

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

Abogado
(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

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

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

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

**Redacción y
Administración:**

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

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

**Maquetación e
Impresión:**

LA LEY Soluciones Legales,
S.A.
Calle Collado Mediano, 9
Las Rozas, Madrid

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares):
60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares):
48€ + IVA
Números sueltos:
25€ + IVA



Correo electrónico
rtt@aedaf.es
Revista Técnica Tributaria Edición digital:
revistatecnicatributaria.com

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

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

- La sobreprotección del crédito público tras la finalización del concurso de acreedores: exoneración del pasivo insatisfecho y sucesión tributaria en los concursos con insuficiencia de masa activa
José Manuel Almudí Cid 7

Estudios

- La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria
Eva M. Cordero González 25
- La aplicación de la Directiva GloBE a las Instituciones de Inversión Colectiva y a otras entidades de inversión
Alejandro Zubimendi Cavia 81
- El Tribunal Supremo Federal de Suiza se pronuncia sobre la relevancia de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE
Michael Lang 123
- Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados
Daniel Santiago Marcos 141

- El anhelado reequilibrio en la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos
Benjamín Sevilla Bernabéu 175

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

- ¿Tributa en el IRPF la donación de la empresa familiar?. Comentario a la resolución del TEAC 01501/2020, de 29 de mayo de 2023
Alex Pié Ventura 197
- La inaplicación por el órgano jurisdiccional de una norma sancionadora por vulneración del principio de proporcionalidad vigente en el derecho de la UE: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 5234/2021
Susana Aníbarro Pérez 207
- La tributación en el IRPF de la indemnización por despido de altos directivos que son consejeros: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 2334/2021
José Pedreira Menéndez 217
- La interposición de sociedades para la prestación de actividades puede considerarse una economía de opción: SAP de Barcelona de 28 de julio de 2023
Luis Manuel Alonso González 225
- Un paso adelante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración: STS de 12 de septiembre de 2023, rec. núm. 3720/2019
Joaquín Huelin Martínez de Velasco 233

Responsables tributarios e interrupción del plazo de prescripción: SSTs de 18 de julio de 2023, rec. núms. 6669/2021 y 999/2022 y STS de 15 de septiembre de 2023, rec. núm. 2851/2021

Ernesto Eseverri Martínez 241

Registro por la Administración Tributaria del contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial: STS de 29 de septiembre de 2023, rec. núm. 4542/2021

Leopoldo Gandarias Cebrián 251

El Tribunal Supremo confirma la absolución de Xabi Alonso por delito contra la Hacienda Pública por la cesión de sus derechos de imagen: STS de 24 de octubre de 2023, Sala Segunda, rec. núm. 785/2023.

Jesús Cudero Blas 263

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Procedimientos tributarios nacionales, prescripción tributaria en el IVA y principios generales del derecho de la Unión Europea: la STJUE de 13 de julio 2023, C-615/21

Jose Manuel Calderón Carrero ... 275

Prestaciones de servicios sujetas a tasas municipales e IVA: la STJUE de 13 de julio 2023, C-344/22, en el Asunto Gemeinde A

Jose Manuel Calderón Carrero ... 291

El derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado a la luz de los principios de neutralidad y efectividad: STJUE de 7 de septiembre de 2023, C-453/22

Jose Manuel Calderón Carrero ... 303

La aplicación de los principios comunitarios de proporcionalidad y no bis in idem en el contexto de una vulneración de normativa tributaria nacional armonizada: STJUE de 14 de septiembre de 2023, en el Asunto Vinal AD

Jose Manuel Calderón Carrero ... 315

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 .. 329

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 .. 337

Práctica profesional

Aspectos prácticos del nuevo Régimen especial de trabajadores impatriados

Luis García Spínola 345

Novedades editoriales 362

Editorial



LA SOBREPOTECCIÓN DEL CRÉDITO PÚBLICO TRAS LA FINALIZACIÓN DEL CONCURSO DE ACREEDORES: EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO Y SUCESIÓN TRIBUTARIA EN LOS CONCURSOS CON INSUFICIENCIA DE MASA ACTIVA

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Cómo referenciar: Almudí Cid, J.M. (2023). La sobreprotección del crédito público tras la finalización del concurso de acreedores: exoneración del pasivo insatisfecho y sucesión tributaria en los concursos con insuficiencia de masa activa. *Revista Técnica Tributaria* (143), 7-22

El régimen de segunda oportunidad o de exoneración del pasivo insatisfecho constituye una excepción al principio de responsabilidad patrimonial previsto en el artículo 1911 del Código Civil, al permitir a las personas físicas, sean o no empresarios, beneficiarse de una reducción del importe

de sus deudas tras la conclusión del concurso por liquidación o por insuficiencia de masa activa¹. El objetivo de esta regulación, introducida inicialmente en nuestro ordenamiento a través la Ley 14/2013², es permitir al deudor que, pese a verse afectado por un fracaso económico empresarial o per-

1 Cfr. arts. 486 a 502 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Concursal (en adelante, TRLC).

2 Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

sonal, tenga la posibilidad de articular nuevamente su vida económica e incluso arriesgarse a nuevas iniciativas, sin tener que arrastrar indefinidamente deudas que no podrá satisfacer³.

Dentro de la Unión Europea el mecanismo de segunda oportunidad ha sido objeto de armonización a través de la Directiva 2019/1023, sobre reestructuración e insolvencia⁴, mediante la que se pretende lograr un correcto funcionamiento del mercado interior y eliminar los obstáculos al ejercicio de las libertades fundamentales, tales como la libertad de circulación de capitales y la libertad de establecimiento, resultantes de las diferencias entre las normativas y los procedimientos nacionales en materia de reestructuración preventiva, insolvencia, exoneración de deudas e inhabilitación. En nuestro país, dicho régimen ha sido objeto de una relevante modificación en el año 2022⁵, mediante la que, entre otras novedades, se mantiene la restricción a la posibilidad de que los deudores accedan a la exoneración del crédito público insatisfecho incorporada en 2020 por el TRLC⁶, que supuso un

exceso *ultra vires* en el ejercicio de la potestad legislativa asumida por delegación, sin que dicha protección encuentre un claro anclaje en la referida Directiva⁷.

Desde una perspectiva subjetiva, conforme a la actual configuración del artículo 487 del TRLC, no podrán acceder a la exoneración del pasivo insatisfecho los siguientes deudores:

- Los condenados por sentencia firme a penas privativas de libertad por delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad o contra los derechos de los trabajadores en los diez años anteriores a la solicitud de exoneración, salvo que se haya extinguido su responsabilidad criminal y satisfecho las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito.
- Los sancionados por resolución administrativa firme por infracciones tributarias muy graves o graves (en el último caso con

3 Conforme al artículo 490 de TRLC «Los acreedores cuyos créditos se extingan por razón de la exoneración no podrán ejercer ningún tipo de acción frente al deudor para su cobro, salvo la de solicitar la revocación de la exoneración. Los acreedores por créditos no exonerables mantendrán sus acciones contra el deudor y podrán promover la ejecución judicial o extrajudicial de aquellos».

4 Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 (en adelante, Directiva sobre reestructuración e insolvencia).

5 Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del Texto Refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2022, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades.

6 Vid, los arts. 491.1 y 498.1.º del TRLC en la versión vigente hasta la aprobación de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre.

7 Cfr. Matilde Cuena Casas, "Suspensión de procesos concursales por planteamiento de cuestión prejudicial en otro procedimiento", *Hay Derecho*, 16 de octubre de 2023, disponible en línea en: <https://www.hayderecho.com/tag/exoneracion-del-pasivo-insatisfecho/https://www.hayderecho.com/tag/exoneracion-del-pasivo-insatisfecho/>.

sanción superior a 5.000 euros), de Seguridad Social o del orden social, en los diez años anteriores a la solicitud de exoneración, o cuando el mismo plazo se hubiera dictado acuerdo firme derivación de responsabilidad, salvo que en la fecha de presentación de la solicitud de exoneración hubieran satisfecho íntegramente su responsabilidad.

- Aquellos cuyo concurso hubiese sido declarado culpable o cuando en los diez años anteriores a la solicitud de la exoneración, hayan sido declarados persona afectada en la sentencia de calificación del concurso de un tercero calificado como culpable, salvo que en la fecha de presentación de la solicitud de exoneración hubieran satisfecho íntegramente su responsabilidad.
- Los que hayan incumplido los deberes de colaboración y de información respecto del juez del concurso y de la administración concursal.
- Los que hayan proporcionado información falsa o engañosa o se hayan comportado de forma temeraria o negligente al tiempo de contraer endeudamiento o de evacuar sus obligaciones, incluso sin que ello haya merecido sentencia de

calificación del concurso como culpable.

Por lo que se refiere exclusivamente a la protección del crédito tributario, los requisitos de naturaleza subjetiva incorporados al TRLC por la Ley 16/2022 dan lugar a que se cierren por completo para el deudor las puertas de acceso a la exoneración del pasivo insatisfecho en los supuestos de comisión de infracciones tributarias muy graves o graves (estas últimas por importe superior a 5.000 euros) o cuando este hubiese sido declarado responsable solidario o subsidiario de una obligación tributaria en los términos previstos en los artículos 41 a 43 de la Ley General Tributaria. Obviamente, tales limitaciones constituyen un claro incentivo a que el deudor satisfaga, en primer término, este tipo de créditos que no necesariamente tendrán carácter privilegiado en su totalidad⁸, en detrimento de otros acreedores de mejor rango, pues el mero impago de dichos conceptos, según se ha señalado previamente, conduce al deudor a la imposibilidad de acceder al mecanismo de segunda oportunidad, con independencia de que las deudas que integran el pasivo insatisfecho sean principalmente de naturaleza no tributaria.

Por otra parte, desde una perspectiva objetiva, el artículo 489 del TRLC establece, en la actualidad, la imposibilidad de exonerar determinadas categorías de deudas:

8 A estos efectos, el artículo 280 del TRLC establece que tendrán la naturaleza de créditos con privilegio general: «2.º Las cantidades correspondientes a retenciones tributarias y de seguridad social debidas por el concursado en cumplimiento de una obligación legal» y «4.º Los créditos tributarios, los créditos de la seguridad social y demás de derecho público que no tengan privilegio especial ni el privilegio general del número 2.º de este artículo. Respecto de los créditos públicos señalados, el privilegio general a que se refiere este número solo alcanzará al cincuenta por ciento del importe de los respectivos créditos, deducidos de la base para el cálculo del porcentaje los créditos con privilegio especial, los créditos con privilegio general conforme al número 2.º de este mismo artículo y los créditos subordinados».

- Las deudas por responsabilidad civil extracontractual, por muerte o daños personales, así como por indemnizaciones derivadas de accidente de trabajo y enfermedad profesional.
- Las deudas por responsabilidad civil derivada de delito.
- Las deudas por alimentos.
- Las deudas por salarios correspondientes a los últimos sesenta días de trabajo efectivo realizado antes de la declaración de concurso en cuantía que no supere el triple del salario mínimo interprofesional, así como los que se hubieran devengado durante el procedimiento, siempre que su pago no hubiera sido asumido por el Fondo de Garantía Salarial.
- Las deudas por créditos de Derecho público. No obstante, las deudas para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán exonerarse hasta el importe máximo de diez mil euros por deudor; para los primeros cinco mil euros de deuda la exoneración será íntegra, y a partir de esta cifra la exoneración alcanzará el cincuenta por ciento de la deuda hasta el máximo indicado⁹. Asimismo, las deudas por créditos en seguridad social podrán exonerarse por el mismo importe y en las mismas condiciones. El importe exonerado, hasta el

citado límite, se aplicará en orden inverso al de prelación legalmente establecido en esta ley y, dentro de cada clase, en función de su antigüedad.

- Las deudas por multas a que hubiera sido condenado el deudor en procesos penales y por sanciones administrativas muy graves.
- Las deudas por costas y gastos judiciales derivados de la tramitación de la solicitud de exoneración.
- Las deudas con garantía real, sean por principal, intereses o cualquier otro concepto debido, dentro del límite del privilegio especial, calculado conforme a lo establecido en esta ley.

Nuevamente, en la modificación de estos límites objetivos por la Ley 16/2022 subyace una acusada sobreprotección de los créditos de Derecho público en el proceso de exoneración de las deudas, en detrimento de otros acreedores, que parece difícilmente compatible con el objetivo de "plena exoneración de deudas" autoproclamado por la Directiva sobre reestructuración e insolvencia, puesto que el legislador permite la exoneración de las deudas tributarias hasta un máximo de 10.000 euros. Dicha exoneración se deniega, en cualquier medida, cuando la deuda deriva de la comisión de infracciones tributarias muy graves, con independencia de la cuantía de la sanción impuesta al obligado tributario¹⁰.

9 Conforme a este precepto, si el deudor tuviera una deuda por IRPF de 9.000 euros, se exonerarán 7.000 euros. Si la deuda ascendiera a 15.000 euros, se exonerarán exclusivamente 10.000 euros.

10 Conforme a lo estipulado por el artículo 489.3 del TRLC, «el crédito público será exonerable en la cuantía establecida en el párrafo segundo del apartado 1.5.º, pero únicamente en la primera exoneración del pasivo insatisfecho, no siendo exonerable importe alguno en las sucesivas exoneraciones que pudiera obtener el mismo deudor».

A nuestro juicio, la configuración de los límites subjetivos a la exoneración del pasivo insatisfecho previsto por la normativa española encuentran un difícil acomodo en la Directiva 2019/1023, sobre reestructuración e insolvencia, habida cuenta de que su artículo 23.1 habilita a los Estados miembros de la Unión Europea, en primer término, a supeditar el acceso a la exoneración de deudas insatisfechas (o al establecimiento de periodos más largos para acceder a la exoneración) a que el deudor haya actuado de forma deshonesto o de mala fe¹¹. Dicha conducta debe haberse puesto de manifiesto en el momento en el que surge la deuda, durante el procedimiento de insolvencia o en el proceso de pago de la deuda.

Adicionalmente, el artículo 23.2 de la citada Directiva permite a los Estados miembros mantener o introducir restricciones a la exoneración del pasivo insatisfecho (o establecer periodos más largos para acceder a la exoneración) en determinadas circunstancias bien definidas y siempre que tales excepciones estén debidamente justificadas, incorporando a estos efectos una relación abierta de supuestos, en las que mayormente subyace la existencia de una conducta deshonesto o de mala fe por parte del

deudor, pero sin hacer referencia expresa al crédito público¹². Como veremos de inmediato, también en este ámbito la regulación nacional del régimen de segunda oportunidad parece entrar en contradicción con la Directiva de referencia.

Desde una perspectiva objetiva, el artículo 23.4 de la Directiva 2019/1023, también otorga a los países miembros de la Unión Europea la facultad de excluir ciertas categorías de deuda del régimen de exoneración del pasivo insatisfecho (o establecer periodos más largos en los que se impida el acceso al mismo), siempre que estén debidamente justificadas, como en los siguientes casos:

- Deudas garantizadas.
- Deudas derivadas de sanciones penales o relacionadas con estas.
- Deudas derivadas de responsabilidad extracontractual.
- Deudas relativas a obligaciones de alimentos derivadas de relaciones de familia, de parentesco, de matrimonio o de afinidad.
- Deudas contraídas tras la solicitud o la apertura del procedi-

11 Vid. en este sentido, Matilde Cuenca Casas, "El régimen de segunda oportunidad en el Anteproyecto de ley de Reforma concursal. Pros y contras", *Hay Derecho*, 1 de septiembre de 2021, disponible en línea en: <https://www.hayderecho.com/2021/09/01/el-regimen-de-segunda-oportunidad-en-el-anteproyecto-de-ley-de-reforma-concursal-pros-y-contras/> y Fernando Azofra Vegas, "La segunda 'segunda oportunidad'", *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 59, p. 240.

12 El artículo 23.2 del TRLC hace referencia expresa a estas seis situaciones: «a) cuando el empresario insolvente haya vulnerado sustancialmente las obligaciones asumidas en virtud de un plan de pagos o cualquier otra obligación jurídica orientada a salvaguardar los intereses de los acreedores, incluida la obligación de maximizar los rendimientos para los acreedores; b) cuando el empresario insolvente haya incumplido sus obligaciones en materia de información o cooperación con arreglo al Derecho de la Unión y nacional; c) en caso de solicitudes abusivas de exoneración de deudas; d) en caso de presentación de una nueva solicitud de exoneración dentro de un determinado plazo a partir del momento en que el empresario insolvente haya obtenido la plena exoneración de deudas o del momento en que se le haya denegado la plena exoneración de deudas debido a una vulneración grave de sus obligaciones de información o cooperación; e) cuando no esté cubierto el coste del procedimiento conducente a la exoneración de deudas, o f) cuando sea necesaria una excepción para garantizar el equilibrio entre los derechos del deudor y los derechos de uno o varios acreedores».

miento conducente a la exoneración de deudas.

- Deudas derivadas de la obligación de pagar los costes de un procedimiento conducente a la exoneración de deudas.

Como cabe observar, el precepto incorpora un listado de situaciones en las que cabe sustraer la aplicación del régimen de diferimiento al deudor persona física, en el que no hay mención alguna a los créditos de Derecho público y, por ende, a los de naturaleza tributaria.

En este escenario, el pasado 25 de abril de 2023, el Juzgado de lo mercantil número 1 de Alicante ha elevado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestionando la adecuación del régimen español de exoneración del pasivo insatisfecho, cuando resultan involucrados créditos públicos, con los apartados 2 y 4 de la Directiva sobre reestructuración e insolvencia¹³. Desde luego, las dudas planteadas al Tribunal de Luxemburgo en el auto mediante el que se plantea la cuestión prejudicial son fundadas y ponen de relieve los eventuales problemas de compatibilidad de la actual configuración del régimen español de exoneración del pasivo con el Derecho derivado de la Unión Europea, tanto desde una perspectiva subjetiva como objetiva.

El supuesto que motiva la cuestión prejudicial es sencillo y recurrente en la práctica. Una sociedad radicada en la Comunidad Valenciana había dejado de presentar sus autoliquidaciones y de hacer frente al pago de un conjunto de liquidaciones y sanciones dictadas en materia de IVA por los órganos de gestión tributaria de la

AEAT relativas al año 2010, periodo en el que la crisis económica fue especialmente intensa en nuestro país. Tanto la liquidación como las sanciones tributarias fueron notificadas a la mercantil en el año 2012 y no fueron impugnadas. Posteriormente, a principios del año 2017, la AEAT dictó un acuerdo mediante el que se declaraba responsable subsidiario al administrador de dicha sociedad, en virtud de lo previsto en el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, por el importe de las deudas y sanciones previamente exigidas a dicha entidad.

En el mes de julio de 2022 el Juzgado de lo Mercantil de Alicante dictó un auto acordando la declaración del concurso impulsado por el administrador societario y su conclusión por insuficiencia de masa. En virtud de lo anterior, en el mes de septiembre de 2023, el administrador de la sociedad solicitó acogerse a su derecho a la exoneración total del pasivo, incluyendo las deudas tributarias objeto de derivación, si bien la Abogacía del Estado objetó la exoneración solicitada debido a la existencia de diversos créditos de derecho público, entre otras razones, a raíz de que, a su juicio, el administrador de la sociedad no era un deudor de buena fe, al haber sido declarado responsable subsidiario de la deuda tributaria impagada por la mercantil.

Esta situación permite al Juzgado español poner de relieve ante el Tribunal de Luxemburgo un relevante número de incongruencias que suscita la protección en nuestro país del crédito público, en el marco del procedimiento nacional de exoneración del pasivo insatisfecho, con la Directiva 2019/1023. En primer lugar, el órgano judicial remitente plantea que,

13 Asunto *Corván*, C-289/23.

en la medida en que no estaban previstos en la normativa previa a la transposición de la Directiva límites similares relacionados con la protección del crédito público, el legislador español no está facultado para introducir requisitos diferentes de los preexistentes (más allá de las adaptaciones necesarias) que supongan una restricción sustancial de acceso al derecho a la exoneración respecto a la situación anterior, aunque cabría cuestionar si la regulación anterior al TRLC debe tener virtualidad a la hora de verificar la compatibilidad de la vigente regulación del régimen de segunda oportunidad con la Directiva de referencia.

