos que dificultaban enormemente poder determinar cuándo aplicar la regla y en qué términos.

El legislador español en fechas reciente ha modificado el ámbito de aplicación de esta regla. Se ha producido una primera modificación con efectos desde el 1 de enero de 2023 a través de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y, posteriormente, con efectos 26 de mayo de 2023, a través de Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021. Ambas leyes introducen modificaciones que son, sin duda, bienvenidas por los contribuyentes españoles puesto que limitan de forma muy significativa los casos en los que la controvertida regla será de aplicación.

1 (61) *Es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA. Para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación.*

Con el fin de entender cuáles han sido los principales problemas prácticos a los que se han enfrentado los sujetos pasivos del IVA a la hora de aplicar esta norma, consideramos que es importante hacer un repaso de cuál ha sido su evolución histórica.

2. LAS DIFERENTES MODIFICACIONES LEGISLATIVAS DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Hasta el 31 de diciembre de 2022, por lo tanto, antes de entrar en vigor la primera de las modificaciones recientemente introducidas por el legislador español, los servicios a los que se aplicaba esta particular regla eran los enumerados en el artículo 69.Dos de la Ley del IVA y a los de mediación por cuenta ajena, siempre que su destinatario fuera un sujeto pasivo del IVA. La regla también se aplicaba a los servicios de alquiler de medios de transporte y a los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión con independencia de que el destinatario fuera o no sujeto pasivo del IVA.

Con efectos 1 de enero de 2023, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, el legislador español decidió modificar el contenido de la regla de uso o explotación efectiva resultando de aplicación únicamente a las siguientes prestaciones de servicios:

- Prestaciones de los servicios enunciados en el artículo 69.Dos de la Ley del IVA únicamente cuando el destinatario de los mismos no sea sujeto pasivo del IVA.
- Prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte, independientemente de la condición del destinatario de los mismos; y
- Prestaciones de los servicios previstos en el artículo 69.Dos. g) de la Ley del IVA (los de seguro, reaseguro y capitalización, así como otros servicios financieros, previstos en los artículos 20.Uno 16.º y 18.º de la Ley del IVA) cuyo destinatario sea un sujeto pasivo del impuesto.

Tan solo unos meses después, en la Ley 13/2023, por la que se modifica la Ley General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, se incluye una Disposición Final Primera (apartado Segundo. Uno) que modifica nuevamente el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, reduciendo, con efectos desde el 26 de mayo de 2023, aún más los supuestos en los que la regla de uso o explotación efectiva resulta de aplicación. Tras esta nueva modificación, los supuestos de aplicación son los siguientes:

- Prestaciones de los servicios señalados artículo 69.Dos de la Ley del IVA cuando el destinatario de los mismos no sea sujeto pasivo del IVA; y

- Prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte, independientemente de la condición del destinatario de los mismos.

Se eliminan, por tanto, con efectos 26 de mayo de 2023, las prestaciones de los servicios previstos en el artículo 69.Dos. g) de la Ley del IVA (servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como otros servicios financieros, previstos en los artículos 20.Uno 16º y 18.º de dicha Ley).

De acuerdo con lo anterior, tras las modificaciones aprobadas, esta regla ya no se aplicará a la gran mayoría de las prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del IVA.

Es de suponer que el motivo por el cual se han producido estas modificaciones normativas se debe a la intención de acabar con el enorme problema que se había creado a las empresas españolas debido a la amplísima interpretación que se estaba haciendo de esta regla. De hecho, el preámbulo de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 señala que la regla limitaba la competitividad internacional de las empresas españolas, y que, además, no podía justificarse como medida antifraude. A este respecto, consideramos importante matizar que la regla de uso o explotación efectiva no se trata de una norma antifraude sino de una regla particular para determinar el lugar de realización del hecho imponible con motivo de evitar la doble imposición o la no imposición en las prestaciones de ciertos servicios. Así lo señala de forma clara la Directiva del IVA.