En segundo lugar, se cuestiona la compatibilidad del artículo 487 del TRLC con el artículo 23.2 de la Directiva 2019/1023, en el que se recogen los límites de carácter subjetivo que impiden acceder al régimen de segunda oportunidad, pues la configuración del régimen español de segunda oportunidad se ha configurado, en la actualidad, como un sistema de incentivos que, en realidad, no tiene que ver con la buena fe del deudor, sino con el establecimiento de un estímulo al pago de créditos públicos que difícilmente llegarían a cobrarse por la Administración en sede concursal.

Por otra parte, el Juzgado de lo Mercantil de Alicante plantea al Tribunal de Luxemburgo si las excepciones de carácter objetivo a las que se refiere el artículo 23.2 de la Directiva 2019/1023, pueden afectar a situaciones en las que la deuda que impide el acceso a la exoneración del pasivo insatisfecho procede de un

procedimiento de derivación de responsabilidad en el que no necesariamente concurrirá mala fe o una conducta deshonesta del administrador de la sociedad incumplidora, según requiere la Directiva, toda vez que el acuerdo de derivación de responsabilidad puede estar fundado en la mera negligencia del responsable tributario.

En este sentido es preciso advertir que, pese a que el Tribunal Supremo ha reconocido recientemente la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria recogido en el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria¹⁴, que afecta a los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas que hayan cometido infracciones tributarias, cuando no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hubiesen consentido el incumplimientos de los que de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, tanto la jurisprudencia de nuestros tribunales¹⁵ como la doctrina administrativa¹⁶ declaran que la imputación de responsabilidad tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que, en perjuicio de sus acreedores, y entre estos la Hacienda Pública, omite la diligencia que le es exigible en cumplimiento de las obligaciones que le impone la legislación mercantil.

A juicio de la Comisión Europea, según se refleja en las alegaciones presentadas en el procedimiento que se sigue ante el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Corván*, la mala fe del deudor no constituye una condición

14 Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2023, rec. núm. 8791/2021.

15 Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2023, rec. núm. 3024/2019.

16 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de septiembre de 2019, rec. núm. 00-04828-2016.

sine qua non para excepcionar la aplicación del artículo 23.2, si bien su presencia o ausencia puede incidir notablemente en si la misma está debidamente justificada y, por ende, en el análisis de proporcionalidad de la restricción al acceso a la exoneración del pasivo insatisfecho¹⁷.

En cuarto lugar, el Juzgado de lo Mercantil cuestiona la proporcionalidad del plazo de diez años fijado por el legislador español en el artículo 487 del TRLC durante el que el sujeto que ha sido declarado responsable de la deuda tributaria no podrá tener acceso a la exoneración del sujeto pasivo, habida cuenta de que, al tomarse como *dies a quo* de dicho plazo el instante en el que se haya dictado el acuerdo firme de derivación de responsabilidad, se ignora el momento de generación de la deuda y los eventuales retrasos de la Administración en la declaración de responsabilidad. Como cabe apreciar, el hecho de que el plazo resulte unívoco para todo tipo de supuestos, con independencia de si concurre mala fe o simple negligencia del deudor, carece de justificación y afecta a la exigencia de proporcionalidad que debe inspirar la configuración de la medida que nos ocupa.

Por último, por lo que se refiere a los límites subjetivos previsto en el artículo 487 del TRLC que impiden al deudor acceder al régimen de segunda oportunidad, se pone de manifiesto ante el Tribunal de Justicia

de la Unión Europea que, pese a que el artículo 23.2 de la Directiva 2019/1023 no hace alusión al crédito público y requiere una justificación de los supuestos excluidos de la exoneración, la normativa española no motiva, en ninguna medida, las razones que han conducido al legislador a la sobreprotección del crédito público tras la reforma de 2022.

Asimismo, la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo mercantil número 1 de Alicante incide también en la configuración del artículo 489 del TRLC, planteando, en primer término, si la lista de supuestos prevista en el artículo 23.4 de la Directiva 2019/1023 tiene carácter cerrado, en cuyo caso se pondría de manifiesto la imposibilidad de establecer límites absolutos a la exoneración del crédito público en los términos actualmente contemplados por la normativa española¹⁸.

No obstante, para el caso de que el Tribunal de Justicia considerase que el artículo 23.4 de la mencionada Directiva habilita al legislador nacional para introducir nuevos créditos que podrán quedar excluidos del beneficio de la exoneración del pasivo, se requiere a este que se pronuncie en relación con la posibilidad de excluir los créditos públicos del derecho a la segunda oportunidad. A estos efectos, debe subrayarse que la sentencia de la Sala primera del Tribunal Supremo de 2 de julio de

17 Apartados 34 a 37 de las alegaciones de la Comisión en este procedimiento el 6 de diciembre de 2023.

18 En las recientes conclusiones del Abogado General Jean Richard de la Tour, de 14 de diciembre de 2023, en el asunto C-687/22, *Julieta, Rogelio c. Agencia Estatal de Administración Tributaria*, relativas a la regulación del TRLC previa a su modificación por la Ley 16/2022, se hace referencia a que, conforme a la redacción definitiva de la versión en lengua española del artículo 23.4 de la Directiva, este precepto recoge una relación no exhaustiva de categorías de deudas que podrán ser excluidas de exoneración por los Estados.

2019¹⁹, declaró que la norma española permitía la exoneración del crédito público en aquellos casos en los que se accedía a la segunda oportunidad tanto por la vía inmediata de pago de las deudas no exonerables como mediante la diferida (plan de pagos), advirtiéndose en dicho pronunciamiento, relativo al anterior modelo de exoneración de deudas, que la posición compatible con el Derecho europeo era la favorable a la exoneración del crédito público²⁰.

No obstante, a juicio del Abogado General Richard de la Tour, en el marco de una cuestión prejudicial planteada por la Audiencia Provincial de Alicante en relación con la limitación a la exoneración del crédito tributario por el TRLC, en la versión previa a su modificación por la Ley 16/2022, la Directiva 2019/1023 es una norma de mínimos que tiene por objeto que cada uno de los Estados miembros instaure un procedimiento de exoneración de deudas, cuyos límites, en relación con las categorías de deudas, responden, en gran medida, a la apreciación de los Estados miembros, siempre que las exclusiones estén debidamente justificadas²¹.

Precisamente, en relación con la necesidad de que concurra una debida justificación en el texto legal de las causas que limitan la exoneración

del crédito público, de la que adolece por completo la configuración del TRLC previa a la Ley 16/2022, el Abogado General Richard de la Tour, de forma cuestionable, considera que la falta de justificación por parte del legislador español no debe determinar la invalidez de dicha limitación, al habilitar la Directiva a los Estados para incorporar limitaciones adicionales a la previstas su artículo 23.4²².

A nuestro juicio, la justificación a la exclusión de los créditos públicos del régimen de exoneración del pasivo insatisfecho que incorpora la referida Ley 16/2022, exclusivamente en relación con el artículo 489.1.5 del TRLC, debe considerarse insuficiente, toda vez que su exposición de motivos simplemente alude a «*la especial relevancia de su satisfacción para una sociedad justa y solidaria, asentada en el Estado de Derecho*». En este sentido, la Comisión Europea, en las alegaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el pasado 6 de diciembre de 2023, en el marco del caso *Corván*, estiman que no nos encontramos ante una justificación válida, dado el patente laconismo del legislador español en relación a la motivación del referido precepto y la ausencia de cualquier referencia a la limitación subjetiva

19 Recurso número 3669/2016.

20 En relación con esta sentencia, cfr. Matilde Cuenca Casas, "Segunda oportunidad y crédito público. (A propósito de la mal entendido sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2019)", *Hay Derecho*, 28 de julio de 2019, disponible en línea en: <https://www.hayderecho.com/2019/07/28/segunda-oportunidad-y-credito-publico-a-proposito-de-la-mal-entendida-sentencia-del-tribunal-supremo-de-2-de-julio-de-2019/>. Conforme a la regulación en vigor el acceso a la exoneración del pasivo insatisfecho puede producirse tras la liquidación de la masa activa o tras la aprobación de un plan de pagos en el que no se requiere necesariamente la realización de los bienes del deudor.

21 Conclusiones del Abogado General Jean Richard de la Tour, de 14 de diciembre de 2023, C-687/22, *Julieta, Rogelio c. Agencia Estatal de Administración Tributaria*, par. 46.

22 Ibidem, par. 50.

establecida en el artículo 487.1.2 del TRLC²³.

La adecuación de los privilegios del crédito tributario al Derecho derivado de la Unión Europea, en el marco del régimen de segunda oportunidad, también ha sido cuestionado recientemente por el Juzgado de lo Mercantil número 10 de Barcelona, que ha planteado cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante su auto de 17 de mayo de 2023²⁴.

Nuevamente, los hechos que motivan el conflicto entre el deudor y la Administración tributaria son sencillos y frecuentes en la práctica. El deudor había solicitado la declaración de concurso relacionando créditos por importe de 143.021,35 euros y, tras la liquidación de sus bienes, entre los que se encontraba su vivienda, en el mes de octubre de 2022, solicitó la exoneración provisional de parte de los créditos que consideró exonerables y propuso un plan de pagos respecto a los que no tenían tal condición.

Sin embargo, la Administración Tributaria se opuso a la exoneración de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el artículo 487 del TRLC, como consecuencia de que el deudor había sido sancionado, a raíz de una infracción muy grave (por importe de

504,99 euros), prevista en el artículo 191.4 de la Ley General Tributaria, al haberse incumplido la obligación de practicar una retención sobre la renta que este pagaba en virtud del alquiler del local de negocio²⁵. Según se detalla en el auto mediante el que se plantea la cuestión prejudicial, el acuerdo de imposición de sanción se fundaba en la mera negligencia del retenedor, que no había hecho frente al pago de la misma a la fecha de presentación de la solicitud de exoneración.

El supuesto que origina esta segunda cuestión prejudicial pone bien a las claras los efectos que se derivan de la exacerbada protección del crédito público por parte del legislador español en el régimen de segunda oportunidad, toda vez que, pese a que el importe de la sanción tributaria resulta ciertamente modesto en relación con el total del pasivo insatisfecho, la vigente redacción del artículo 489 del TRLC impide por completo el acceso al deudor al régimen de segunda oportunidad.

Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Juzgado de lo Mercantil de Barcelona coinciden en lo esencial con las planteadas por el Juzgado de lo Mercantil de Alicante, si bien es preciso destacar que, como principal diferencia, aquel interroga al Tribunal de Luxemburgo en relación a si, dado que el ámbito subjetivo de la Directiva

23 Según se detalla en el apartado 52 de las alegaciones de la Comisión en este procedimiento, «(e) legislador nacional no explica sin embargo por qué razón las conductas objetivas del apartado 2 concretamente (las infracciones tributarias graves y los acuerdos de derivación de responsabilidad) implicarían necesariamente mala fe sin permitir si quiera la posibilidad de prueba en contra. No parece por ello que el contenido y motivación de la Ley 16/2022 en relación con los artículos 487.1.2 y 489.1.5 del TRLC sean realmente conformes con las exigencias de "justificación debida" del artículo 23 de la Directiva».

24 Asunto Bacigán, C-305/23.

25 El artículo 191.4 de la Ley General Tributaria califica como muy grave, aunque no se hubieran empleado medios fraudulentos, la falta de ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al cincuenta por ciento del importe de la base de la sanción.

no se extiende a deudores personas físicas que no tienen la condición de empresario²⁶, aunque esta contempla la posibilidad de que los Estados extiendan su aplicación a las deudas contraídas por empresarios no insolventes²⁷, el legislador español debe ajustar el régimen de exoneración previsto por el TRLC a la Directiva cuando el deudor no es empresario (en el proceso de exoneración el deudor se identificó como no empresario en el momento de presentar la solicitud).

A nuestro juicio, la respuesta a esta pregunta debe ser positiva, toda vez que, según ha señalado reiteradamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el legislador nacional puede aplicar las soluciones adoptadas por el Derecho de la Unión a situaciones puramente internas. En tales supuestos, existe un interés manifiesto, desde el punto de vista de ese Derecho, en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse²⁸.

A estos efectos, en el marco del reparto de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia previsto por el artículo 267 TFUE, solo el juez nacional es competente para determinar el alcance exacto de la remisión efectuada, en su caso, por el Derecho nacional al Derecho de la Unión. En efecto, corresponde al Derecho

interno y, por consiguiente, a la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de que se trate tomar en consideración los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del Derecho de la Unión a situaciones puramente internas²⁹.

Adicionalmente, y ante una eventual respuesta positiva a esta cuestión, el Juzgado de lo Mercantil de Barcelona plantea al Tribunal de Justicia si el alcance del comportamiento deshonesto que recoge el artículo 23 de la Directiva 2019/1023 permite incluir los comportamientos del deudor meramente negligentes o imprudentes, como el que también da lugar a la cuestión prejudicial elevada por el Juzgado de lo Mercantil de Barcelona. En particular, se pone de relieve por el órgano jurisdiccional nacional que, tras la redacción otorgada al artículo 487 por el TRLC por la Ley 16/2022, el concepto de infracción grave opera como barrera de acceso a la exoneración en todo caso, y ello con independencia de que concurra un comportamiento deshonesto de mala fe del deudor, circunstancia que no parece acorde con el tenor del mencionado precepto de la Directiva.

De todo lo anterior se desprende que la vigente configuración legal del régimen de segunda oportunidad o de exoneración del pasivo insatisfecho en nuestro país confiere una excesiva protección al crédito público y, por ende, a las deudas tributarias. Nos encontramos, por tanto, ante un insti-

26 Art. 1.2 de la Directiva 2019/1023, de 20 de junio, sobre reestructuración e insolvencia.

27 Art. 1.4 de la Directiva 2019/1023, de 20 de junio, sobre reestructuración e insolvencia.

28 Vid. las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89, apartado 37, y de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, apartado 32 y de 16 de noviembre de 2023, *GE Infrastructure Hungary Holding Kft.*, C-318/22, apartado 30.

29 Vid. las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*, C-297/88 y C-197/89, apartados 41 y 42, y de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, apartado 33 y de 16 de noviembre de 2023, *GE Infrastructure Hungary Holding Kft.*, C-318/22, apartado 31.

tuto jurídico más al servicio de la recaudación tributaria que, según hemos señalado previamente, difícilmente podrá considerarse acorde con el Derecho de la Unión, toda vez que con la actual configuración de los artículos 487 y 489 del TRLC se condiciona claramente la conducta de los deudores, que se ven compelidos a satisfacer en primer lugar créditos públicos, que pueden no tener siquiera carácter privilegiado a efectos concursales, en perjuicio de otros acreedores de mejor rango.

Por otra parte, manteniéndonos en un escenario postconcursal, es preciso traer a colación la preocupante y cuestionable aplicación del artículo 40.3 de la Ley General Tributaria³⁰ que viene realizando la Administración Tributaria en situaciones en las que el concurso finaliza en virtud de auto del Juez de lo Mercantil mediante el que se declara la sociedad extinguida por insuficiencia de masa activa y se ordena cancelar todas sus inscripciones sin necesidad de liquidación³¹, considerándose sucesores de las deudas tributarias pendientes de la concursada a los socios o partícipes de la misma.

Este planteamiento de la Administración, mediante el que se articula una nueva sobreprotección del cré-

dito público, ha dado lugar a la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2023,³² que versa sobre un supuesto en el que una sociedad había sido extinguida por un Juzgado de lo Mercantil por insuficiencia de masa activa, dando lugar, en virtud de lo señalado en el artículo 40.3 de la Ley General Tributaria, a que la Administración Tributaria considerase que, al no haberse producido liquidación de la mercantil a raíz del proceso concursal, las obligaciones tributarias pendientes de la misma resultaban exigibles, a título de sucesora, a la sociedad que participaba en la entidad concursada, sin sujetarse a un límite cuantitativo, pese a no haber recibido cuota de liquidación alguna.

En el supuesto enjuiciado, tanto en el auto de declaración y conclusión del concurso como en la propia escritura de disolución de la sociedad se constataba que existían bienes en el activo, aunque el pasivo determinara una situación de desequilibrio patrimonial constitutiva de causa de disolución y, por ello, se apreciara la insuficiencia de la masa activa determinante de la conclusión del concurso.

No obstante, el Tribunal Supremo no se pronuncia en relación con la posibilidad de considerar sucesor de

30 Conforme a este precepto, en los casos en que no se haya producido la liquidación de la mercantil, así como cuando se produce la cesión global del activo y del pasivo, la sucesión provoca la transmisión de obligación tributaria sin limitación alguna.

31 El artículo 465.7º del TRLC incluye, entre las posibles causas de conclusión del concurso, aquellas situaciones en las que, «en cualquier estado del procedimiento, se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa, y concurran las demás condiciones establecidas en esta ley». Por otra parte, el artículo 485 del TRLC dispone que «1. En la resolución que acuerde la conclusión del concurso por finalización de la liquidación o por insuficiencia de la masa activa del concursado persona jurídica, el juez ordenará el cierre provisional de la hoja abierta a esa persona jurídica en el registro público en el que figure inscrita. En cuanto esta resolución devenga firme, el letrado de la Administración de Justicia expedirá mandamiento conteniendo testimonio de la resolución, con expresión de la firmeza, que remitirá por medios electrónicos al registro correspondiente. 2. Transcurrido un año a contar desde que se hubiera ordenado por el juez el cierre de la hoja registral sin que se haya producido la reapertura del concurso, el registrador procederá a la cancelación de la inscripción de la persona jurídica, con cierre definitivo de la hoja». Vid. asimismo los artículos 37 bis a 37 quinquies del TRLC.

32 Rec. núm. 556/2022.

la deuda tributaria de la sociedad concursada a la entidad matriz pese a no existir cuota de liquidación, sino que el fallo se centra exclusivamente en cuestiones formales vinculadas con la necesidad de que la Administración precise en la comunicación en que se declara la condición de sucesor si la sociedad está disuelta y liquidada, lo que implica que la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares es la prevista en el párrafo 1 del artículo 40 LGT, fijando hasta qué límite alcanza la responsabilidad de los socios, o si, por el contrario, se está en un supuesto de extinción o disolución sin liquidación de la sociedad o entidad prevista en el párrafo 3 del artículo 40 LGT, en la que no se limita la responsabilidad de los socios, partícipes o cotitulares.

A nuestro juicio, hacer responder de forma ilimitada a los socios o partícipes de una mercantil concursada por insuficiencia de masa activa, situación en la que no se requiere necesariamente de liquidación, en virtud de lo previsto en el artículo 485 del TRLC, atenta directamente contra la esencia y finalidad del propio artículo 40.3 de la Ley General Tributaria, que pretende evitar la perdurabilidad en el tiempo de situaciones de crisis de la mercantil que pudieran perjudicar el cobro del crédito por parte de la Hacienda Pública en beneficio de terceros, así como supuestos en los que concurre una extinción de la mercantil originada como consecuencia de supuesto de cesión global del activo y pasivo (v. gr: supuestos de fusión o escisión de sociedades de capital).

Dicho en otros términos, en las situaciones de concurso por insuficiencia de masa activa, en las que se excluye la necesidad de liquidar antes de proceder a la cancelación registral,

hacer responder a los socios de entidades en las que se limita su responsabilidad de la totalidad de las deudas tributarias de la entidad participada, al margen de la existencia de una cuota de liquidación, atenta contra los principios que inspiran la configuración del sistema de responsabilidad mercantil y tributario. En efecto, carece de toda lógica que el crédito tributario, que no ha podido hacerse efectivo en el marco del procedimiento concursal se reactive en sede tributaria, en sede de los socios, a través de la figura de la sucesión, sin sujeción a otro límite que el importe de la deuda tributaria adeudada por la sociedad extinguida.

A nuestro juicio, al objeto de evitar esta desproporcionada e injustificada protección del crédito público derivada de la aplicación a estos supuestos del artículo 40.3 de la Ley General Tributaria, que implica comprometer indebida e ilimitadamente el patrimonio de los socios de la mercantil concursada, la solución a este tipo de situaciones debe venir de la mano del ordenamiento mercantil. En efecto, según se desprende de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de marzo de 2017, en la que se aborda una cuestión análoga a la que motiva la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2023, la cancelación de la inscripción de la sociedad concursada no significa que se produzca una extinción, vía condonación, de las deudas de la sociedad, ni que los bienes que permanezcan a nombre de la sociedad pasen a ser *res nullius*.

Como expresamente señala la resolución de referencia, «esta postura ha sido así mismo seguida por este Centro Directivo (vid. Resoluciones de 13 y 20 de mayo de 1992,

15 de febrero de 1999, 14 de febrero de 2001, 29 de abril de 2011, 17 de diciembre de 2012 y la más reciente de 14 de diciembre de 2016), manteniendo que incluso después de la cancelación persiste todavía la personalidad jurídica de la sociedad extinguida como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de que la sociedad es titular, de forma que la cancelación de sus asientos no perjudica al acreedor, toda vez que se mantiene la aptitud de la sociedad para ser titular de derechos y obligaciones, mientras no se hayan agotado todas las relaciones jurídicas de la misma. La cancelación de los asientos registrales de una sociedad no es sino una fórmula de mecánica registral para consignar una vicisitud de la sociedad, que en el caso de liquidación es que se considere terminada la liquidación. Por ello, no impedirá la ulterior responsabilidad de la sociedad si después de formalizarse e inscribirse la escritura pública de extinción de la sociedad aparecieren bienes sociales no tenidos en cuenta en la liquidación (cfr. artículo 398 de la Ley de Sociedades de Capital)»³³.

En virtud de lo previamente señalado, la definitiva desaparición de la sociedad protagonista del concurso por insuficiencia de masa activa, solo se producirá cuando la cancelación registral prevista en el citado artículo responda a la situación real. Esto es, cuando la sociedad haya sido liquidada en forma, se hayan satisfecho las deudas a los acreedores y no quede patrimonio sin repartir.

Como reconoce la Dirección General de los Registros y del Notariado, en esta particular circunstancia surge un nuevo obstáculo derivado del vacío legal consistente en determinar quién y en qué concepto debe proceder a la liquidación. Por consiguiente, «(e)n esta situación, con la sociedad disuelta, sin que se haya efectuado por el juez del concurso el nombramiento de administrador concursal y habiendo cesado las limitaciones a las facultades del deudor, la situación es equiparable a aquellas en que la junta social no ha designado liquidador alguno, lo que por otra parte en este caso no podría efectuarse ya que la sociedad se ha extinguido en sede concursal. La consecuencia ha de ser, por tanto, la conversión automática de los anteriores administradores en liquidadores de forma que el último administrador con cargo inscrito sea quien, actuando como liquidador, mantenga su poder de representación, si bien limitado, como sucede con la personalidad de la sociedad, a las operaciones de liquidación.

Para ello deberá proceder conforme a la regulación establecida en la Ley de Sociedades de Capital, ya que concluido el concurso cesa la aplicación de los preceptos de la Ley Concursal, a la enajenación de los bienes sociales para el pago de deudas de los acreedores hasta donde sea posible, teniendo en cuenta que, acreditada en sede concursal la insuficiencia del activo, el procedimiento de liquidación concluirá sin lograr alcanzar plenamente la finalidad solutoria, no planteándose cuestión alguna en cuanto al cierre registral, pues el juez

33 FJ 2º de la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 10 de marzo de 2017. Disponible en línea en: <https://www.registradoresdemadrid.org/resConcursales/Extincion-sociedad-concursada/CONCURSO-DE-ACREEDORES-CONCURSO-CON-INSUFICIENCIA-DE-MASA-ACTIVA-302>.

del concurso ya lo acordó en su auto»³⁴.

Obviamente, conforme a lo establecido en el artículo 397 del Texto Refundido de la Ley de sociedades de capital, en este escenario postconcurzal, los liquidadores serán responsables ante los socios y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con dolo o culpa en el desempeño de su cargo.

En este sentido, resulta oportuno traer también a colación la resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 4 de octubre de 2021, relativa a un supuesto en el que, con posterioridad a la conclusión del concurso de una sociedad limitada por insuficiencia de masa activa, se presentó en el Registro de la Propiedad la escritura de liquidación otorgada por todos sus socios, mediante la que estos se adjudicaban dos inmuebles en concepto de satisfacción de su cuota de liquidación³⁵.

Según se declara en la mencionada resolución, ante esta situación, cabe o bien aplicar la misma solución apuntada en la resolución anteriormente citada, entendiendo que el cese del administrador concursal implica la reactivación, de las facultades del órgano de administración para convocar junta general que acuerde dicha disolución y el nombramiento de liquidador, o bien, dado que como se ha dicho, dichos órganos sociales han sido cesados, entender que debe renovarse el nombramiento de liquidador. El acuerdo habrá de tomarse conforme a las reglas aplicables al tipo social de que se trate, entre las que se

encuentra la celebración, a estos efectos, de la junta universal de socios.

Por consiguiente, en las situaciones en las que se haya extinguido judicialmente en sede concursal una sociedad mercantil, en virtud de la insuficiencia de masa activa, cuyo régimen jurídico determine la limitación de la responsabilidad de los socios, existiendo bienes que no han sido liquidados en sede concursal, consideramos que la Administración, en su caso, podría llegar a dirigirse contra los administradores de dicha sociedad, en la medida en que hayan incumplido su obligación de liquidar adecuadamente el patrimonio de la mercantil remanente tras el concurso³⁶, sin que quepa exigir la deuda tributaria impagada por la mercantil a los socios, que nada habrán recibido.

Dicho en otros términos, habida cuenta de que, desde una perspectiva mercantil, conforme a lo previamente señalado, en los supuestos de concurso con insuficiencia de masa en los que existan bienes sin liquidar persiste todavía la personalidad jurídica de la sociedad formalmente extinguida, debe considerarse inaplicable el artículo 40.3 de la Ley General Tributaria como consecuencia precisamente de que no concurre una extinción o disolución definitiva de la sociedad, sino meramente provisional, hasta el instante en el que se liquidan y, en su caso, se adjudican todos los bienes y derechos que integran su patrimonio.

Por otra parte, la apertura del proceso de liquidación "*post mortem*" de la mercantil implicará que los socios únicamente respondan ante la Admi-

34 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

35 Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 4 de octubre de 2021, disponible en línea en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-17947.

36 Cfr. art. 43.1, apartados b) y c), de la Ley General Tributaria.

nistración Tributaria con la cuota de liquidación en el improbable caso se les hubiese atribuido alguna por esta vía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria.

Por último, consideramos que, en aquellos supuestos en los que el concurso por insuficiencia de masa activa determina que no existan bienes susceptibles de convertirse en *res nullius* o de atribuirse a los socios en un ulterior proceso de liquidación, que resultará la situación más frecuente en la práctica, no resultará aplicable el artículo 40.3 de la Ley General Tributaria, toda vez que la liquidación, que se considera innecesaria por el legislador con carácter previo a la extinción registral de la mercantil en tales circunstancias, resulta asimismo

ociosa con posterioridad a la cancelación de la inscripción de la persona jurídica en el Registro Mercantil, pues nada habrá que asignar a los acreedores o a los socios, salvo que afloren nuevos bienes o derechos atribuibles a dicha entidad.

Hacer responder a los socios o partícipes de la sociedad extinta por insuficiencia de masa, de forma ilimitada, por las deudas tributarias imputables a la misma, cuando no existe cuota de liquidación alguna tras seguirse el procedimiento concursal, claramente atenta contra el principio de limitación de la responsabilidad patrimonial de los socios que inspira la configuración de un relevante número de figuras societarias en nuestro ordenamiento.

Estudios

AUTORES

Eva M. Cordero González

Alejandro Zubimendi Cavia

Michael Lang

Daniel Santiago Marcos

Benjamín Sevilla Bernabéu



LA EXPANSIÓN DEL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN MATERIA TRIBUTARIA ¹

Eva M. Cordero González

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

(España)

Title

The expansion of the principle of full regularization in tax matters

Resumen

El presente trabajo analiza el contenido, características y distintas manifestaciones del principio de regularización íntegra en materia tributaria. Tras exponer los supuestos de aplicación jurisprudencial del principio, su fundamento y extensión en los distintos procedimientos tributarios, se profundiza en su aplicación en las denominadas regularizaciones de «doble cara», en las que la liquidación de una deuda conlleva el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Se abordan, además, los efectos del principio en el ámbito sancionador, formulándose distintas propuestas de cara a su necesaria recepción en la LGT.

Palabras clave

Principios tributarios, regularización íntegra, devolución de ingresos indebidos, obligaciones conexas, enriquecimiento injusto, infracciones y sanciones, buena administración.

Abstract

This paper analyzes the content, characteristics and different manifestations of the principle of full regularization in tax matters. After exposing the cases of jurisprudential application of the principle, its basis and extension in the different tax procedures, it analyzes its application in the so-called «double-sided» regularizations, in which the liquidation of a debt entails the recognition of the right to the refund of undue income. It

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del proyecto de investigación I+D+i del Ministerio de Ciencia e Innovación, «El desafío de una buena administración tributaria en un entorno digital». (PID2020-116096RB-I00)

also addresses the effects of the principle in the sanctioning sphere, formulating different proposals for its necessary reception in the LGT.

Keywords

Tax principles, full regularization, refund of undue income, related obligations, unjust enrichment, infringements and penalties, good administration.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 5-10-2023/Fecha de revisión: 5-12-2023

Cómo referenciar: Cordero González, E. (2023). La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (143), 25-80

SUMARIO

1. La regularización íntegra como principio en expansión

1.1. Los distintos supuestos de aplicación jurisprudencial del principio

1.1.1. Las denominadas regularizaciones «de doble cara», relativas a obligaciones conexas

1.1.2. La aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado en el marco de una regularización administrativa

1.1.3. El carácter preclusivo o definitivo de los procedimientos de comprobación

1.2. Los procedimientos de comprobación como marco prioritario, pero no único de la regularización íntegra

2. Regularización íntegra, obligaciones conexas y devolución de ingresos indebidos

2.1. La regularización de obligaciones conexas por incompatibilidad entre períodos

2.1.1. La formación de la doctrina de la regularización íntegra al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos

2.1.2. Delimitación y consecuencias actuales del principio. La nulidad de la liquidación que no aplica la regularización íntegra

2.2. La regularización del IVA deducible con derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente

2.2.1. Origen y antecedentes de la aplicación del principio en la regularización de las cuotas deducibles

2.2.2. La consolidación del principio tras la aprobación del RD 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa

2.2.3. Su aplicación a la comprobación limitada y respecto de operaciones simuladas

2.3. La regularización íntegra «bilateral» entre entidades vinculadas

3. Los efectos de la regularización íntegra en el ámbito sancionador en los supuestos de conexidad de obligaciones

- 3.1. La infracción del artículo 191.6 de la LGT por «diferimiento» del ingreso
- 3.2. La inexistencia de modalidad leve en la infracción del artículo 195 de la LGT
- 3.3. La base de la sanción en la infracción de los artículos 191, 194 y 195 de la LGT en relación con el IVA soportado de forma indebida, con derecho a la devolución
- 3.4. La base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT cuando procede la regularización bilateral
- 4. A modo de conclusión: la necesaria recepción del principio en la LGT
- 5. Bibliografía

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de Docente – investigador en Derecho Tributario en la XXIV edición del Premio AEDAF 2023.

1. La regularización íntegra como principio en expansión

El principio de regularización íntegra ha tenido una expansión extraordinaria en la jurisprudencia tributaria reciente. Las sentencias que acuden a este principio para anular actuaciones administrativas de comprobación se han incrementado de forma notable en los últimos años, ampliando también la tipología de situaciones en las que resulta aplicable, tanto desde el punto de vista objetivo como subjetivo. La consolidación de este principio forma parte de un fenómeno creciente en la jurisprudencia tributaria de los últimos años, que ha dotado de plena efectividad a principios generales _buena administración, prohibición del enriquecimiento injusto, proporcionalidad, buena fe y confianza legítima, entre otros_, para corregir prácticas administrativas inadecuadas, limitativas de los derechos y garantías de los obligados. La aplicación de estos principios, y el de la regularización íntegra en particular, ha permitido aplicar soluciones *de justicia* en los casos concretos sometidos al conocimiento del órgano judicial, limitando la discrecionalidad administrativa en el desarrollo de los procedimientos tributarios y favoreciendo que esta se ejerza para una mejor consecución de los principios del artículo 31.1 de la CE.

La necesidad de que, *cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación inspectora y se regulariza su situación tributaria, se atienda a todos los componentes del tributo, no sólo a lo le sea perjudicial sino también a lo que le resulte favorable*, resulta una exigencia obvia e inexcusable, resultado de la propia concepción de la potestad comprobadora de la Administración como poder-deber al servicio de los intereses generales, representados en este ámbito por los principios materiales de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE². La concepción de la Administración pública como organización que, de acuerdo con el artículo 103 de la Constitución, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con el principio de eficacia, con sometimiento pleno a la ley. Es con sometimiento pleno a la ley y al derecho, exige partir de una concep-

2 Numerosos autores han puesto de manifiesto las implicaciones del artículo 103 CE en relación con las potestades de comprobación e investigación que el artículo 115 de la LGT otorga a la Administración tributaria. Así, FERNÁNDEZ LÓPEZ (1998) destaca que la instrumentalidad o funcionalidad de la actividad inspectora implica, ante todo, exigencia y obligatoriedad en el cumplimiento de unos concretos fines vertebrados hacia el interés general que, en la esfera tributaria, no puede ser otro que la consecución de un sistema tributario justo en la esfera aplicativa del tributo. *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, p. 45. También SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2003) destaca que el fundamento jurídico-constitucional de las actividades administrativas dirigidas a la aplicación de los tributos no se encuentra sólo en la cláusula general de tutela de los intereses públicos del art. 103.1 CE, sino también, y en particular, en el art. 31.1 CE, que no recoge un simple deber de contribuir aisladamente considerado, en cuanto mero interés fiscal o recaudatorio, sino de acuerdo con los principios sustanciales de justicia tributaria. «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», QF, núm. 21 (BIB 2003\1470), p. 9.

ción objetiva de la potestad comprobadora, desterrando cualquier aproximación sesgada o parcial que lleve a regularizar *sólo lo desfavorable*, primando el interés recaudatorio inmediato frente a una adecuada interpretación y aplicación de la normativa tributaria³. En este sentido, hay que recordar que la Administración actúa conforme al principio inquisitivo, ejerciendo la función comprobadora en cumplimiento de intereses ajenos y no propios, debiendo investigar de oficio y tomando en consideración la totalidad de las circunstancias relevantes del caso, tanto las desfavorables como las favorables al obligado tributario⁴. Como señala gráficamente el TS en su sentencia de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021) la Administración no es «*dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros*», debiendo actuar de oficio también en lo favorable en cumplimiento de un *estricto deber legal* que, sin embargo, lamenta, «*no es frecuente observar*».

A partir de esta configuración evidente de las potestades administrativas en materia tributaria, la jurisprudencia ha venido rechazando ciertas prácticas administrativas que omiten la regularización completa de la situación tributaria del obligado, perfilando las distintas hipótesis y consecuencias concretas a que conduce su aplicación. La regularización íntegra ha actuado, en este sentido, como un principio instrumental al servicio de otros principios tributarios y administrativos generales, no sólo para garantizar la tributación conforme a la capacidad económica o la neutralidad del IVA, sino también para exigir una actividad administrativa eficaz, que adopte la solución más favorable al interesado y le evite costes indirectos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como manifestación concreta de una «buena administración» tributaria⁵. Como destaca la sentencia del TS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020) el principio de regularización íntegra puede considerarse como la *derivación* de un conjunto de otros principios ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, el de proscripción del enriquecimiento injusto, los de seguridad jurídica, economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, al que se añade

3 Sobre el carácter no facultativo que para la Administración tiene el ejercicio de la función comprobadora, precisamente porque ejerce los intereses genéricos de la comunidad y no los propios, vid. NÚÑEZ PÉREZ, G (1987) «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *CREDF*, núm. 53, p. 59 y JUAN LOZANO, A. (1993) *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, p. 26. También la configuración de esta potestad como poder-deber en la jurisprudencia constitucional, la sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril.

4 Por lo anterior, ni siquiera sería posible afirmar, como destaca GARCÍA NOVOA (2019), que existan hechos que «favorezcan» a la Administración. «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *CREDF*, núm. 183, pp. 94 y 95. También SÁNCHEZ BLÁZQUEZ ha resaltado que el principio inquisitivo obliga a la Administración a indagar la verdad material de los hechos recogidos como relevantes en las normas tributarias, de acuerdo con el principio de legalidad en su manifestación de tipicidad de la imposición. Por ello, «a pesar de que se haya sustituido el «comprobaré e investigará» del art. 109 de la primigenia LGT por el «podrá comprobar e investigar» de la nueva, el deber de actuación administrativa en este terreno sigue existiendo». «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», ob. cit. p. 29.

5 En este sentido también JUAN LOZANO, A. «Los avances de la buena administración en los procedimientos de Inspección», en LUCHENA MOZO, G. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2023) (Dir.), *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 176 y ss.

más recientemente, el de buena administración. La regularización íntegra se concibe, en definitiva, «una traslación *en lo funcional o procedimental*» de las exigencias de aquellos principios.

La afirmación de que la regularización debe ser «completa» para abarcar *lo favorable*, pone inmediatamente de manifiesto la dificultad de abordar la sistematización del contenido de este principio, ante la diversidad de supuestos en los que se ha venido aplicando. Como destaca la sentencia del TS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020), «más allá de una denominación común, los perfiles del principio de íntegra regularización son difícilmente separables de los casos concretos en que se ha ido configurando esta doctrina, porque sus efectos son específicos en cada una de las figuras impositivas en las que ha sido considerado». Esta característica, propia de un principio de creación jurisprudencial, no le resta eficacia, dado su fundamento normativo no sólo en la configuración de las potestades administrativas en los artículos 103 y 31.1. de la CE, sino también en el artículo 103.1 de la LGT, que obliga a la Administración a resolver todas las cuestiones que planten en los procedimientos de aplicación de los tributos, para garantizar el cumplimiento de los derechos y garantías de los obligados de conformidad con los principios enunciados en el artículo 3.2 de la LGT, particularmente el de proporcionalidad y la limitación de costes indirectos. La regularización íntegra, no constituye, por ello, una mera directriz en la actuación de la Administración tributaria sino un verdadero principio general de Derecho tributario, de alcance global, que tiene un contenido concreto, exigible jurídicamente y no abstracto e indeterminado, cuya aplicación no está condicionada a la existencia de un desarrollo normativo ulterior⁶.

El casuismo que ha caracterizado la aplicación del principio en la jurisprudencia no impide delimitar su contenido a partir de las distintas hipótesis en las que se ha aplicado, muchas de ellas ya plenamente consolidadas. Este análisis resulta necesario para favorecer su aplicación en supuestos similares, pudiendo distinguirse diversas vertientes de la regularización íntegra que es necesario exponer someramente para profundizar después en una de ellas, la que tiene que ver con la conexidad de obligaciones, en la que centraremos nuestro trabajo⁷.