Los cambios introducidos a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y de la Ley 13/2023 tienen efectos a partir del 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023, respectivamente, lo que significa que la regla sigue vigente con sus anteriores redacciones para períodos anteriores a estas fechas. Por lo tanto, hasta que dichos períodos no hayan prescrito, se mantiene la incertidumbre que ha existido alrededor de su aplicación. A continuación describiremos cuales son los problemas prácticos que han existido y que, consideramos, seguirán existiendo en relación con la aplicación de la regla de uso o explotación efectiva.

3. LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA DE ACUERDO CON EL CRITERIO EXPRESADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

De forma resumida, se puede decir que el ejercicio que todo sujeto pasivo del IVA debe hacer cuando presta un servicio que podría verse afectado por la regla de uso o explotación efectiva es el siguiente:

- En primer lugar, debe determinarse el tipo de servicios y la condición del destinatario de los mismos con el fin de confirmar si se encuentran entre aquellos a los que se aplica esta regla;

- A continuación, debe determinarse el lugar de imposición de dichos servicios por la aplicación de las reglas de localización generales;
- Si se considera que tienen lugar en un país o territorio tercero, el prestador deberá comprobar si el servicio prestado ha sido utilizado o explotado de algún modo en el TAI;
- En tal caso, deberá repercutirse el IVA español;

Vemos, por tanto, como el prestador del servicio debe actuar en varias fases para poder determinar si la regla de uso o explotación efectiva es aplicable y en definitiva, si debe repercutir IVA a su cliente.

Los primeros pasos parecen no ser demasiado complicados y podría ser completados mediante las prácticas habituales de cualquier empresario o profesional. No debería ser, como norma general, excesivamente difícil determinar qué tipo de servicio se está prestando y dónde se encuentra la sede de actividad o establecimiento de su destinatario. Sin embargo, determinar si el servicio en cuestión se utiliza o explota en el TAI, no resulta ser una tarea fácil. Determinar cuándo un servicio ha sido utilizado o explotado en el TAI siempre ha demostrado ser un trabajo complicado. La Ley del IVA no establece un criterio uniforme a seguir por lo que cada situación debe ser analizada individualmente.

La dificultad es aún mayor como consecuencia del cambio de criterio manifestado por la DGT a lo largo de los años. Este criterio no ha sido uniforme sino que ha variado, no para hacer el uso de la norma más restrictivo y ofrecer una interpretación más clara sino más bien al contrario. Hemos asistido a una progresiva ampliación de los supuestos en los que se entendía aplicable la regla de uso o explotación efectiva hasta convertirse en una regla de muy difícil aplicación.

Para dar prueba de esta progresiva ampliación, acudamos a alguna resolución de la DGT que tenga ya cierto tiempo y comparémosla con otra de fecha más reciente.

La resolución V0283-10 señala que para determinar que lo previsto en el artículo 70.Dos resulta de aplicación a una determinada prestación de servicios, han de localizarse las operaciones en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el TAI cabrá la aplicación de la regla de uso o explotación efectiva.

De acuerdo con este criterio era necesario identificar la operación subyacente para la que se prestaba el servicio. La regla de uso y explotación efectiva era aplicable si dicha operación subyacente estaba sujeta al IVA español.

Sin embargo, el criterio de la DGT ha evolucionado hacia una aplicación mucho más amplia. Acudamos a una resolución de la DGT de fecha más reciente, por ejemplo, la resolución V0904-22. Señala la DGT en esta resolución que la regla de uso o explotación efectiva resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el TAI a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias,

Ceuta y Melilla, «ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no».

De acuerdo con lo señalado por la DGT en sus últimas resoluciones, la regla podrá aplicarse en los casos en que los servicios fueran efectivamente utilizados o disfrutados en el TAI no solo por su destinatario inicial sino por cualquier destinatario ulterior e independientemente de que este destinatario realice o no operaciones sujetas al IVA en el TAI. Existen numerosas resoluciones de la DGT en este sentido².

Vemos como el criterio se ha ido ampliando con los años desde la exigencia inicial de que exista un vínculo más o menos estrecho entre el servicio prestado y las operaciones subyacentes hasta un criterio más reciente que no requiere existencia de tal vínculo e incluso sin que sea necesario que quien supuestamente explota el servicio en el TAI realice operaciones sujetas al IVA en el mismo.