6 Vid. en este sentido la SAN de 30 de junio de 2022 (rec. 444/2020).

7 La relevancia adquirida por el principio en los últimos tiempos contrasta con la escasa atención doctrinal recibida por el mismo hasta al momento. Vid. entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2021) «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *QF*, núm. 6, pp. 163-197; VILLAR EZCURRA, M. (2016) «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», *QF*, núm. 9, (BIB 2016\21187), pp. 139-172; JUAN LOZANO, A. (2012) «El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», *Actum fiscal*, núm. 71, pp. 14-22; ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020) «El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos», *Forum fiscal*, núm. 261; SOTO BERNAVEU, L. (2023) «La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria», *Forum fiscal*, núm. 294; y PÉREZ POMBO E. V. (2013), «El denominado «principio de íntegra regularización» en relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios», *QF*, núm. 22, pp. 165-170.

1.1. Los distintos supuestos de aplicación jurisprudencial del principio

1.1.1. Las denominadas regularizaciones «de doble cara», relativas a obligaciones conexas

La regularización íntegra aparece ligada, en primer término, con la evitación del enriquecimiento injusto y la prohibición de doble imposición, en lo que el TS ha denominado regularizaciones de «doble cara», cuando la liquidación de una deuda conlleva la necesaria devolución de un ingreso indebido por otro período o concepto impositivo por una tributación incompatible en relación con los mismos hechos⁸. Como señala el TS en su sentencia de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020), la regularización íntegra evita que la invocación de «la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa», haga posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo debido a discrepancias sobre los criterios de imputación temporal aplicados, que una cuota soportada indebidamente en el IVA no se deduzca, pero tampoco sea devuelta, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar simultáneamente la devolución de otro incompatible por el que se haya tributado⁹. En esta faceta, la formulación del principio surge, como resalta RAMÍREZ GÓMEZ, como respuesta a prácticas administrativas *claramente censurables*, en las que la Administración se limita a liquidar la deuda, remitiendo al obligado a la rectificación de la autoliquidación correspondiente para obtener la devolución, a pesar de poder acordarla en *unidad acto* en el mismo procedimiento de comprobación¹⁰. En la aplicación de esta vertiente del principio, en la que centraremos principalmente nuestro trabajo, veremos que se ha producido una evolución importante, que ha pasado desde la aplicación del criterio de la *actio nata* para evitar la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido no comprendido inicialmente por las actuaciones, una vez firme la liquidación de la deuda, a mantener la *nulidad* de la liquidación que no regulariza también «lo favorable».

Como luego veremos, este tipo de supuestos fueron abordados en la reforma llevada a cabo en la LGT por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en relación con las denominadas obligaciones conexas (artículos 68.9, 225.3 y 239.7 LGT), que estableció, sin embargo, una regulación sumamente insatisfactoria e incompleta, limitada a la interrupción de la prescripción y dirigida a resolver los problemas de *empobrecimiento injusto* de la Administración a que podía conducir la anulación administrativa o judicial de la liquidación ante la imposibilidad de liquidar de nuevo la deuda incompatible, una vez realizada la devolución. La reforma no recogió, sin embargo, lo sustancial del principio en su interpretación jurisprudencial, la necesidad de incorporar el reconocimiento del derecho a la devolución a las mismas actuaciones, para impedir la exigencia independiente

⁸ Vid. esta denominación en la STS de 7 de octubre de 2015 (rec. 2622/2013)

⁹ En este sentido, vid. también VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit. p. 5.

¹⁰ Cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S. «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», ob.cit., p. 2.

de la deuda y la consiguiente problemática en fase de revisión, estableciendo una regulación que, a nuestro juicio, ha quedado superada por esta jurisprudencia.

1.1.2. La aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado en el marco de una regularización administrativa

La *segunda vertiente* de la regularización íntegra aborda un elenco de supuestos más heterogéneos, en los que se ha hecho primar el derecho material a la aplicación de gastos, deducciones, bonificaciones y demás elementos favorables al obligado, a pesar del incumplimiento de requisitos formales o de la falta de declaración del hecho imponible, que no habría de impedir su aplicación en la regularización que se practique. En estos casos el principio se vincula, de nuevo, con el *carácter inquisitivo* que debe presidir las actuaciones de la Administración tributaria, para ejercer sus funciones conforme al principio de legalidad, estando obligada a investigar los hechos relevantes en torno a la existencia y cuantía de la obligación, con independencia del comportamiento de los obligados, realizando una interpretación flexible de la carga de la prueba y las exigencias formales, a la luz de los principios informadores del sistema tributario¹¹. En estos casos, la prohibición del enriquecimiento injusto se manifiesta de forma diversa a los supuestos de conexidad de obligaciones que hemos referido con anterioridad, puesto que no se trata tanto de evitar un doble pago sino de calcular debidamente la base imponible o cuota tributaria, para adecuar el gravamen a la verdadera capacidad económica del obligado o garantizar el principio de neutralidad en el caso del IVA, en el que se encuentra el origen de esta jurisprudencia, que se ha ido extendiendo, sin embargo, al resto de impuestos que integran el sistema tributario, y particularmente a los impuestos sobre la renta.

En relación con el IVA, la regularización íntegra ha favorecido, efectivamente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas en el marco de los distintos procedimientos de comprobación, aunque su eficacia ha sido desigual según el tipo de hecho imponible objeto de regularización. En las adquisiciones intracomunitarias, importaciones de bienes y en los casos de inversión del sujeto pasivo, cuando el sujeto pasivo es el destinatario de las operaciones y el IVA devengado resulta a la vez deducible, resulta pacífico que la Administración no puede limitarse a exigir las cuotas devengadas sin tener en cuenta el IVA simultáneamente deducible de acuerdo con los artículos 92 Uno y 99 de la Ley

11 Diversos autores han destacado la configuración excesivamente apegada al Derecho Civil de las reglas de la carga de la prueba en la LGT. Como afirma PALAO TABOADA (1991), en materia tributaria no debe regir la distribución de la carga de la prueba que impone a la parte el deber de aportarla, sino la distribución objetiva de la carga de la prueba que supone que el aplicador de la Ley ha de buscar por sí mismo la verdad material, sin esperar la actividad de las partes. «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, p. 1452 y ss. También GARCÍA NOVOA destaca que sobre la Administración pesa la función de averiguar toda la verdad material, con arreglo al principio inquisitivo, incluso en lo que resulte favorable al obligado tributario y aunque éste incumpla su deber de colaboración, «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», ob.cit., p. 94.

37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA). En estos casos la aplicación del principio está consolidada tras una larga evolución jurisprudencial ligada a la configuración del derecho a la deducción y su posible ejercicio desde el momento mismo del devengo sin necesidad de esperar al pago previo de las cuotas devengadas, lo que ha impedido el devengo de intereses de demora y limitado las sanciones aplicables, a falta de perjuicio económico. Las sentencias de 25 de marzo de 2009 (rec. 4608/2006) y 12 noviembre 2009 (rec. 1398/2004), aún sin cita expresa al principio, marcaron el inicio de su aplicación en la doctrina del TS para estas operaciones, ratificada por otros muchos pronunciamientos posteriores, los de 20 diciembre 2012 (rec. 291/2009), 30 de enero 2013 (rec. 3645/2009) y 22 noviembre 2013 (rec. 4175/2011) entre otros¹². En relación con estas operaciones existen, en todo caso, aún cuestiones pendientes de resolver bajo el prisma de este principio, como su aplicación en el marco del régimen especial del IVA diferido a la importación, régimen opcional introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, para permitir retrasar el ingreso de la cuota liquidada por la aduana al momento de la presentación de la declaración-liquidación en la que resulta deducible. En el marco de este régimen se ha planteado, en efecto, si, la falta de consignación de las cuotas liquidadas por la aduana en la autoliquidación del período determina el devengo de los recargos del período ejecutivo, habida cuenta de que el mismo IVA resulta simultáneamente deducible desde el mismo momento del devengo, aspecto que habrá de ser valorado por el TS en la resolución de los recursos de casación admitidos por ATS de 15 de diciembre de 2021 (rec. 3084/2021) o de 6 de julio de 2022 (rec. 1374/2022).

En el resto de hechos imponderables, cuando el sujeto pasivo es quien entrega el bien o presta el servicio, la aplicación del principio debiera flexibilizar también las exigencias formales del derecho a la deducción, en relación con las facturas aportadas o su contabilización. Así lo señaló tempranamente la sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008,4567), en relación con la regularización a una entidad que no liquidó el IVA por entregas de bienes y prestaciones de servicios que consideró no sujetas, que señaló que la liquidación efectuada no podía limitarse únicamente al IVA devengado, sin **tomar en consideración también el IVA soportado deducible**. El principio de regularización íntegra entronca, en este sentido, con la jurisprudencia comunitaria que exige la deduc-

12 En su primera configuración en el artículo 35 de la Ley 30/1985 del IVA, de 2 de agosto, y en la versión originaria del artículo 98.2 de la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), el derecho a la deducción de las cuotas cuando el sujeto pasivo es el destinatario de las operaciones requería el pago previo del IVA devengado. De este modo, puesto que el derecho a la deducción sólo se originaba una vez pagada la cuota resultante de la comprobación, cuando en ella se determinaban cuotas devengadas y no satisfechas por estas operaciones, era necesario ingresar su importe sin perjuicio de su posterior de deducción. La supresión de este requisito tuvo lugar primero en las *adquisiciones intracomunitarias y las operaciones con inversión del sujeto pasivo* tras la remisión por parte de la Comisión Europea de una carta de emplazamiento en la que se ponía de manifiesto su incompatibilidad con la Directiva comunitaria, tal y como confirmó después el TJUE en la sentencia de 29 de marzo de 2012 (asunto Veleclair, C-414/10). A pesar del cambio normativo, la Administración continuó regularizando únicamente el IVA devengado, exigiendo los intereses de demora hasta la fecha de la liquidación, por entender que no existía un derecho a la deducción automática del IVA, que el obligado debía ejercer dentro del plazo de caducidad y *cumplimentando los deberes formales* establecidos en la normativa correspondiente, como la expedición de la denominada autofactura, hoy suprimida, y la contabilización de las cuotas en los libros registros, requisitos superados por la aplicación del principio en la jurisprudencia antes reseñada.

ción de las cuotas si se cumplen los requisitos materiales, aunque se hubieran omitido los de carácter formal (STJUE de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05) y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07), entre otras muchas. Y también con la necesaria deducción del IVA soportado en el régimen de estimación indirecta, de conformidad con el artículo 158 de la LGT, cuando se aporten pruebas de haber soportado el IVA, aunque se carezca de facturas¹³, lo que debiera conllevar consecuencias similares y no más desfavorables en la estimación directa, incluso en el marco del régimen de suministro inmediato de información (SII), tal y como ha entendido la STSJ de Galicia de 6 de marzo de 2023 (rec. 15304/2021), según la cual los errores o retrasos en este régimen podrán ser, en su caso, sancionables, pero no podrán limitar los derechos que el sistema del IVA confiere a los sujetos pasivos cuando concurren los requisitos sustanciales o materiales para que opere la deducción¹⁴.

En los impuestos sobre la renta, la regularización íntegra ha llevado también al TS a rechazar la supresión de beneficios fiscales como medida sancionadora impropia, a falta de declaración, superando la dicción literal del artículo 23.3 de la LIRPF, para permitir la aplicación de la reducción prevista en esta norma a rendimientos del capital inmobiliario no declarados, antes de su modificación por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, realizada precisamente como reacción a esta jurisprudencia. En sus sentencias de 15 octubre de 2020 (rec. 1434/2019) y 17 diciembre de 2020 (rec. 4055/2019) y 25 febrero de 2021 (rec. 1302/2020) el TS concluyó que cuando el artículo 23.2 de la LIRPF aludía a los rendimientos declarados por el contribuyente a efectos de la aplicación de la reducción «se refiere a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones», procedimiento en el que rige el principio de regularización íntegra a efectos de tomar en consideración los elementos favorables al obligado, «sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración» por la declaración extemporánea o por la falta de declaración, suprimiendo prácticamente de facto este precepto¹⁵. La ausencia de

13 En relación con la estimación indirecta, la regularización íntegra condensa, a nuestro juicio la exigencia de que la estimación realizada se acerque de la forma más fiel a la base o cuota real, actuando como principio rector de las actuaciones de la Administración tributaria en la aplicación de este método, para evitar que las excepcionales facultades que se le atribuyen a la hora de cuantificar la obligación tributaria incidan prioritariamente en «lo desfavorable», los ingresos en los impuestos sobre la renta o las cuotas devengadas en el IVA, relegando los gastos, cuotas soportadas u otros elementos que puedan beneficiar al obligado, teniendo en cuenta que con la estimación indirecta no se regula una base alternativa, sino que se establece un sistema probatorio excepcional para la cuantificación de la deuda. Vid. en este sentido, CASAS AGUDO, D. (2015) «La estimación indirecta a la luz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT», *CT*, núm. 158, p. 132. Tanto el TEAC, como la AN han rechazado, sin embargo, que, ante la falta absoluta de prueba de la repercusión de las cuotas, la Administración esté obligada, en virtud de este principio, a realizar una estimación del IVA soportado de forma correlativa a la que lleva a cabo del IVA devengado aun a falta de apoyo documental. RTEAC Resolución de 24 junio 2020 (R.G. 5445/2016) y SAN Sentencia de 7 julio 2021 (rec. 597/2020).

14 En esta dirección apunta también la RTEAC 22 de marzo de 2022 (RG 06608/2019).

15 Como destacan SÁNCHEZ HUETE y PÉREZ TENA (2022) esta última constituye realmente la justificación de fondo del criterio interpretativo fijado por estas sentencias, que «con cierto voluntarismo y la muleta del principio de buena administración eliminaban una restricción legal a la general cuantificación de la renta gravada», usando de forma híbrida esta figura para atender a finalidades propias de la sanción y al margen de garantía alguna Cfr. «En los límites de la potestad sancionadora», *QF*, núm. 1 (BIB 2022\38), p. 18.

declaración del hecho imponible no debiera conllevar, en efecto, la imposibilidad de aplicar, en la regularización que se practique, elementos de cuantificación o beneficios fiscales que contribuyan a determinar adecuadamente la capacidad económica del obligado o protejan fines dotados de cobertura constitucional. De otro modo se sujeta su aplicación a un plazo diferenciado, más limitado que el plazo general de prescripción del que dispone la Administración para determinar la deuda, lo que resulta desproporcionado si no se justifican las razones de interés general que motivan tal limitación¹⁶.

En esta línea, el artículo 119.4 de la LGT contempla de forma expresa la posibilidad de aplicar créditos fiscales _bases impositivas negativas (BINS), cuotas y deducciones pendientes de compensación_ en el marco de una regularización, para absorber la cuota resultante. La vinculación de este precepto con la regularización íntegra ha sido afirmada por la generalidad de la doctrina y se deduce también de la sentencia del TS de 22 noviembre de 2017 (rec. 2654/2016), relativa al aprovechamiento de BINS en el marco de un procedimiento inspector¹⁷. Dada su amplitud, el artículo 119.4 debe interpretarse permitiendo la aplicación de cantidades pendientes con independencia de que las actuaciones realizadas tengan carácter parcial (SAN de 22 de mayo de 2021 (rec. 313/2018) y cualquiera que sea el procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección, que se esté llevando a cabo¹⁸. Este precepto adquiere especial relevancia, por otra parte, una vez descartada la consideración de los créditos fiscales _tanto BINS, como cuotas a compensar en el IVA y deducciones pendientes de aplicación_, como opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT, sin que su aplicación se vea limitada una vez transcurrido el plazo de declaración, más allá de la restricción establecida en el propio precepto, que impide modificar las compensaciones ya realizadas en los períodos posteriores para llevar las BINS y demás créditos fiscales al ejercicio regularizado, cambiando, con ello, la sanción aplicable¹⁹.

16 Crítico con el creciente fenómeno de sujetar beneficios fiscales a su consignación en la autoliquidación presentada en plazo, considerando que de otro modo se renuncia a su aplicación, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019), «Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias», *QF*, núm. 19, pp. 51-86

17 Así, JUAN LOZANO, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015), que señalan que esta norma constituye «el reconocimiento de una de las manifestaciones del conocido como «principio de regularización completa». *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles*, Francis Lefebvre, Madrid, pp. 40 y 41 y también VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», *ob.cit.* pp. 17 y ss.

18 En contra, sin embargo, la SAN de 12 marzo 2015 (rec. 51/2012) rechazó la aplicación de deducciones pendientes en un procedimiento de verificación de datos, por exceder las facultades del órgano de gestión en este procedimiento, debiendo iniciarse un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones para su aplicación, lo que no parece adecuado dado el carácter provisional de la liquidación y la ausencia de efectos preclusivos de este procedimiento. La sentencia cuenta con un voto particular que aboga por la aplicación del principio de regularización íntegra para tomar en consideración las deducciones.

19 Sobre el sentido de esta prohibición, *vid.* MONTESINOS OLTRA (2016) «Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 16, pp. 128 y 140; y VILLAR EZCURRA, que pone de manifiesto las dudas que suscita la amplitud con que está redactado el precepto que no parece reducir su ámbito de aplicación a los supuestos en que existan infracciones tributarias. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015». *ob.cit.* p. 4.

Finalmente, la regularización íntegra se aplicado en numerosas ocasiones en relación con los gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, mediante una interpretación ponderada del principio de inscripción contable del artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Las STS de 17 de junio de 2020 (rec. 3687/2017) y SAN de 26 de enero de 2022 (rec. 485/2019) consideran, en efecto, que la Administración no puede modificar la imputación temporal adelantando un ingreso, sin adelantar también el gasto correlacionado con el mismo o al revés, retrasar el gasto sin hacer lo propio con el ingreso; Del mismo modo, se ha defendido que las cuotas por IVA no deducibles a raíz de una la Inspección han de considerarse gasto deducible en el IS, sin remitir al obligado a que proceda previamente a su correcta contabilización, resaltando la necesidad de que la Inspección mantenga «unidad de criterio» en sus actuaciones, para «seguir las consecuencias fiscales de sus planteamientos respecto de una figura tributaria en cuanto incida en otras» (SAN de 26 de octubre de 2018, rec 585/2016); También, las sentencias del STS de 6 y 11 de julio de 2022 (rec. 6278/2020 y 7626/2020) han exigido realizar una interpretación sistemática de los gastos deducibles en el IS, para censurar que pueda la Administración rechazar la deducción de los gastos por retribución al socio trabajador, por considerar que no existe relación laboral, cuando las mismas rentas se consideran rendimientos del trabajo en el IRPF. El principio de regularización íntegra exigiría, según el TS, «homogenizar» el tratamiento fiscal en sede *de sociedades y de renta*, pues no cabe sostener «al mismo tiempo, una cosa y la contraria», adoptando una visión del tributo como figura inserta en un sistema de alcance más amplio y dotado necesariamente de coherencia interna²⁰.

El principio ha sido, por tanto, una herramienta fundamental y de amplio alcance para garantizar la efectividad de los principios de justicia tributaria en la *aplicación* de los tributos, principios que, como es sabido, no sólo vinculan al legislador sino también al intérprete y aplicador de las normas tributarias, del que depende en buena medida que el resultado fáctico de su aplicación responda al mandato constitucional. Como afirma CASADO OLLERO, «pronunciarse sobre el grado de justicia alcanzado por un sistema tributario, ignorando la efectiva gestión que de él se hace por la Administración fiscal y sin atender a las concretas relaciones que en la práctica se generan entre Fisco y contribuyente, sería tan inútil como pretender _extrapolando los términos_ cifrar la «justicia» del entero sistema con base, por ejemplo, en la impronta que las diversas instituciones del ordenamiento jurídico reciben en las páginas del Boletín Oficial»²¹. En este sentido, la regularización íntegra ha contribuido y lo hará cada vez en mayor grado, al logro de un sistema tributario justo en el plano aplicativo, evitando que el exceso de discrecionalidad en el ejercicio de las potestades administrativas conculque los derechos y garantías de los obligados. Así se per-

20 Desarrolla esta visión del principio de regularización íntegra, GARCÍA-OVIES SARANDESES (2022) «La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización: Análisis de las SSTs de 6 de julio de 2022, rec. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. 7626/2020», *RCyT, CEF*, núm. 475, pp. 159-171 y (2021) «El carácter deducible de la remuneración de los administradores de sociedades una solución nueva para un viejo problema desde la perspectiva de la buena administración», en CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (dir.) *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Vol. I, pp. 1255-1280.