Ante esta situación, el prestador del servicio deberá informarse de cuál va a ser el última instancia el uso que se va a dar a al servicio prestado. Es decir, deberá cerciorarse de cuál será el uso dado a su servicio no solo por su destinatario, que es con quién dicho prestador tiene una relación jurídica y comercial, sino por cualquier otro operador que pudiera, de alguna manera, utilizar el servicio en el TAI. En la práctica, esto es algo de muy difícil cumplimiento.

Podemos afirmar que el criterio que actualmente mantiene la DGT es ambiguo y no está alineado con el derecho comunitario por los motivos que explicaremos a continuación.

4. ALGUNOS ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

La regla de uso o explotación efectiva, tal y como se describe en la Directiva del IVA, tiene por objeto evitar los casos de doble imposición o de no imposición. En ningún caso se puede generalizar su aplicación. De hecho, como hemos señalado anteriormente, el artículo 59 bis que recoge esta norma se encuentra en la sección 3 denominada «*disposiciones particulares*», dentro de la Sección 3 del Capítulo 3 del Título V de la Directiva del IVA.

De acuerdo con ello, la aplicación del artículo 59 bis de la Directiva del IVA y, por lo tanto, de nuestro artículo 70.Dos de la Ley del IVA debe realizarse únicamente en situaciones muy particulares que son aquellos casos en que se prevea que un servicio no será gravado por el IVA o, por el contrario, será objeto de doble imposición. La aplicación de la regla de uso o explotación efectiva en cualquier otra circunstancia incumpliría su finalidad y no se ajustaría a la legislación comunitaria.

² Entre otras, resoluciones V0931-22 (29.04.2022); V0912-22 (28.04.2022); V0883-22 (26.04.2022); V0094-22 (21.01.2022) etc.

El problema al que se han visto enfrentados los sujetos pasivos españoles con motivo de la aplicación de esta regla ha sido la amplísima extensión de su ámbito de aplicación que ha hecho la administración. Esta amplia aplicación es especialmente grave en los casos en los que la administración decidía aplicar la norma incluso en supuestos en los que no era el destinatario del servicio, sino cualquier otro operador posterior, el que realizaba dicho uso o explotación efectiva. Ello dejaba a los sujetos pasivos en una situación de incertidumbre ya que es tremendamente difícil para el sujeto pasivo explicar a su cliente que se le debe repercutir IVA por una supuesta utilización del servicio hecha en el TAI por alguien que no es él mismo. Este criterio incumple algunos de los fundamentos básicos del funcionamiento del sistema común del IVA. A este respecto, conviene señalar que las normas que regulan el lugar de realización del hecho imponible (el artículo 70.Dos es una de ellas) deben aplicarse a cada operación de forma individual. El lugar de realización de cualquier operación posterior debe analizarse por separado. Esto es precisamente lo que no hace la administración al determinar el lugar de prestación de un determinado servicio en función de lo que ocurre con otro servicio prestado con posterioridad. Cabe señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)³ ya advirtió que la regla de uso o explotación efectiva no exige, en absoluto, que se tengan en cuenta las operaciones efectuadas tras la primera prestación del servicio. Esto es algo que ha sido obviado de forma reiterada por la administración española.

5. EFECTOS PRÁCTICOS DE LA INCORRECTA APLICACIÓN DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Los efectos negativos de la interpretación que de la regla de uso o explotación efectiva ha estado haciendo la administración española a lo largo de los años han sido numerosos y en algunos casos tremendamente perjudiciales para los sujetos pasivos españoles. De esta manera, las empresas españolas se han visto obligadas en muchos casos a repercutir el IVA a sus clientes extracomunitarios sobre la base de criterios que resultaban ambiguos y de muy difícil justificación. Esto ha hecho que los destinatarios de los servicios, a los que les resultaba difícil e imposible en muchos casos recuperar el IVA, se mostraran reacios a hacer actividades con empresas españolas.