21 Cfr. CASADO OLLERO (1981), que concluye que la justicia del sistema fiscal dependerá no en corta medida, «de la gestión que de aquél se haga». Cfr. «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, p. 152 y también (1982) «El

cibe por el TS en su sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. 1118/2020), cuando destaca el papel de creciente importancia que este principio está llamado a desempeñar para la consecución de objetivos constitucionales de capacidad económica y justicia tributaria.

1.1.3. El carácter preclusivo o definitivo de los procedimientos de comprobación

En una faceta completamente distinta, la regularización íntegra se ha relacionado, finalmente, con el carácter definitivo o preclusivo de las liquidaciones dictadas en los procedimientos de comprobación. Numerosas sentencias señalan, en este sentido, que el artículo 140.1 de la LGT vino «a suplir el vacío del que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, *que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado*, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los *componentes que conforman el ámbito material* sobre el que se desarrolla la actuación», con cita de las sentencias de 26 de enero y 10 de diciembre de 2012 (rec. 5631/08 y 1915/11) y 28 de noviembre de 2013 (rec. 6329/11). Más recientemente, al analizar su evolución, las sentencias de 25 septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) y 2 de octubre de 2020 (rec. 3212/2018), señalan que este principio «contextualiza la prohibición de una nueva regularización —a la que se refiere el artículo 140.1 LGT—, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada».

Esta supuesta vertiente de la regularización íntegra tendría un objeto claramente diferenciado de los que hemos enunciado con anterioridad, vinculado a lo que SÁNCHEZ BLÁZQUEZ denominó la «inmodificabilidad de los hechos comprobados plasmados en la liquidación provisional»²². En esta acepción, la regularización *completa* es una exigencia del principio de seguridad jurídica y surte efectos *a futuro*, para impedir comprobaciones sucesivas cuando la Administración ha tenido todos los datos a su disposición o ha podido iniciar una inspección. La regularización íntegra que abordamos en este trabajo surte efectos, en cambio, desde una perspectiva *horizontal*, en cuanto al ámbito material de la comprobación, para incorporar todos los elementos favorables que puedan afectar al obligado, sin perjuicio de que, precisamente por ello, pueda tener efectos preclusivos o definitivos en función del tipo de procedimiento en el que se haya llevado a cabo²³.

principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *CREDF*, 34, pp. 198. Vid. en parecidos términos, SÁNCHEZ GALIANA, A. (1995) que pone de manifiesto como: «si resulta, en principio, fácil una regulación formal de los tributos que plasme en su articulado los principios materiales de justicia tributaria, no lo es tanto el conseguir que las relaciones jurídicas entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, que derivan de la concreta aplicación de los tributos, se desenvuelvan en pleno respeto a dichos principios», «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *CREDF*, núm. 87, p. 421.

²² Cfr. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *ob.cit.*, p. 8.

²³ En este sentido también, JUAN LOZANO ha distinguido entre los principios de *unicidad*, que vendría a exigir que las actuaciones de comprobación referidas a un alcance determinado, ya sea

1.2. Los procedimientos de comprobación como marco prioritario, pero no único de la regularización íntegra

Al delimitar el contenido del principio cabe señalar, por otra parte, que aunque los procedimientos de comprobación sean su marco prioritario de aplicación, no son los únicos a los que se extiende sus efectos, que trascienden a la recaudación, la revisión y debieran hacerlo también al ámbito sancionador. El TS se ha referido, cada vez con mayor frecuencia a la denominada vertiente procedimental del principio, en referencia, por una parte, a los distintos tipos de procedimiento, de inspección o gestión fundamentalmente, en los que debe aplicarse, pero también, desde otro punto de vista, a los trámites procedimentales que es necesario adoptar para lograr que la regularización sea *completa*.

El término «regularización» se contempla en numerosas ocasiones en la LGT como resultado de la actividad administrativa de comprobación, como contenido esencial de las actas y consiguiente liquidación administrativa, de conformidad con el artículo 101 de la LGT²⁴. La regularización completa se concibe, en este sentido, como un principio rector del ejercicio de las potestades administrativas de comprobación e investigación a que alude el artículo 115 de la LGT, especialmente cuando se ejercitan a través del procedimiento inspector que, de conformidad con el artículo 145 de la LGT, tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, para regularizar la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Es en este procedimiento en el que la regularización ha de ser completa *por definición*, dada la posibilidad de dictar liquidaciones definitivas tras la previa comprobación e investigación de la *totalidad* de los elementos de la obligación tributaria, conforme al artículo 101.3 de la LGT, no obstante la posibilidad de dictar también liquidaciones provisionales en los supuestos previstos en el apartado cuarto de esta norma. Como advierte la RTEAC de 26 de enero de 2010 (RG 4099/2008), es en este procedimiento en el que se produce la mayor concentración de potestades a favor de la Administración para la comprobación de

general o parcial, sean únicas y definitivas, impidiendo un segundo despliegue de la potestad de comprobación sobre un mismo objeto, para salvaguardar el principio de seguridad jurídica, evitar reiteradas incursiones en la esfera particular de los obligados y lograr la racionalización y organización de la actuación administrativa; y *globalidad*, referido a la necesidad de comprobar todos los elementos que integran el ámbito material de la comprobación, que es lo que identificamos nosotros con la regularización íntegra. Cfr. *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, ob.cit. p. 84 La sentencia del TS de 11 de marzo de 2021 parece apuntar en este sentido cuando se refiere, al principio de «completitud» de la actuación administrativa para exigir que la Administración, cuando controla mediante actos o recursos administrativos la actuación de los ciudadanos, de respuesta a todas aquellas cuestiones que se derivan del procedimiento administrativo, sin que más adelante pueda regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos. Vinculando el artículo 140 de la LGT con la regularización íntegra BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/72011» *RCyT, CEF*, núm. 387, p. 162; y también LAGO MONTERO, J.M. (2019), «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *NF*, núm. 1, p. 26.

24 Efectivamente el término se reitera en numerosas ocasiones a lo largo del articulado de la LGT (arts. 16, 66 bis, 68, 94, 108.5, 115.3, 134, 139, 148, entre otros), con un significado similar a su sentido usual. «Regularizar» es según el diccionario de la RAE «legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular», mientras que íntegro es aquello «que no carece de ninguna de sus partes».

la situación tributaria de los obligados (las del artículo 141 LGT), facultades que debieran redundar con la misma rotundidad, en facilitar el ejercicio de sus derechos.

Al carácter omnicompreensivo del *procedimiento inspector* ha aludido el TS en diversas sentencias para exigir que la actividad de la Administración alcance a todo el ámbito *material* de la comprobación (STS de 26 enero 2012, rec. 5631/2008), lo que puede exigir la ampliación de las actuaciones a otros períodos o conceptos, según veremos después, o bien la transformación de unas actuaciones de alcance parcial a otras de carácter general, para abarcar elementos favorables al obligado.

La regularización íntegra es igualmente aplicable a los procedimientos de gestión, habida cuenta de que estos se rigen también por el principio inquisitivo, siendo únicamente las facultades de actuación más o menos amplias que la LGT prevé en cada uno de ellos, las que puedan determinar limitaciones a su aplicación a la hora de comprobar el derecho a la devolución, la existencia del doble pago o la aplicación del elemento «favorable» al obligado. En este sentido, se ha entendido que en el marco del *procedimiento de comprobación limitada* es perfectamente posible comprobar el derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente a la vez que se regulariza el IVA deducible (STS de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020) o el doble pago realizado por el mismo tributo en otro período (STS de 28 de febrero de 2023, rec. 4598/2021). Lo mismo cabe afirmar en relación con el *procedimiento de verificación de datos*, dentro del cual las STS de 15 octubre de 2020 (rec. 1434/2019) y 17 diciembre de 2020 (rec. 4055/2019) y 25 febrero de 2021 (rec. 1302/2020) fundamentan también en el citado principio la aplicación de reducciones a los rendimientos del capital inmobiliario no declarados.

En contra, sin embargo, la STS de 22 de julio de 2021 (rec. 1118/2020) rechazó, que en la aplicación de este principio la Administración deba determinar BINS no autoliquidadas por el obligado correspondientes a un período ya prescrito, haciendo uso de la potestad que el artículo 66 bis atribuye a la Administración para comprobar créditos fiscales dentro del plazo de diez años. En esta sentencia, el TS se limitó a señalar que el referido principio de no era aplicable al caso *por una razón que resulta elemental en su simplicidad y es la inexistencia de una regularización abierta*, sin tener en cuenta, como destaca CORDERO GONZÁLEZ, que las funciones que realiza la Administración en este procedimiento son materialmente comprobadoras, con facultades y efectos preclusivos similares a los propios de la comprobación limitada²⁵. Todo ello sin entrar a valorar, las consecuencias que desde el principio de justicia tributaria y la coherencia interna del régimen de la prescripción tiene el hecho de que la potestad administrativa de comprobación pueda ejercerse únicamente para «lo desfavorable», esto es, para eliminar BINS más allá del plazo ordinario de prescripción de cuatro años, máxime cuando se trataba de corregir un error evidente en la aplica-

25 Cfr. (2022) «El cambio de criterio de la DGT sobre la aplicación temporal de las deducciones por la realización de actividades en el IS», *RIA*, núm. 28, AEDAF.

ción de las normas tributarias que el obligado había cometido en su autoliquidación²⁶.

Por otra parte, aunque el ámbito lógico de la aplicación del principio sea el de los procedimientos de comprobación e investigación, sus efectos no se circunscriben únicamente a estos procedimientos, sino que se extienden también a aspectos diversos vinculados con la recaudación, la revisión o el derecho tributario sancionador, cuestión a la que incidiremos a lo largo de este trabajo. Efectivamente, en el ámbito de la recaudación y en relación con las regularizaciones que hemos referido como de «doble cara» el principio de regularización íntegra exige que la Administración aplique de oficio la compensación como forma extintiva de la deuda tributaria resultante del procedimiento, en la medida en que concurra con una devolución a favor del mismo obligado. Esta compensación imperativa está prevista en los artículos 73 de la LGT y 176.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGI), para extinguir las distintas cantidades a ingresar y devolver, o las partidas positivas y negativas que se deriven del procedimiento inspector, como una forma de hacer efectivos los principios de eficiencia y economía procedimental, en un exponente claro de lo que hoy identificamos con el derecho a una «buena administración» tributaria. El principio de justicia tributaria no se manifiesta únicamente, como destaca GARCÍA NOVOA, a través de leyes que regulen tributos atendiendo a las exigencias de capacidad contributiva, sino también por medio de reglas que ordenen la aplicación el sistema tributario de manera eficaz²⁷. En este sentido, la aplicación de esta forma extintiva se ha basado tradicionalmente, no sólo en la eficiencia, sino también en la justicia o equidad, contrarias a la idea de exigir el cumplimiento de un crédito cuando se es deudor recíproco del mismo obligado, aspecto desarrollado fundamentalmente en el derecho común pero trasladable a las relaciones entre la Administración y los obligados tributarios, en un contexto creciente de relación cooperativa²⁸.

26 Como destaca SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (2007) «si la potestad de comprobación puede ejercerse durante el plazo de diez años, no se entiende muy bien por qué no lo es a efectos de admitir las autoliquidaciones del sujeto pasivo o las solicitudes de rectificación de las presentadas con anterioridad, que, en todo caso, se podrían ver afectadas por las correspondientes actividades de comprobación de la Administración tributaria», Cfr. *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, p. 207. Y más recientemente en SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. y ROZAS VALDÉS, J. (2022) *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*, Monografías AEDAF, p. 136 y ss.

27 Para quien, sin la garantía de una aplicación genérica y eficiente de los tributos no puede decirse que el sistema fiscal responda «a los postulados de justicia en el sistema tributario», «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», ob.cit., p. 90. Vid. también sobre la justicia tributaria más allá del principio de capacidad económica, en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos, CALVO ORTEGA, R. (2012) *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor, p. 39, que pone de manifiesto como «los importantes poderes concedidos a las administraciones públicas exigen que estos sean proporcionales y respondan a criterios de necesidad, racionalidad, sin limitación de los derechos y garantías de los obligados tributarios y con mínimo coste para ellos.»

28 La justicia o equidad ha sido uno de los fundamentos tradicionales de la compensación tributaria, como ponen de manifiesto CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2001), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, pp. 116 y 117 y BALLESTEROS SOLER (2022), *La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de los sujetos intervinientes*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, p. 50.

Cuando la regularización íntegra se vincula con la devolución de ingresos indebidos por otro período o concepto, la eficacia del principio ha de extenderse, además, al ámbito de la revisión, para evitar que se dicten pronunciamientos contradictorios que aborden de forma aislada la liquidación de la deuda o el derecho a la devolución, e impedir también que el transcurso del plazo de prescripción dé lugar a situaciones de enriquecimiento injusto²⁹. En este sentido, la solución recogida en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT, tras su reforma por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, no sería siquiera necesaria si la regularización íntegra se aplica «en unidad de acto», tal y como ha exigido la jurisprudencia. Esta solución tampoco es completa en la medida en que no alcanza a situaciones en las que la aplicación del principio debiera tener gran alcance, para garantizar, por ejemplo, el ajuste bilateral en relación con las operaciones vinculadas cuando la regularización no se lleva a cabo aplicando el procedimiento previsto en el artículo 18 de la LIS, sino mediante el desarrollo de procedimientos simultáneos respecto de las distintas entidades, tal y como luego señalaremos.

Más allá de estos procedimientos, el principio de regularización íntegra habría de tener consecuencias adicionales en el ámbito sancionador, para propiciar, como destacó el TS en su sentencia de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017), «determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes». En este sentido, consideramos que la LGT no contempla un tratamiento adecuado de las sanciones aplicables en las distintas situaciones de conexidad de obligaciones a las que se ha aplicado la regularización íntegra. Así, cuando la falta de ingreso de una deuda viene acompañada de un correlativo derecho a la devolución como ocurre, por ejemplo, en la regularización del IVA deducible e indebidamente soportado, sería necesario realizar una valoración global de su conducta para determinar la existencia de responsabilidad infractora, cuestión planteada en la jurisprudencia reciente y que debería ser abordada en el plano legislativo, según veremos después.

Tras introducir el contenido y eficacia actual del principio, nos centramos a continuación en la vertiente del mismo que ha alcanzado mayor desarrollo, para poner de manifiesto la necesidad de abordar una reforma legislativa que refleje en la LGT y sus reglamentos, algunas de sus consecuencias.

2. Regularización íntegra, obligaciones conexas y devolución de ingresos indebidos

Como ya hemos avanzado, desde sus primeras manifestaciones la regularización íntegra se ha encontrado vinculada con la evitación del enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos, hasta el punto de que puede afirmarse que surge como reacción jurisprudencial a las dificultades de toda índole

²⁹ Sin embargo, en lo que hemos analizado como segunda vertiente de la regularización íntegra, la toma en consideración de gastos, deducciones, incentivos en el marco de la regularización, la STS de 20 de abril de 2022 (rec. 1510/2020) rechazó que la Administración deba de admitir en fase de ejecución de una resolución del TEAC, modificar la contabilidad e incrementar los datos declarados en la autoliquidación presentada, en la medida en que no fueron alegados en el procedimiento inspector ni en la vía económico-administrativa.

que han obstaculizado la efectividad de este derecho en la práctica administrativa. Como señala ESEVERRI MARTÍNEZ, pretender la devolución de un ingreso indebido se convierte con frecuencia en una «encrucijada de sobresaltos», tanto más incomprensible, añadimos nosotros, cuando la devolución es consecuencia directa de la comprobación que se está llevando a cabo³⁰.

Las primeras sentencias que aplican este principio se refieren, en efecto, a lo que se han venido a denominar regularizaciones de «doble cara» u obligaciones conexas por incompatibilidad, aquellas en las que la comprobación efectuada determina no sólo la liquidación de una deuda, sino que conlleva también la devolución de lo indebidamente ingresado por una tributación que, aplicando el mismo criterio administrativo, resulta improcedente en relación con otros tributos u períodos. Esta circunstancia se produce habitualmente en los impuestos sobre la renta cuando se cuestiona el criterio de imputación temporal aplicado y se anticipan ingresos o retrasan gastos u otros elementos de cuantificación que el obligado imputó a otros períodos; cuando se regularizan determinados beneficios fiscales que difieren el gravamen sin tener en cuenta la tributación en otros ejercicios; cuando se rechaza la dotación de pérdidas por deterioro y provisiones sin atender a su reversión posterior; o cuando se considera sujeta a un tributo la operación que el obligado declaró por otro concepto incompatible (IRPF-IRNR, por ejemplo). Como regularizaciones de este tipo en el ámbito del IVA, cabe citar aquellas que anticipan cuotas declaradas en períodos posteriores o las que regularizan el IVA deducido de forma improcedente, por considerar que la operación no está sujeta o está exenta, sin tener en cuenta que el mismo IVA habrá de ser objeto de devolución por haberse soportado también de forma indebida.

En estos casos, no parece admisible que la actividad de la Administración se limite a liquidar la deuda, exigiendo su importe sin realizar también las comprobaciones y trámites necesarios para proceder a la devolución, ni que se acuda a procedimientos que la retrasen si su reconocimiento puede hacerse en unidad de acto en las mismas actuaciones que se están llevando a cabo, al ser una consecuencia lógica e inmediata de la regularización practicada. Así lo exige el principio de objetividad de las actuaciones administrativas del artículo 103 de la CE, para dar cumplimiento a los principios de justicia tributaria, y también el principio de eficacia, en su renovada dimensión de «buena administración», que demanda de ésta una conducta lo suficientemente diligente para evitar no sólo un enriquecimiento injusto que pueda resultar definitivo, sino el reconocimiento de la devolución en un plazo razonable³¹.

Hasta época reciente, la práctica administrativa ha sido, sin embargo, la de exigir la deuda y remitir al obligado a que inste la rectificación de la autoliqui-

30 Este autor pone de manifiesto el desinterés que desde siempre ha mostrado el legislador en regular adecuadamente los procedimientos de devolución de ingresos indebidos, que acabó desarrollándose veintisiete años después de promulgada la Ley 230/1963, de 18 de diciembre, General Tributaria, a instancias del Defensor del Pueblo. Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2017) *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 13 y 14.

31 Numerosas sentencias relacionan los principios de regularización íntegra y buena administración, entre otras las de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), de 10 de octubre (rec.. 4153/2017), y de 17 de octubre de 2019 (rec. 4809/2017). Como destaca BARNUEVO FABO (2020), este principio tiene una proyección específica en el ámbito tributario, al contener una exigencia genérica de actuación coherente con los principios de eficacia, eficiencia y objetividad, orientada a hacer efectivo el deber de

dación para hacer efectiva la devolución, lo que ha sido rechazado por los tribunales no sólo por los problemas que plantea desde el punto de vista de la prescripción, que ha ocasionado en no en pocas ocasiones la pérdida del derecho, sino también por el perjuicio patrimonial que entraña el tener que adelantar o garantizar la deuda en caso de recurso, a pesar de haberse efectuado ya el ingreso³². Hay que recordar, en este sentido, que salvo para los ingresos considerados «genuinamente» indebidos (error material en el pago, etc...) no existe un único y específico procedimiento en el que pueda llevarse a cabo su reconocimiento, que podrá realizarse en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con el artículo 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA)³³. Siendo así, no tiene sentido iniciar un procedimiento autónomo de devolución cuando la comprobación de las circunstancias que la determinan puede realizarse en el procedimiento en curso y son, además, las mismas que motivan la regularización de la deuda.

De este modo, si la regularización íntegra se invocó inicialmente para mantener vivo el derecho a la devolución de ingresos indebidos en relación con los períodos no incluidos dentro del ámbito de la comprobación, considerando que el plazo de prescripción no se iniciaba hasta que se dictaba la liquidación, el principio ha evolucionado hasta afirmar que la liquidación de una deuda que no tenga en cuenta las cantidades ya ingresadas en otros períodos y vuelva a exigir las, podrá ser anulada al motivar un enriquecimiento injusto a favor de la Administración.

La problemática de estas regularizaciones de «doble cara» fue abordada sólo parcialmente en nuestro ordenamiento en la reforma llevada a cabo en la LGT por Ley 34/2015, que introdujo el artículo 68.9 relativo a la interrupción de la prescripción para las obligaciones conexas. La modificación de la LGT debiera

contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Cfr. «El principio de buena administración en materia tributaria», *CREDF*, núm. 186, p. 12 (versión digital). Vid. también sobre la vinculación de la buena administración y la regularización íntegra, PATÓN GARCÍA, G. (2021), «Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración», en *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes* Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, pp. 415-442.

32 SÁNCHEZ PEDROCHE (2020) se refiere al «enorme problema constituido por unas inspecciones tendencialmente dirigidas a levantar actas con deuda a todo trance, pero que renunciaban paralelamente al análisis completo de los ejercicios, conceptos o personas concernidas en esas actuaciones administrativas», sin dar trámite de audiencia a otros contribuyentes afectados por la comprobación administrativa en curso o la necesidad de reconocer la paralela devolución de ingresos indebidos. , «Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)» *RCyT CEF*, núm. 444, p. 74.

33 Según ESEVERRI MARTÍNEZ, el ingreso indebido tributario conforma una categoría amplia comprensiva tanto de aquellos que, por improcedentes, deben ser calificados de ingreso indebidos en sentido auténtico (duplicidad de pagos, pago de tributos prescritos, ingresos realizados en exceso) como de aquellos otros que se han producido como consecuencia de un vicio de legalidad en el acto administrativo o del particular que determina su realización (los que son consecuencia de una liquidación tributaria con vicios de anulabilidad o los que derivan de una autoliquidación tributaria erróneamente formulada). Mientras los primeros no tienen su causa en ningún acto administrativo susceptible de ser revisado y el reconocimiento del derecho a la devolución se puede alcanzar instruyendo un procedimiento elemental, sencillo y ágil en su tramitación, para los segundos el reconocimiento del derecho a la devolución ha de pasar, necesariamente, por la revisión del acto administrativo o de la actuación con trascendencia tributaria, a través de alguno de los procedimientos previstos al efecto, *La devolución de ingresos indebidos*, ob.cit. pp. 18 y 19.

de haber supuesto la recepción normativa de este principio, incorporándolo no sólo como criterio general informador de la actuación de la Administración tributaria, sino recogiendo sus distintas manifestaciones y consecuencias concretas en los diversos procedimientos, imposibilitando la liquidación de la deuda sin tener en cuenta las cantidades ya ingresadas por la tributación incompatible. Lejos de ello, el artículo 68.9 de la LGT se refirió únicamente al cómputo de plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos, para señalar que la interrupción del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación interrumpiría también el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario «cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamenta la regularización de la obligación con la que estén relacionadas». Junto a ello, se estableció, además, en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT que, en ejecución de la resolución que estimara el recurso o reclamación formulada frente a la liquidación de la deuda, habrá de regularizarse también la liquidación administrativa que reconozca el derecho a la devolución, para evitar que la impugnación parcial de las liquidaciones afectadas, unida de nuevo al juego de la prescripción, motive el enriquecimiento injusto del obligado, al anularse la liquidación de la deuda una vez efectuada la devolución.

Además de las críticas que la nueva regulación merece desde el punto de vista de la seguridad jurídica, ante la indefinición del régimen jurídico de lo que puedan considerarse obligaciones conexas y sus efectos sobre la prescripción, cabe destacar también la insuficiencia de esta norma para resolver las situaciones de incompatibilidad a las que nos hemos venido refiriendo, al no recoger lo esencial del principio en su evolución más reciente³⁴. La regularización íntegra tiene, en efecto, un contenido más amplio que el que se deriva de estas normas, pues exige que la Administración actúe de oficio en relación con todos los períodos u obligaciones afectadas, para evitar liquidar y exigir deudas que se correspondan con cantidades ya ingresadas³⁵. Es en este contexto en el que debe

34 La doctrina se mostró en general sumamente crítica con la modificación introducida por esta norma en el régimen de prescripción. Vid. entre otros, VILLAR EZCURRA, M., «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit.; CORDERO GONZÁLEZ, E. (2016) «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», *CREDF*, núm. 170, (BIB 2016\2649), que aborda la posible tipología de obligaciones conexas existentes, que exceden de las que abordamos en este trabajo; GÓMEZ TABOADA, J. (2015) «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», Doc. 19, IEF; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017) «Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas», *QF*, núm. 15 (BIB 2017\12771), que considera esta regulación un ejemplo de cómo no debería regularse en materia tributaria, dados sus efectos sobre la seguridad jurídica.

35 Como destacó VILLAR EZCURRA hubiera sido más acorde con las exigencias de la jurisprudencia establecer la obligación de regularizar las obligaciones conexas con el mismo criterio, yendo un paso más allá de la simple interrupción de la prescripción, para promover que la actuación administrativa alcance a la correcta aplicación de la norma en toda su extensión, y sin necesidad de que tengan que producirse actuaciones adicionales de los obligados tributarios y, en muchos casos, una multiplicidad de procedimientos administrativos y procesos contencioso-administrativos innecesarios, p. 22. Vid. también, en este sentido, CORDERO GONZÁLEZ, E. «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», ob.cit, p. 5.

interpretarse el artículo 68.9 de la LGT, que en ningún caso debe conducir a excepcionar la regularización íntegra en la liquidación que se practique, sino a garantizar la pervivencia del derecho a la devolución desde el punto de vista del cómputo de los plazos de prescripción.

Aunque los supuestos de conexidad de obligaciones vinculados con el enriquecimiento injusto son numerosos, nos referiremos a continuación a tres de ellos que han adquirido especial protagonismo en la jurisprudencia tributaria reciente: las obligaciones que afectan a varios períodos, las que derivan de la regularización del IVA deducido indebidamente soportado y las que afectan a la regularización de operaciones entre entidades vinculadas. Estos supuestos no sólo han dado lugar a una abundante jurisprudencia sobre la aplicación de la regularización íntegra a los procedimientos de comprobación e investigación, sino que plantean también el problema de sus efectos en el ámbito sancionador, aspecto que consideramos no ha tenido un desarrollo adecuado en nuestro ordenamiento, y al que aludiremos en último lugar.

2.1. La regularización de obligaciones conexas por incompatibilidad entre períodos

2.1.1. La formación de la doctrina de la regularización íntegra al hilo de la solicitud de la devolución de ingresos indebidos

Como hemos señalado, el principio de regularización íntegra comienza a formularse en la jurisprudencia al impugnarse las resoluciones que rechazan la devolución de ingresos indebidos derivados de la previa regularización de otro período, al considerarla prescrita, o que limitan los intereses devengados a favor del obligado. Es al resolver estas reclamaciones cuando tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia comienzan a poner de manifiesto que debería de haberse actuado de otro modo, de forma que la comprobación efectuada incluya también la devolución.

El Consejo de Defensa del Contribuyente (CDC) destacó tempranamente los perjuicios que ocasionaba la regularización «parcial» de los criterios de imputación temporal en los impuestos sobre la renta en su propuesta 33/1999. En ella aludía a las numerosas quejas recibidas ante este órgano por la imputación de rentas a un período distinto al reflejado por el obligado en su declaración. Recurrida la liquidación y desestimado el recurso, el contribuyente instaba la rectificación de la autoliquidación para obtener la devolución del ingreso indebido, que era desestimada por considerarla prescrita al haber transcurrido más de cuatro años desde el fin del plazo para declarar, de acuerdo con los artículos 64, d) y 65 de la LGT. Ante esta situación, el CDC recomendó considerar que las actuaciones de liquidación de la deuda y los recursos planteados debían interrumpir también la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos del período no comprobado. Como reflexión final, la propuesta concluía que los principios de buena fe y confianza legítima debían llevar a la Administración a iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de oficio una vez que tuviera conocimiento de la imputación realizada por el contribu-

yente, «dado que tal posibilidad (*incluso podría hablarse de obligación administrativa*)» se hallaba contemplada en el artículo 4º del Real Decreto 1163/1990». Años después esta propuesta fue reiterada por la núm. 3/2007, en relación con ciertos incentivos fiscales determinantes de una «tributación diferida», cuando se regularizaba su aplicación sin tener en cuenta la tributación de la renta en períodos posteriores.

A falta de recepción normativa de estas propuestas, la doctrina administrativa comenzó a aplicar el criterio de la *actio nata* previsto con carácter general en el artículo 1.969 del Código Civil, para entender que el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución no se iniciaba hasta que se producía la regularización administrativa mediante la correspondiente liquidación, momento en el que ingreso se convertía en indebido. Así lo entendieron, entre otras, la RTEAC 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/2007) o las resoluciones del TEAC de 1 de junio de 2010 (JUR\2010\360234) y 30 de junio de 2011 (R.G. 3713/2009) también en supuestos en los que la Administración había rechazado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del período no comprendido por las actuaciones inspectoras³⁶. Se buscaba de este modo flexibilizar las reglas sobre la prescripción, realizando una interpretación favorable sobre el origen del ingreso indebido, que impidiera la pérdida del derecho.

A los problemas en materia de prescripción se unía el trato dispar que, desde el punto de vista de los intereses de demora, merecía la devolución en los impuestos sobre la renta, pues si afectaba a los pagos a cuenta y no a la cuota diferencial a ingresar, se calificaba la devolución como derivada de la normativa propia de cada tributo y sólo generaba intereses una vez transcurridos seis meses desde la solicitud. Únicamente a partir de la sentencia del TS de 17 diciembre 2012 (RJ/2013/1044) se otorga a los intereses el mismo trato que los devengados a favor de la Hacienda Pública, siendo exigibles desde su ingreso o el fin del plazo para declarar, «pues lo contrario permitiría a la Administración disponer de una cantidad ajena sin resarcimiento al acreedor».

Es al hilo de la impugnación de estas resoluciones en las que se rechaza, bien la devolución de ingresos indebidos por prescripción, bien el abono de los intereses de demora, cuando la doctrina administrativa y jurisprudencia comienzan a reprochar a la Administración su falta de actuación de oficio para reflejar en otros períodos las consecuencias de la regularización practicada, en una evolución que concluye más recientemente con la anulación de la liquidación que omite la regularización íntegra.

En un primer momento, la doctrina administrativa pareció ofrecer, efectivamente, diversas posibilidades de actuación válidas para reconocer *de oficio* la devolución. Así, en su resolución de 8 de noviembre de 2006, tratándose de un gasto deducido antes de lo debido en el IS, el TEAC destacó que la Inspección debería de haber iniciado «las actuaciones necesarias para resolver la situación planteada y regularizar los ejercicios posteriores, dado el carácter omnicomprendivo de sus facultades. El TEAC señaló, de este modo, diversas posibilida-

36 Estas resoluciones consideraron que el ingreso indebido surgía a raíz del pago de la liquidación practicada por la Inspección, por lo que no correspondía aplicar el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución (artículo 67.1.c) LGT) sino el del derecho a obtenerla (artículos 66.d) y 67.1.d) LGT.

des de actuación: 1) La *ampliación de las actuaciones inspectoras* en el transcurso de las ya iniciadas a los ejercicios posteriores; 2) La *iniciación, una vez finalizado el procedimiento inspector, de otras actuaciones de forma independiente*; 3) O bien como tercera posibilidad, «y sólo una vez que se hubiera producido el pago por parte del sujeto pasivo de la deuda derivada del acuerdo de liquidación», el inicio de oficio de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Estas consideraciones fueron reiteradas en las RTEAC de 20 de noviembre de 2008 (RG 3032/2007), 15 de mayo de 2009 (RG 3011/2007) y 1 de junio de 2010 (JUR/2010/360234), que destacan que si la Inspección no actúa de oficio y realiza una regularización parcial de la situación tributaria del obligado, deja de cumplir con las funciones que tiene encomendadas, «dando lugar a una situación, cuanto menos irregular o anómala, al trasladarle la carga de «solicitar» la devolución». Estas críticas fueron recabadas también por la AN en su sentencia de 9 junio 2010 (rec 261/2007) que destaca el deber incumplido por parte de la Inspección de realizar una *regularización integral* de la situación tributaria del interesado, «máxime cuando *el efecto favorable* está *indisolublemente unido* a la comprobación efectuada en los ejercicios anteriores, por razón directamente relacionada con esa actividad (...). No se comprende desde la perspectiva del principio de buena fe, que nunca debe perderse de vista por parte de una Administración que, según mandato constitucional, sirve con objetividad los intereses generales —no coincidentes necesariamente con los intereses puramente recaudatorios con sacrificio de los derechos de los contribuyentes— *que el ejercicio 2000 no fuera también objeto de inspección*, es de sospechar vehementemente que por razón de que el resultado de esa comprobación, al contrario de lo que sucedía con los años precedentes, sería favorable a la sociedad interesada», señala esta sentencia.

2.1.2. Delimitación y consecuencias actuales del principio. La nulidad de la liquidación que no aplica la regularización íntegra

La consolidación del principio pronto llevó a alegar la nulidad de las liquidaciones dictadas cuando no hubieran tenido en cuenta el ingreso realizado en otros periodos. Así, lo apunta ya la RTEAC de 30 de junio de 2011 (RG 3713/2009) y confirman las sentencias del TS de 5 de noviembre de 2012 (rec 6618/2010 y 4610/2010)³⁷. Estas últimas señalan que: «si la Administración tributaria, con la regularización, cambió la calificación fiscal y la imputación temporal, atribuyendo la totalidad de los rendimientos de la operación al periodo impositivo del año 2004, *debió ampliar las actuaciones al ejercicio 2005*, con el objeto de regularizar los rendimientos en su totalidad, corrigiendo la indebida imputación llevada a cabo por el sujeto pasivo y así evitar un supuesto de doble tributación por

³⁷ La RTEAC de 30 de junio de 2011 (RG 3713/2009) no se pronuncia de forma expresa sobre la posible ampliación de las actuaciones, pero anula la liquidación dictada señalando que su importe debía ser reducido en el exceso de ingreso que se hubiera producido en el periodo posterior, previo examen de su deducibilidad. Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada.

el mismo hecho». La Administración _señala el TS_ debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que «cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable».

A partir de este pronunciamiento, numerosas sentencias posteriores han anulado liquidaciones dictadas en el marco de un procedimiento inspector, la SAN de 22 febrero 2019 (rec 592/2013) y de 29 de junio de 2022 (rec. 832/2018), en relación con la regularización de provisiones revertidas en períodos posteriores; la SAN de 14 julio de 2016 (rec. 534/2013), relativa a la regularización del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 21 de la LIS, 43/1995), que muestra la «perplejidad» del Tribunal por el hecho de que la Inspección no comprobara si la renta se había reintegrado en los períodos posteriores; o la sentencia del TSJ de Madrid de 10 de abril de 2019 (rec. 774/2017), en relación con la aplicación improcedente de una provisión³⁸. Otras consideran, además, que la ampliación debiera realizarse de oficio, previa audiencia al interesado, sin que sea siquiera necesario que éste lo alegue o ponga de manifiesto a lo largo del procedimiento inspector (SAN de 21 de diciembre de 2020 (rec. 602/2017), 22 de enero (rec 603/2017), 23 de septiembre (rec. 564/2019), de 30 de julio (rec. 247/2018) y 20 de diciembre de 2021 (rec. 4084/2020)). No ha sido infrecuente, sin embargo, que las alegaciones se formulen durante el procedimiento y sean obviadas, como destacan las SAN de 12 de abril de 2017 (rec. 541/2014) y de 28 de marzo de 2022 (rec. 781/2019) que ponen de manifiesto como la alegación de que las rentas se habían declarado en otro período «no obtuvo respuesta alguna» por parte de la Inspección³⁹.

A la vista de estas sentencias puede concluirse con VILLAR EZCURRA que la construcción jurisprudencial de este principio ha venido motivada en gran medida, «por la extraordinaria limitación de las facultades que los artículos 148 y siguientes de la LGT, conceden al obligado tributario para influir sobre el alcance de las actuaciones inspectoras»⁴⁰. Aunque el artículo 149 de la LGT

38 En relación con el tratamiento de las pérdidas por deterioro, se ha considerado, por otra parte, que si el período en que se dotó y dedujo improcedentemente la pérdida está prescrito y el gasto está consolidado, su reversión en períodos posteriores debe realizarse conforme al artículo 11.6 de la LIS, aunque la primera fuera improcedente, sin que lo contrario encuentre amparo en el principio de regularización íntegra. Así lo ha afirmado el TEAC en su resolución de 26 de abril de 2022 (RG 7366/2019), en la que reitera el criterio de las anteriores de 3 de abril de 2008 (RG 329/07), confirmada por la sentencia de la AN de 9 de febrero de 2011 (rec. 195/2008) y RTEAC de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) que señaló que, de otro modo, se produciría un déficit de tributación no querido por la norma.

39 Entre la doctrina administrativa destaca la RTEAC de 26 de enero de 2010 (RG 4099/2008), que pone de manifiesto como la Inspección ignoró las alegaciones realizadas antes de emitir el acta sobre la declaración de las cuotas por IVA en otros períodos y la solicitud de compensación entre deuda y crédito, al no haberse ampliado las actuaciones. El TEAC señala que la Inspección debió actuar «en cualquier otra forma que no implicara ignorar en absoluto dichos hechos», vulnerando el principio de buena fe, bien ampliando las actuaciones al otro período o bien, una vez suscrita el acta, tramitar el escrito como una solicitud de devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con el principio de colaboración con los administrados y el deber de información en las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones.

40 VILLAR EZCURRA, M. «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», ob.cit, p. 3.

contempla la posibilidad de solicitar que una inspección de carácter parcial pase a tener carácter general respecto del tributo y periodos afectados, no se prevé, sin embargo, de forma expresa la posibilidad de instar la ampliación de la extensión de las actuaciones inspectoras a otros periodos. Esta circunstancia puede alegarse, sin embargo, de conformidad con el artículo 96 de la LGT, en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, a efectos de que pueda ser tenida en cuenta por el órgano competente al redactar la correspondiente propuesta de resolución. A ello se une la posibilidad prevista en el artículo 178 del RGGI, de que sea el órgano competente el que pueda acordar de forma motivada «cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen»: a) La modificación de la *extensión* de las actuaciones para incluir *obligaciones tributarias o periodos* no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación. b) La ampliación o reducción del *alcance* de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.

La construcción jurisprudencial del principio ha permitido, así pues, limitar la discrecionalidad administrativa en el ejercicio de estas potestades, de acuerdo con el contenido actual del principio de buena administración que, como señala PONCE SOLÉ viene asociada a un cambio profundo en el entendimiento tradicional de la discrecionalidad administrativa, que no puede seguir siendo entendida como una elección entre indiferentes jurídicos⁴¹. A nuestro juicio, la reticencia administrativa a la ampliación de actuaciones en estos casos deriva, por una parte, de la consiguiente aplicación de los artículos 73 de la LGT y 176.3 del RGGI, que contemplan la compensación *imperativa* en período voluntario de las cantidades a ingresar y devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección». La norma reglamentaria prevé, por su parte, que «en relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la *suma algebraica* de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados»⁴².