Las dificultades prácticas a las que se enfrentan los sujetos pasivos del IVA cuando tienen que aplicar esta regla tan particular afectan no solo a la repercusión del IVA como consecuencia de la prestación del servicio que supuestamente se ha utilizado o explotado en el TAI, sino también al derecho a la devolución de dichas cuotas por parte del destinatario de la operación, pudiendo llegar a crearse situaciones claramente perjudiciales para ambos. Describiremos a continuación dos de esas situaciones que se han estado dando en la prác-

3 Sentencia TJUE en el caso *Design Concept* (C-438/01). En particular, párrafo 26: «con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. Dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios».

tica como consecuencia de la interpretación excesivamente amplia que se estaba haciendo de la regla de uso o explotación efectiva.

- El primer caso se refiere a prestaciones de servicios a destinatarios extracomunitarios establecidos en países con los que existe reciprocidad de trato a los efectos de obtener la devolución del IVA soportado. En ocasiones, los destinatarios de los servicios aceptaban la repercusión del IVA ante la expectativa de una devolución rápida pero, teniendo en cuenta la ambigüedad de la norma, decidían retrasar su pago hasta que la Agencia Tributaria les asegurase la devolución el IVA que les había sido repercutido.

Como es de sobra conocido, los procesos de devolución del IVA por el procedimiento especial de empresarios no establecidos (previsto en el artículo 119.bis de la Ley del IVA) son, en muchos casos, complejos. La Administración exige que quien solicita la devolución demuestre que el IVA se soportó de forma correcta. Debido a que, tal y como hemos mencionado en párrafos anteriores, los criterios para determinar cuándo un servicio se entiende utilizado explotado en el TAI son tremendamente ambiguos, en no pocas ocasiones la devolución era denegada. Se daba el caso de que el sujeto pasivo que soportó la repercusión del IVA cuya devolución estaba solicitando debía demostrar a la Agencia Tributaria que el servicio recibido de su proveedor español había sido explotado en el TAI no por él, sino por alguna otra persona siendo además indiferente que esa otra persona hubiese llevado a cabo algún tipo de actividad en el TAI. Se trataba de un ejercicio probatorio prácticamente imposible de cumplir.

Lo anterior implica que el prestador del servicio español habría ingresado el importe de las cuotas del IVA a la administración española aunque no las hubiera cobrado de sus clientes, sin posibilidad de recuperarlo de ninguna forma. Esto es así porque en un sentido estricto no estaríamos ante una incorrecta repercusión del IVA que permitiría rectificar las cuotas repercutidas (artículo 89 de la Ley del IVA). Por su parte, cuando el destinatario del servicio no es un empresario o profesional español, no es posible recuperar el IVA por el procedimiento de créditos incobrables (artículo 89.Cinco.2ª de la Ley del IVA). Se trata, por lo tanto, de una situación claramente perjudicial para las empresas españolas y que ha ocurrido en no pocas ocasiones.

- El siguiente caso se refiere a un prestaciones de servicios a empresas extracomunitarias establecidas en países con los que no existe reciprocidad de trato a los efectos de obtener la devolución del IVA soportado.

En estos casos, el destinatario en ocasiones simplemente no aceptaba que le fuese repercutido el IVA por el encarecimiento del servicio que ello le suponía ya que el IVA se convertía en un coste. Como consecuencia de ello, la empresa española prestadora del servicio se veía en una situación comprometida teniendo que decidir entre repercutir el IVA y cumplir con su obligaciones tributarias a pesar de que su cliente no se lo pagaría o bien satisfacer la petición de su cliente por motivos comerciales asumiendo un riesgo que, en algunos casos, podía ser ciertamente elevado.

Todo lo anterior se tradujo en una pérdida de competitividad para las empresas españolas a la que se pretende dar fin como consecuencia de las modificaciones recientemente aprobadas.

Como se ha señalado anteriormente, la regla de uso o explotación efectiva sigue vigente, cierto es que, que con las modificaciones introducidas, resultará de aplicación en un número menor de casos. Además, los cambios introducidos tienen efectos 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023, lo que significa que los problemas prácticos que hemos señalado a lo largo de los párrafos anteriores seguirán existiendo para los ejercicios anteriores mientras no se proporcione una pauta clara sobre lo que debe entenderse por utilizar o explotar un determinado servicio en el TAI. Ello se podría solucionar si se aplicase la regla únicamente en aquellos casos para los que está prevista (evitar casos de no tributación o de doble imposición) y, en todo caso, respetando los criterios más básicos del funcionamiento del IVA como, por ejemplo, que el lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicio y su destinatario, sin que deba tenerse en cuenta lo que ocurre con operaciones posteriores.

6. CONCLUSIÓN

La regla de uso o explotación efectiva ha sido finalmente modificada por partida doble con efectos desde el 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023. Con motivo de estas modificaciones se ha intentado solucionar un grave problema de falta de competitividad de las empresas españolas que fue creado como consecuencia de una interpretación excesivamente amplia de una regla que debería tener un uso muy limitado. Esta amplia interpretación ha hecho que la regla haya sido de muy difícil aplicación en la práctica.

A pesar de las modificaciones aprobadas, siguen existiendo dudas sobre qué debe entenderse por usar o explotar de forma efectiva un determinado servicio en el TAI. La administración española sigue sin proporcionar una pauta clara a este respecto.

Consideramos que sea cual sea el criterio que se siga, éste debería referirse exclusivamente al posible uso y explotación efectiva realizado por el adquirente inicial del servicio. No obstante, este no ha sido el criterio seguido por la DGT en sus resoluciones más recientes y, por el momento, nada parece indicar que vaya a modificarse. Por ello, los problemas prácticos seguirán existiendo en aquellos casos en los que la norma resulte de aplicación tras las modificaciones aprobadas y también en relación con los ejercicios anteriores al 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023 mientras sigan abiertos a inspección.

Conviene recordar que el lugar de realización del hecho imponible depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicio y su destinatario. La determinación del lugar de realización de una prestación de servicios que se base en lo que ocurre en relación con otra operación posterior no sería correcta por no estar alineada con las disposiciones del derecho comunitario que regulan el funcionamiento del IVA.

(62) Estas medidas deben, en particular, resolver el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, que puede derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas que regulan los hechos imponibles.

A man in a dark blue suit is shown from the chest down, with his arms crossed. He is standing in front of a bookshelf filled with books. The background is slightly blurred, emphasizing the man and the text. The text "Novedades editoriales" is written in a white, serif font, centered in the upper half of the image.

Novedades
editoriales

Almudí Cid, José Manuel. El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: adecuación a la Constitución, los Convenios para evitar la Doble Imposición y el Derecho de la Unión Europea. Papers AEDAF, N^o 21, Julio 2023, AEDAF.

El 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el BOE la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que se aprueba el denominado Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Se trata de un impuesto estatal directo, de naturaleza personal, complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, que a diferencia de este no es susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas, mediante el que se pretenden someter a gravamen, con una cuota adicional, los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

De acuerdo con lo señalado en el preámbulo de dicha Ley, el propósito de la nueva figura tributaria es doble. El primer objetivo expresamente reconocido por el legislador es estrictamente recaudatorio, justificándose el incremento de la presión fiscal en que, en tiempos de crisis energética e inflación, se requiere un mayor esfuerzo económico de quienes disponen de capacidad económica más elevada. El efecto redistributivo del impuesto pretende acentuarse mediante la afectación de su recaudación, de forma acusadamente imprecisa, a la financiación de políticas de apoyo a los más vulnerables, procurando un reparto equitativo del coste de la inflación.

La segunda finalidad reconocida del ITSGF es armonizadora, pues a través de su implantación se pretenden atemperar las asimetrías existentes en el gravamen sobre la titularidad del patrimonio aplicable en las distintas Autonomías. En concreto, se persigue que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas que han decidido no exigir, total o parcialmente, el Impuesto sobre el Patrimonio que les ha sido cedido por el Estado (v. gr.: Andalucía, Galicia, Madrid), no difiera sustancialmente de la soportada por los contribuyentes, con mayor capacidad económica, radicados en Autonomías en las que no se ha optado por atenuar la tributación por este último impuesto.

Palao Bastardés, Belén. El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables. Papers AEDAF, N^o 20, Septiembre 2023, AEDAF.