Además, hay que tener en cuenta que de acuerdo con la interpretación que se ha realizado del artículo 150 de la LGT, la ampliación de actuaciones para abarcar diversos tributos y periodos no supone extender el plazo máximo del procedimiento inspector. Se considera que existe un *único procedimiento* y no tantos como conceptos tributarios, aunque puedan extenderse una o varias

41 Este autor parte de la necesaria reconstrucción de la teoría de la discrecionalidad administrativa, entendida tradicionalmente como libertad de elección entre alternativas igualmente justas o de decisión entre indiferentes jurídicos, vinculada ahora al buen gobierno y buena administración. Cfr. PONCE SOLÉ, J. (2009), «La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida», *Cuadernos de la Cátedra de democracia y derechos humanos*, Universidad de Alcalá, p. 25.

42 Sobre las particularidades de estas formas de compensación de oficio, vid. CORDERO GONZÁLEZ, E.M. *La compensación como forma de extinción de la obligación tributaria*, Lex Nova, ob.cit, pp. 328 y 329.

actas en relación con todo el ámbito temporal objeto de la comprobación⁴³. El TS abunda en la idea de procedimiento único en su sentencia de 15 de diciembre de 2020 (rec. 342/2018), según la cual, cuando la Administración no acuerde la ampliación de actuaciones sino que inicie un nuevo procedimiento antes de finalizar el anterior se entenderá inserto en el primero a efectos del cumplimiento del plazo máximo de resolución «cuando la Administración no justifique de manera suficiente (i) que materialmente no existía conexión entre los conceptos, tributos o ejercicios objeto de regularización que impedirían la comprobación unitaria o (ii) que los datos que reclamaron la comprobación de esos nuevos conceptos, tributos o ejercicios no surgieron en el seno del procedimiento inspector ya iniciado, sin la concurrencia de conexión material alguna entre los aspectos o extremos necesitados de comprobación. En definitiva, no procederá esa nueva incoación si, dada la conexión entre el procedimiento en curso y los conceptos tributarios incluidos en las nuevas actuaciones, lo razonable, desde el punto de vista material, hubiera sido mantener las actuaciones en curso para comprobar en su seno esos conceptos o cuestiones con trascendencia tributaria conexas»⁴⁴. El TS alude a la necesidad de ejercer las potestades administrativas de la manera menos gravosa para los obligados, de acuerdo con el principio de buena administración. «No parece necesario incoar procedimientos nuevos —con la carga burocrática que ello conlleva, incluida la solicitud de nueva documentación, en ocasiones repetitiva, o la práctica de nuevos trámites o diligencias probablemente prescindibles— cuando ya se cuenta con unas actuaciones iniciadas, en vigor y con un desarrollo relevante en las que podría fácilmente efectuarse la comprobación requerida, con absoluta economía de medios y de molestias de todo tipo, con la rapidez y eficacia exigibles y sin merma de garantías de todo tipo, ni para los servidores públicos, ni para los contribuyentes». Esta sentencia, dictada en un asunto que nada tiene que ver con la regularización íntegra, resulta perfectamente aplicable a las situaciones de incompatibilidad a las que nos hemos referido con anterioridad⁴⁵.

El deber de ampliación afecta, a nuestro juicio, igualmente al procedimiento de comprobación limitada, para el que el artículo 164 del RGGI prevé también la posibilidad de acodar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones, además de aplicar la compensación, dictando «una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación

43 La sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 29 mayo de 2017 (rec. 378/2015) ha señalado que el deber de ampliar actuaciones prevalece en estos casos, aunque pueda tener como efecto que el procedimiento inspector exceda el plazo máximo permitido.

44 Al carácter unitario del procedimiento inspector a efectos interruptivos de la prescripción, aunque abarque varios periodos y obligaciones se refirió también el TS en sus sentencias de 4 de marzo de 2009 (rec. 185/2007) y de 27 de febrero de 2009 (rec. 6548/2004), 15 de junio de 2013 (rec. 5550/2008).

45 A nuestro juicio, el deber de regularizar completamente, ampliando actuación en estos supuestos de incompatibilidad existe, ya sean las actuaciones de carácter general o parcial, dado que la ampliación también puede serlo con este carácter. No lo han entendido así, sin embargo, las sentencias de 14 y 19 de abril de 2021 del TSJ de Castilla-La Mancha (JUR\2021\184532 y JUR\2021\184558), que rechazan, además, que la Administración esté obligada a ampliar este tipo de actuaciones a otro ejercicio si el obligado no lo solicita durante el procedimiento y lo alega por primera vez en vía económico-administrativa.

comprobados»⁴⁶. A ello se refiere la STS de 28 de febrero de 2023 (rec. 4598/2021), en relación con la mal denominada «tasa» por la emisión de informes de auditoría, regulada en el artículo 87 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Tratándose de un impuesto (ATC 381/2005, de 25 de octubre) instantáneo de declaración periódica y, declarada la tasa de forma tardía en una autoliquidación correspondiente a un período posterior, el TS concluye que no es posible exigirla, a través de un procedimiento de comprobación limitada, sin tener en cuenta el ingreso ya realizado. El TS afirma de nuevo el principio de regularización íntegra frente al principio de estanqueidad, alegado por la Administración y acogido por el TEAC y la AN, que llevado a sus últimas consecuencias supondría, como advierte esta sentencia, no sólo la negación del principio de regularización íntegra, «sino la propia actuación de la Administración para comprobar hechos que afecten a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incomunicables, máxime cuando no se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos». Puesto que la Administración conocía o debía conocer, de haber observado una mínima diligencia, que el abono de la tasa se había efectuado en un período posterior, no cabe alegar las dificultades que puede entrañar la ampliación de un procedimiento. «La cuestión no es, por tanto, la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones» en la comprobación limitada, «sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido al efecto»⁴⁷. Y concluye, como ya había hecho en pronunciamientos previos en relación con el IVA (STS de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020), que este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada⁴⁸.

46 En su sentencia de 3 de mayo de 2022 (rec. 5101/2020), si bien a modo de *obiter dicta*, y en un asunto en el que la ampliación se había efectuado de forma simultánea al trámite de audiencia y en perjuicio del contribuyente, el TS se mostró crítico con esta posibilidad de ampliación prevista en el reglamento y no en la Ley, al tratarse de una modalidad simplificada de comprobación que, «en caso de que el objeto, o los medios de comprobación, deban ser extendidos, prevé específicamente, como modo de terminación, su conversión del procedimiento en el de inspección».

47 La Administración mantenía que la ampliación del procedimiento de comprobación limitada «no era obligatoria», al tratarse de un procedimiento con un plazo máximo de seis meses y dada la necesidad de entrar a comprobar los distintos ingresos incluidos en la declaración posterior, considerando además que la jurisprudencia que establece la necesidad de practicar la devolución del tributo en «unidad de acto» sólo afecta a comprobaciones relativas al mismo ejercicio. Se amparaba para ello en la STS de 26 de mayo de 2017 (rec. 1576/2016), según la cual la ampliación de actuaciones a otros ejercicios en relación con el IS, para reflejar los resultados de la comprobación del período no es obligatoria y requiere que no existan circunstancias que lo desaconsejen, como el previsible agotamiento del plazo máximo de duración, con el consiguiente riesgo de prescripción de los ejercicios inspeccionados. En esta sentencia, el TS consideró adecuado que la traslación a otros períodos de las consecuencias del procedimiento en curso se efectuara mediante un nuevo procedimiento de comprobación limitada, si bien destacando «que la regularización del ejercicio posterior no iba a tener efectos favorables sobre la actora, sino perjudiciales», como la disminución de BINS a compensar, de modo que con ello no se infringían los criterios doctrinales y jurisprudenciales que imponen la regularización completa «cuando la proyección a ejercicios futuros es favorable al sujeto inspeccionado», pronunciamiento que, precisamente por este motivo, no consideramos aplicable a este supuesto.

48 En esta sentencia, el TS resalta el hecho de que al obligado se le estuviera exigiendo «la misma deuda», por lo que viene a señalar que ni siquiera cabe hablar propiamente de compensación. A nuestro juicio, sin embargo, en la medida en que la deuda fue objeto de autoliquidación en otro período

Como hemos venido señalando, el deber de ampliar actuaciones en estos casos, cuando el procedimiento no comprende desde el primer momento los distintos períodos implicados, debiera de haberse llevado a la LGT en la reforma efectuada mediante Ley 34/2015, que se limitó a establecer la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas en términos sumamente amplios e imprecisos. Esta ampliación que debiera concebirse, además, con carácter parcial, limitada al elemento que es necesario trasladar a otros períodos y con efectos también parciales en relación con la interrupción de la prescripción, limitados al derecho a la devolución de ingresos indebidos. En estos términos debería interpretarse el artículo 68.9 de la LGT, a la luz del principio de proporcionalidad, de conformidad con el sentido y antecedentes de esta jurisprudencia, para permitir una interrupción parcial de la prescripción, limitada al derecho sobre el que es preciso realizar el ajuste, sin afectar a la totalidad de la obligación tributaria, aspecto que, junto con el deber de ampliación, debiera llevarse de forma expresa a la LGT⁴⁹.

2.2. La regularización del IVA deducible con derecho a la devolución del IVA soportado indebidamente

2.2.1. Origen y antecedentes de la aplicación del principio en la regularización de las cuotas deducibles

El principio de regularización íntegra, vinculado a la prohibición de enriquecimiento injusto, ha tenido especial arraigo en el IVA, ligado también al principio de neutralidad. Aunque es común la afirmación de que el origen de este principio se encuentra en este impuesto, a nuestro modo de ver, su desarrollo ha sido paralelo al de su aplicación en los supuestos de incompatibilidad de obligacio-

sería necesario modificar la declaración presentada, acordando formalmente la devolución de este ingreso y afectando su importe al período correspondiente, declarando formalmente su compensación, si bien a través de un procedimiento único.

49 En este sentido se han pronunciado varios autores. CORDERO GONZÁLEZ alude a la excepcionalidad del artículo 68.9 dentro del régimen general de la prescripción para mantener el alcance parcial de la interrupción de la prescripción, únicamente respecto del elemento regularizado y, dentro de él, sólo para incorporar a la conexas las consecuencias derivada de la primera regularización, en particular, la obtención de ingresos indebidos, «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la LGT por Ley 34/2015», ob. cit., p. 9. También JUAN LOZANO, A. considera que es necesario emprender el camino hacia «el reconocimiento de una posibilidad de interrupción y consumación parcial de los plazos de prescripción en los supuestos de obligaciones conexas», que debería llevarse a la LGT. Esta evolución es demasiado trascendente para quedar relegada a una interpretación judicial mediante técnicas de ponderación», «Los avances de la buena administración en los procedimientos de inspección», en LUCHENA MOZO, G y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. (2023) *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 188 y 189. Vid. también en este sentido, HERRERA MOLINA, P. M. (2022), «El tiempo en los procedimientos tributarios: prescripción, caducidad y figuras afines», *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación de Impuestos y Competitividad, p. 116; y ROBLES, P. (2021), «La vuelta a la interrupción parcial de la prescripción tributaria a consecuencia de la regulación de las obligaciones tributarias conexas y la reciente doctrina del TEAC», *QF*, núm. 20 (BIB 2021\5192).

nes a los que nos hemos referido anteriormente⁵⁰. En su aplicación al IVA, el citado principio ha impedido a la Administración eliminar el IVA deducido de forma improcedente en operaciones que considera exentas o no sujetas, exigiendo la deuda correspondiente sin tener en cuenta que el mismo IVA se habría soportado también de forma indebida y habrá de ser objeto de devolución. Los casos más comunes en los que se da esta circunstancia se producen en operaciones inmobiliarias, cuando se renuncia a la exención sin cumplir los requisitos, en entregas de bienes por parte de quienes no tienen la condición de empresario o profesional, en entregas no sujetas de unidades económicas del patrimonio empresarial o en operaciones simuladas, cuando la Administración considera que el IVA se ha repercutido de forma indebida y no resulta deducible.

Para evitar la doble imposición que se produce en estos casos por la exigencia sobrevenida de ITP al adquirente, el artículo 62.8 de la LGT estableció un procedimiento específico desarrollado en el artículo 42 del RGR, que prevé la suspensión del ingreso sin la aportación de garantías en tanto que se determina cuál es el tributo procedente, debiendo tomarse en consideración la cantidad ya ingresada, mediante mecanismos de compensación entre las Administraciones implicadas⁵¹. En relación con la doble imposición que puede producirse en el seno del propio IVA, la jurisprudencia del TS ha concluido que cuando la Administración estatal regulariza el IVA deducido, debe comprobar, en unidad de acto y en el mismo procedimiento, si el obligado tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado, compensando ambas cantidades, sin remitirle a un procedimiento autónomo para instar la devolución.

Sobre este tipo de regularizaciones, hay que recordar que la jurisprudencia comunitaria se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la imposibilidad de deducir el IVA repercutido de forma indebida y el derecho a su devolución (STJUE 13 de diciembre de 1989 *Genius Holding BV* (C-342/87), ap. 19; 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros* (C-78/02 a C 80/02), ap. 51; 15 de marzo de 2007 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05), ap. 23 y 27; 26 de abril de 2017 *Farkas* (C-564/15), ap. 47; 14 de junio de 2017 *Compass Contract Services* (C-38/16), ap. 35 y 36; y 21 de febrero de 2018 *Kreuzmayr* (C-628/16), ap. 43 y 44)⁵²⁵³. A falta de disposiciones específicas en la Directiva comunitaria, el derecho a la devolución se rige por el Derecho nacional, tal y como resaltan las sentencias de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05), ap.

50 El ATS de 20 abril 2022 (rec. 4598/2021) cita, en este sentido, a la STS de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), relativa al IVA y a la que luego aludiremos, como el inicio del reconocimiento jurisprudencial del principio.

51 Vid. sobre la exigencia descoordinada del IVA e ITP por parte de las distintas administraciones y la articulación de este procedimiento, entre otros, MARTÍNEZ GINER, L. (2010) «Extinción de deudas derivadas de tributos incompatibles», en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* / Vol. 1 (Tomo I), pp. 1223-1242 y VIÑAS LOSILLA, D. (2005), «Devolución de Ingresos Indevidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 14, BIB 2005\2216.

52 De este modo, el TJUE diferencia claramente entre el derecho a la deducción, que considera *un derecho inherente* al funcionamiento de este impuesto, que nace del sistema común el IVA para garantizar su neutralidad y se basa en la existencia de *un impuesto devengado*, frente a la devolución del IVA que se hubiera ingresado indebidamente.

53 Sobre la regularización del IVA indebidamente repercutido en la jurisprudencia comunitaria vid. GÓMEZ BARRERO, C., «La repercusión del impuesto», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.) (2012), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, pp. 164-169.

37, 6 de febrero de 2014, *Fatorie*, (C-424/12), ap. 42 y 26 de abril de 2017, *Farkas* (C-564/15) ap. 50, sentencias de 11 de abril de 2019, *Porr Építési Kft*, (C-691/17), ap. 42 y 10 de julio de 2019, *Kursu Zeme*, (C-273/18, ap. 41), según las cuales «corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse las solicitudes, siempre que respeten los principios de equivalencia y efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares en el Derecho interno ni estén estructuradas de forma que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión». Estas sentencias precisan, además, que de haberse abonado el IVA a la Hacienda Pública por parte del proveedor, el principio de efectividad puede requerir que el adquirente pueda reclamar la devolución directamente a la Administración tributaria si la devolución por parte del proveedor resulta «imposible o excesivamente difícil», al resultar insolvente, por ejemplo⁵⁴.

En este contexto, las primeras sentencias que aplican este principio en la regularización de las cuotas deducibles se dictan estando en vigor el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Partiendo de la concepción ya superada del repercutido como tercero ajeno a la relación jurídica tributaria, el artículo 9.2 de esta norma no lo mencionaba entre los legitimados para solicitar la devolución, señalando que la citada solicitud podría presentarse *por el sujeto pasivo que hubiera repercutido las cuotas*, sin perjuicio de que la devolución se efectuara a quien las hubiera soportado. Este razonamiento determinaba, como destacó la sentencia del TS de 9 de enero de 2008 (rec. 210/04), que cuando la operación no quedaba sujeta a IVA, la Administración regularizara al repercutido, *denegándole la deducibilidad de las cuotas, exigiendo el pago de otro impuesto y sin devolverle las cuotas indebidamente ingresadas*⁵⁵. La sentencia antes citada de 9 de enero de 2008 entendió, sin embargo, que el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE exigía considerar al repercutido incluido necesariamente entre los legitimados para solicitar la devolución, dado el derecho sustantivo que, en última instancia, le reconocía el artículo 9.2 del RD 1163/1990⁵⁶.

Con este antecedente, la posterior sentencia de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002) consagró ya la aplicación de la regularización íntegra decla-

54 Esta jurisprudencia del TJUE ha sido invocada en ocasiones por la doctrina económico-administrativa para sostener que la articulación de dos procedimientos independientes, es conforme con la normativa y jurisprudencia europea. A nuestro juicio, esta solución no es acertada, porque la interrelación del derecho comunitario y el derecho interno requiere, en última instancia, y por aplicación del principio de equivalencia, que esta comprobación se lleve a cabo en el mismo procedimiento, dotando a estas devoluciones del mismo trato que se da a otras derivadas de actuaciones administrativas similares, como las que afectan a varios períodos en los impuestos sobre la renta, a las que nos hemos referido con anterioridad, sobre las que existe una consolidada jurisprudencia que exige la aplicación imperativa de la regularización íntegra.

55 Al no reconocerse su legitimación para solicitar la devolución, sólo una vez firme la deuda podía instar a quien repercutió el IVA a que presentara la solicitud y le resarciera después, lo que en la mayoría de los casos resultaba inviable. Como expone VIÑAS LOSILLA (2005) «al repercutido no le quedaba más opción que suplicar al vendedor que iniciara un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos que poco o nada le interesaba», Cfr. «Devolución de Ingresos Indevidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* num. 14 BIB 2005\2216.

56 En este sentido se había pronunciado FALCÓN Y TELLA (2004), «Los requisitos para la devolución del IVA: especial referencia a la legitimación del repercutido», *QF*, num.6 (BIB 2004\250).

rando que «una interpretación tan estricta del art. 9.2 del RD 1163/1990, como la mantenida por el TEAC para aceptar el criterio de la Inspección, que practica liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, *no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente*. La pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización por el impuesto sobre transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA». El TS concluye que, aunque «*es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas (...) en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después*». En esta situación, la Inspección debió aplicar «la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores». Este criterio fue reiterado en numerosas sentencias dictadas con posterioridad en relación con el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, como la de 15 de octubre de 2009 (rec. 7150/2003), 18 septiembre 2013 (rec. 4498/2012), 22 enero 2014 (rec. 5699/2011), 23 enero 2014 (rec. 5668/2011), 10 abril 2014 (rec. 2887/2012) y 5 de junio de 2014 (rec. 947/2012).

2.2.2. La consolidación del principio tras la aprobación del RD 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el reglamento general de revisión en vía administrativa

A diferencia de su antecesor, y una vez que el artículo 35 de la LGT 57/2003, incluyó al repercutido entre los obligados tributarios, el RD 520/2005, de 13 de mayo, RGRVA, reconoció expresamente el derecho a solicitar y a obtener la devolución por quienes hubieran soportado indebidamente la repercusión del IVA, con sujeción a los requisitos establecidos en su artículo 14. La devolución podría solicitarse, según el apartado tercero de esta norma, instando la rectificación de la autoliquidación *en la que se hubiera realizado el ingreso*, uno de los procedimientos previstos con carácter general por el artículo 15 para la devolución de ingresos indebidos. La rectificación de la autoliquidación se regula en el artículo 129 del RGRI, pudiendo ser iniciada tanto por el sujeto pasivo que la presentó como por quien soportó las cuotas.