El comúnmente denominado «impuesto al plástico» es un impuesto de naturaleza indirecta que, desde el punto de vista estructural, se ha construido como un híbrido entre el IVA y los impuestos especiales de fabricación. Su regulación es prácticamente idéntica al Impuesto sobre Envases Fluorados de Efecto Invernadero. En este Paper se analiza este impuesto que entró en vigor el 1 de enero de 2023 y se regula en los artículos 67 a 83 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. La obra está dividida en tres partes, la primera destinada al análisis de los elementos estructurales del Impuesto, la segunda relativa a las obligaciones formales y los problemas que están planteando y, por último una tercera parte en la que se analiza la adecuación de este impuesto a la normativa comunitaria.

Sánchez Blázquez, Víctor (Dir.). El régimen económico y fiscal de Canarias: Problemas actuales y soluciones. Tirant lo Blanch. Mayo 2023.

En esta obra colectiva, completamente actualizada, en la que participan profesores universitarios, abogados e inspectores de Hacienda, se analizan diversos problemas que sigue suscitando el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en sus distintas vertientes, recogiendo las más relevantes novedades recientes en la normativa y en la doctrina económico-administrativa y jurisprudencia: el marco comunitario en el que se inserta, al formar parte las Islas Canarias de las Regiones Ultraperiféricas de la Unión Europea, dotadas de un régimen especial, las relaciones existentes entre el Impuesto General Indirecto Canario y el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como algunas de las cuestiones más relevantes que plantean sus principales incentivos fiscales, la Reserva para Inversiones en Canarias o los integrados en el régimen de la Zona Especial Canaria.

Moreno González, Saturnina (Dir.). El ordenamiento tributario y presupuestario local: Análisis interno y comunitario. Tirant lo Blanch. Junio 2023.

Este libro constituye la segunda edición de una obra colectiva dedicada a analizar de forma integral un tema complejo, cambiante y siempre actual, como es el ordenamiento tributario y presupuestario de las Entidades Locales. El estudio tiene en cuenta la evolución normativa y pronunciamientos judiciales más recientes, sin perder de vista la incidencia del Derecho de la UE sobre la Hacienda Local. En su elaboración han participado académicos y profesionales con amplia experiencia en este ámbito, a fin de ofrecer una aproximación completa, profunda y rigurosa sobre los problemas actuales del sistema tributario y presupuestario local, que sea de utilidad para estudiosos y profesionales.

VV.AA. La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización. Fundación Impuestos y Competitividad. 2023

En coherencia con su preocupación por la litigiosidad tributaria, la Fundación ha acometido de nuevo la cuestión de las soluciones alternativas para la resolución de conflictos tributarios, dando continuidad al trabajo editado en 2015, entonces centrado en la propuesta de implantación del arbitraje.

Este nuevo trabajo, –editado bajo el título de «La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización»–, aborda la necesidad de introducción de nuevas fórmulas de solución de los conflictos en vía administrativa, económico administrativa y jurisdiccional; y aconseja asimismo ciertas medidas de agilización del proceso en vía contenciosa.

En el desarrollo del proyecto han tenido lugar relevante los Seminarios organizados por la Fundación, con participación de numerosos interlocutores, intervinientes en representación de la AEAT, TEAC, Instituto de Estudios Fiscales, Consejo de Defensa del Contribuyente- del lado público- y de AEDAF, AEDF, CIJA-UAM, CEOE, Consejo General de la Abogacía, ICAM, FEDE, FIDE y REAF- del sector privado-. Su participación, que no conlleva obviamente el respaldo de las concretas soluciones propuestas por la FIC, ha sido de gran utilidad para analizar las distintas soluciones desde diferentes puntos de vistas, enfatizando la viabilidad práctica de las mismas.

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 - 3º
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 - 3ºB
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 trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección «Estudios» o «Práctica profesional». Los destinados a la sección «Estudios» deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección «Práctica Profesional» versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

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. Los originales enviados para ser publicados en la sección «Estudios» 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.

- 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.

- 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.
- Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección «Practica profesional» se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

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, páginas.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Francis Lefebvre, pp. 123-130.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo entre comillas, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, editorial, páginas.

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, Edición Fiscal CISS, pp. 105-128.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo entre comillas. 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, núm. 114, p. 29.

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. Fiscaltblog. <http://fiscaltblog.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.

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.