La regulación de un procedimiento *ad hoc* de devolución de ingresos indebidos, lejos de consolidar la solución a la que se había llegado por vía jurisprudencial, llevó a la Administración a mantener que en el nuevo marco normativo ya no era posible acordar la devolución del IVA indebidamente soportado en el mismo procedimiento en que se regularizaban las cuotas deducibles, siendo necesario esperar a que esta liquidación adquiriera firmeza para instar la rec-

tificación de la autoliquidación de acuerdo con los artículos 14.2 c) 4º del RGRVA y 129.2 del RGGI⁵⁷.

La necesidad de tramitar un procedimiento autónomo para reconocer la devolución fue de nuevo rechazada por el TS, que mantuvo su doctrina anterior ya aprobado el RGRVA. En el nuevo marco normativo, la sentencia de 7 de octubre de 2015 (rec. 2622/2013) alude de forma expresa al principio de regularización íntegra señalando que «este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa *a doble cara*, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el ITPAJD. Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida —en el presente caso—, incluso constaba en la base de datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, (...), razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada», con cita de las sentencias precedentes del TS que habían afirmado este principio bajo el régimen jurídico anterior⁵⁸.

57 Vid. a este respecto la RTEAC de 14 de diciembre de 2017 (RG 03516/2014), que pone de manifiesto como la Administración había reflejado en el acta que la jurisprudencia del TS sobre la regularización íntegra «*obedece a la ausencia por entonces de una norma que reconociera, a quien soportó las cuotas, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebidamente efectuado lo que producía una situación de indefensión*». Una vez regulado este procedimiento, «*la presente propuesta no puede recoger simultáneamente la regularización de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos en su caso procedente sino que debe adecuarse a la tramitación que dicha norma impone (...)* debiendo el interesado solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el empresario o profesional que emitió las facturas en las que se repercutió indebidamente el IVA correspondiente a las operaciones que son objeto de regularización en el presente expediente».

58 El que la nueva regulación procedimental impidiera la aplicación del principio fue rechazado también de forma expresa por el TEAC en sus resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 y acumuladas) y 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014). En un supuesto de renuncia indebida de la exención del IVA. La Inspección había reflejado en el acta que, puesto que el artículo 14, 2, c del RD 520/2005 de 13 de mayo recogía expresamente la necesidad de seguir un expediente específico de devolución de ingresos indebidos a solicitud del obligado, no era posible recoger simultáneamente la regularización de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y la devolución de ingresos indebidos «sino que debe adecuarse a la tramitación que dicha norma impone», mediante la solicitud rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el empresario o profesional que emitió las facturas en las que se repercutió indebidamente el IVA».

Este criterio fue confirmado, finalmente en la sentencia del TS de 25 septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) en la que el TS fija doctrina señalado que el artículo 14.2.c) del RGRVA, que reconoce el derecho del repercutido a obtener la devolución de ingresos indebidos, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. La citada sentencia abunda en lo que denomina la «vertiente procedimental» de la regularización íntegra cuando señala que «con relación a esta cuestión subyace un doble planteamiento que conviene tener en cuenta. Una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión. La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental». Esta última perspectiva resulta, a nuestro juicio, consustancial al propio principio cuando se refiere a la devolución de ingresos indebidos y es su contenido esencial, de manera que la devolución ha de efectuarse necesariamente *en unidad de acto* para colmar las exigencias de este principio.

El TS destaca que, aunque el RGRVA contemple la rectificación de la autoliquidación como procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos, el *escenario es distinto cuando existe un procedimiento de inspección en curso* cuyo objeto versa precisamente sobre la improcedencia de tributar por el IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva, de obtener su devolución. «Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando *de manera nuclear y principal*, las cuestiones a solventar no son sino una *consecuencia directa e inmediata* de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección. La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora».

Así pues, a la vista de las funciones administrativas que el art. 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, del objeto del procedimiento (art. 145 LGT) y del alcance de las actuaciones (art. 148 LGT), «resulta difícil negar _resalta el TS _que el procedimiento de inspección sea adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005»⁵⁹. Aunque el artículo 148 de la LGT defina las actuaciones inspectoras de carácter general como aquellas relativas a *la obligación tributaria* y período

⁵⁹ El rechazo a la devolución de ingresos en el marco del procedimiento inspector, con remisión al procedimiento específico contrasta con la respuesta dada en ocasiones su solicitud se efectúa a través de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, que también es desestimada. Así ha ocurrido en los últimos meses con las presentadas a raíz de la jurisprudencia del TS (STS de 28 de

comprobado, no cabe olvidar que conforme al artículo 103 de la LGT «la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos» y que el artículo 101.1. del RGGI, establece que la resolución que ponga fin a cualesquiera procedimientos tributarios «decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y *aquellas otras que se deriven de él*». Estos preceptos, interpretados a la luz de los principios de eficiencia y economía procedimental y proporcionalidad conducen, así pues, a la *unidad de acto* en el reconocimiento de la devolución descartando *no sólo que el procedimiento de devolución deba iniciarse a instancias del obligado sino también que pueda impulsarse de oficio*. Si las cuotas soportadas aún no se hubieran compensado, la regularización debería eliminarlas, a la vez que se reconoce la devolución del IVA soportado indebidamente.

La devolución sólo procederá, por otra parte, si se ha producido el ingreso de las cuotas, de conformidad con el artículo 14 del RGRVA, pues en caso contrario no existirá enriquecimiento injusto. La devolución de la cuota repercutida y no ingresada implicaría, al contrario, según la RTEAC de 25 de junio de 2019 (RG 1972/2017), un perjuicio para la Administración, «que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario», tratándose de una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional⁶⁰. La comprobación del ingreso realizado ha de estar presidida, por otra parte, por los principios de facilidad probatoria, buena fe y el deber de lealtad en el uso de la información de que dispone la Administración que, como advierte la STSJ de Andalucía, de 11 julio de 2017 (rec. 73/2016) está en inmejorables condiciones para efectuar la comprobación a partir de la autoliquidación de quien ha repercutido el impuesto⁶¹. En esta labor, la Administración debe actuar con diligencia y no puede limitarse a señalar que «*no consta el cumplimiento de los requisitos*» de la devolución, sin desplegar una actividad de comprobación adecuada, lo que puede conllevar de nuevo la

noviembre de 2017 (recursos 807/200017, 809/2017, 812/2017, 813/2017 y 815/2017) sobre el cómputo de las ausencias esporádicas para la determinación de la residencia fiscal, en relación con las becas del ICEX, que se consideran finalmente sujetas al IRNR pero exentas, en contra de lo que había entendido la Administración tributaria, que había mantenido la sujeción al IRPF. Fijada doctrina por el TS, numerosos contribuyentes solicitaron la rectificación de las autoliquidaciones presentadas para obtener la devolución del IRPF, que es rechazada señalando que la devolución debía solicitarse en la declaración del IRNR. En muchos casos ni siquiera se procedía a la «desestimación» de la solicitud, sino a la «anulación» de la autoliquidación, no prevista en la LGT, tal y como ponen de manifiesto numerosas sentencias de los TSJ de Madrid (de 7 septiembre de 2022 rec. 382/2020, de 14 septiembre 2022 (rec. 387/2020), de 27 de septiembre de 2022 (rec. 403/2022) y de 16 de noviembre de 2022 (rec. 384/2020) y de Asturias (rec. 1080/2019), de 26 de octubre de 2020.

60 El TEAC cita, en apoyo de su tesis la sentencia del TJUE de 6 de noviembre de 2003 (C-78/02 a C-80/02, Maria Karageorgou y otros), según la cual, si la operación no está sujeta al IVA, «el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA». El artículo 14 del RGRVA determina, por otra parte, cuándo debe entenderse producido el ingreso. En su resolución de 22 de septiembre de 2022, el TEAC destaca que la finalidad de este precepto es la de aclarar que cuando la autoliquidación del sujeto pasivo sale a compensar, se debe entender cumplido el requisito de que la cuota esté «ingresada», al figurar en la autoliquidación, aunque el resultado no sea a ingresar una vez deducido el IVA soportado.

61 Esta sentencia se refiere a la desidia y desinterés que en ocasiones ha mostrado la Administración al efectuar la comprobación del ingreso, de la que se espera, sin embargo, «que no se comporte como si desconociese la información que, por un medio u otro, obra en su poder, ni siquiera amparándose en la complejidad de su estructuración orgánica; o simplemente, que extreme su diligencia en gestionar el caudal de información tributaria relevante en su poder».

anulación de la liquidación que regulariza el IVA deducido (RTEAC 19 de febrero de 2015 (RG 3545/2011 y acumuladas y RTEAC de 15 de julio de 2019 (RG 5359/2016). A la hora de determinar el importe de la devolución es preciso tener en cuenta, por otra parte, si quienes repercutieron las cuotas tributan a través del régimen simplificado que, aunque no obsta a que la comprobación pueda efectuarse en el marco del procedimiento de comprobación del IVA deducible, sí tendrá consecuencias en relación con el importe a devolver, en el caso de que las cantidades ingresadas sean inferiores a las deducidas (STS de 25 septiembre (rec. 4786/2017), 10 octubre (rec. 4153/2017) y 17 octubre 2019 (rec. 4809/2017), 2 octubre de 2020 (rec. 3212/2018) y 22 de abril de 2021 (rec.1367/2020).

2.2.3. Su aplicación a la comprobación limitada y respecto de operaciones simuladas

Además de para el procedimiento inspector, el mismo criterio rige «con las adaptaciones que sean necesarias», como precisó la STS de 26 mayo de 2021 (rec. 574/2020), para las actuaciones de gestión y en particular para la comprobación limitada. Contra la aplicación de la regularización íntegra en este procedimiento se había pronunciado el TEAC en resoluciones de 26 febrero 2020 (RG 2449/2017) y 17 de septiembre de 2020 (RG 281/2018) en base a dos consideraciones⁶²: La imposibilidad de rectificar la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió el impuesto en el seno de un procedimiento de comprobación limitada y la restricción de facultades que entraña este procedimiento, en lo que se refiere particularmente a las actuaciones frente a terceros, a la vista de las que le atribuye el artículo 136 de la LGT, que impiden la realización de actividades fuera de la oficina, efectuar requerimientos de información a terceros que no sean objeto de aportación por la existencia de una obligación de información periódica o para la ratificación de la misma, el análisis de movimientos financieros o el examen de la contabilidad mercantil.

En relación con esas objeciones hay que precisar, sin embargo, que no se trata en estos casos de *rectificar la autoliquidación*, procedimiento que sólo podrá iniciarse previa solicitud del obligado, sino de comprobar y reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor del repercutido, que como hemos señalado reiteradamente cuenta con múltiples procedimientos para llevarse a cabo, tal y como se desprende del artículo 15 del RGRVA. Por otra parte, la comprobación del ingreso de las cuotas, que es el requisito esencial al que se sujeta la devolución, no constituye propiamente una comprobación a terceros, sino la verificación de un dato del que ya dispone en la mayoría de los casos la propia Administración tributaria y que se refiere, además, a la devolución correspondiente al obligado que está siendo comprobado. Además, hay que tener en cuenta que los medios de comprobación de que dispone la Administra-

62 La aplicación de la regularización íntegra en la comprobación limitada ya había sido admitida, sin embargo, con anterioridad por diversas resoluciones de los TEAR, algunas de las cuales fueron objeto de alzada ante el TEAC, que lo rechazó hasta asumir finalmente la doctrina del TS. Vid. en este sentido, las resoluciones del TEAR de Madrid de 29 de noviembre de 2018 (RG. 28/19088/2015) y de 30 de enero de 2019 (RG. 28/23417/2015/00/00)

ción en el procedimiento de comprobación limitada son similares a los que se le otorgan en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación conducente a la devolución de ingresos indebidos según el artículo 127 del RGGI. A ello hay que añadir que al igual que en la comprobación limitada, el artículo 128.1 del RGGI atribuye a la comprobación practicada en el procedimiento de rectificación de la autoliquidación los mismos efectos preclusivos que en el caso de la comprobación limitada, en términos semejantes a los del artículo 140 de la LGT⁶³. No encontramos por ello justificación a la imposibilidad de verificar la devolución en el marco del procedimiento de comprobación limitada, debiendo aplicarse el mismo criterio que en el procedimiento inspector en relación con la regularización íntegra, tal y como aceptó finalmente la resolución de 20 de octubre de 2021 (RG 4977/2018), en la que se asume la doctrina del TS antes referida.

La regularización íntegra debe aplicarse no sólo a operaciones reales que la Inspección considera exentas o no sujetas al IVA, sino también a las que califique como simuladas, siempre que las cuotas hubieran sido efectivamente soportadas e ingresadas. Así se desprende de la STS de 25 de octubre de 2015 (rec. 3857/2013), de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), de 10 de octubre (rec. 4153/2017), y de 17 de octubre de 2019 (rec. 4809/2017), cualquiera que sea la finalidad de las operaciones realizadas, ya sea la de obtener una ventaja en el IS o IRPF, en el propio IVA o en ambos. En estas sentencias el TS rechaza, en este sentido, que la jurisprudencia comunitaria que permite denegar el derecho a la deducción en los casos de fraude o abuso (STJUE de 6 de diciembre de 2012, Bonik, (C-285/11), de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, (C-131/13, C-163/13 y C-164/13) y STJUE de 28 de julio de 2016, Giuseppe Astone, (C-332/15)) resulte relevante para decidir sobre la aplicación del principio, habida cuenta de que en estos casos se parte precisamente de la improcedencia del derecho a la deducción, que tampoco debía de haberse soportado, cuestionándose únicamente el procedimiento a través de cual habría de verificarse el derecho a la devolución.

Aun tratándose de una doctrina plenamente asentada y asumida por la AEAT tras las numerosas sentencias dictadas en los últimos años por el TS, su aplicación presenta alguna dificultad que haría necesario, de nuevo, la intervención del legislador para establecer el cauce procedimental oportuno para coordinar las actuaciones que se llevan a cabo frente al repercutido, a quien la devolución ha de reconocérsele en el mismo procedimiento de comprobación, y frente al sujeto pasivo que repercutió el impuesto, que podría ver limitado su derecho a la deducción, verse obligado a aplicar la regla de prorrateo o la regularización de los bienes de inversión (art. 110 LIVA) a consecuencia de la calificación realizada

63 Lo anterior lleva a MORILLO MÉNDEZ (2008) a concluir que el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones comparte el sustrato del de comprobación limitada. «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IVA del RD 1065/2007», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 9, p. 12. Como señala también MARTÍN LÓPEZ (2011) «el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones presenta, a mayor abundamiento, un carácter esencialmente comprobatorio. O, dicho sin mayores ambages, la rectificación enmarcada dentro de la función administrativa de gestión tributaria, no constituye sino un auténtico procedimiento de comprobación tributaria», *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, p. 56.

por la Administración tributaria⁶⁴. El procedimiento que pudiera iniciarse para regularizar a éste último, habría de coordinarse con la regularización del repercutido, para no llegar a soluciones contradictorias incluso en vía jurisdiccional⁶⁵. A nuestro juicio, esta problemática no debiera, sin embargo, afectar al criterio de la unidad de acto para el reconocimiento de la devolución al repercutido, manteniendo la imposibilidad de exigir la deuda sin antes verificar el derecho a la devolución.

2.3. La regularización íntegra «bilateral» entre entidades vinculadas

La reforma de la LGT en materia de obligaciones conexas efectuada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, dejó fuera de su ámbito de aplicación aquellas que implicaran a varios sujetos. Entre ellas cabe destacar las operaciones relativas a las personas o entidades vinculadas, para las que el artículo 18 de la LIS establece el deber de valorar las operaciones a valor de mercado, regulando un régimen específico y completo, tanto desde el punto de vista sustantivo como procedimental, para hacer efectiva la bilateralidad del ajuste. El apartado 10 de esta norma prevé, en este sentido, la vinculación de la Administración a la corrección realizada en relación con el resto de personas o entidades, de modo que esta no determine la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de los sujetos que la hubieran realizado. Como destaca la resolución del TEAC de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016), el carácter bilateral constituye un principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas y una condición *sine qua non* para garantizar su adecuación al ordenamiento tributario, no sólo por preverlo expresamente el artículo 18 de la LIS, al que se remite la LIRPF, sino por la propia naturaleza de la operación vinculada como norma de valoración imperativa, que exige la presencia de las dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 18.3 LIS. La ruptura de la bilateralidad provoca, de forma automática, tal y como resalta esta resolución, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, dando lugar a una situación de doble imposición y enriquecimiento injusto a favor de la Hacienda Pública, o a una desimposición no querida por la norma. La *regularización íntegra bilateral* es, por tanto, un elemento estructural del régimen valorativo de las operaciones vinculadas en la propia norma del IS, que ha

64 Pone de manifiesto esta problemática la Nota publicada por la AEAT en la que asume el criterio del TS en esta jurisprudencia y destaca que como se planteó en los casos resueltos por el TS, dada la vinculación existente entre el sujeto pasivo y quien soportó la repercusión. https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IVA/Regularizacion_integra_IVA.pdf

65 En el procedimiento establecido *ad hoc* para la solicitud de la devolución, mediante la rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo que repercutió el impuesto, se prevé, en el caso de que sea iniciado por quien soportó las cuotas, la notificación al primero para la formulación de alegaciones y aportación de pruebas, debiendo notificarse la liquidación provisional o resolución denegatoria a ambos. En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por quien realizó la repercusión, no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza, de acuerdo con el artículo 129 del RGGI.

de informar, no sólo su comprobación, sino también la revisión administrativa y judicial de los actos que se dicten⁶⁶.

En este contexto, el principio de regularización íntegra ha actuado como una cláusula de cierre, de aplicación jurisprudencial, que ha permitido la regularización bilateral en operaciones realizadas entre entidades vinculadas, más allá del procedimiento previsto en el artículo 18 LIS. El TS ha señalado, en este sentido, que el *supuesto legal* de aplicación de la regularización íntegra en relación con el valor de las operaciones «no excluye a priori la existencia de otros supuestos» en los que el principio resulte aplicable, en particular, cuando lo que se cuestiona no es la valoración de las operaciones realizadas sino su calificación o su propia existencia. Así, cuando la Administración declara las operaciones simuladas aplicando el artículo 16 de la LGT, no puede limitarse a hacerlo para una sola de las partes, liquidando la deuda correspondiente, sino que debe de extender sus actuaciones a la contraparte a efectos de extraer las consecuencias que puedan resultarle favorables. Así se desprende de la sentencia del TS de 13 de noviembre de 2019 (rec. 1675/2018), que, en el marco de la normativa anterior, afirma la necesidad de que la regularización resulte completa y bilateral más allá de la valoración de la operación. La Administración había considerado que, no tratándose de ajuste valorativo por aplicación del ya derogado artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino de la consideración como no deducibles de determinados gastos por servicios no acreditados e intereses de un préstamo que la Inspección consideró inexistentes, no estaba obligada a regularizar la situación del IS de la entidad que había declarado el ingreso⁶⁷.

El TS aplica su jurisprudencia sobre el IVA en sentencias de 10 de octubre (rec 4809/2017), y 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017) relativas también a un supuesto de simulación y concluye que cuando en el curso del procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones que se están desarrollando, *al generarles un exceso de tributación*, es necesario llamarles al procedimiento para lograr la regularización completa y bilateral y evitar el enriquecimiento injusto de la Administración, a quien le es fácil saber el tratamiento fiscal que la sociedad vinculada le ha dado a la operación. Sin

66 Vid. al respecto, VVAA (2016), *Nuevo Régimen Fiscal de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia y CORDÓN EZQUERRO, T (Dir.) (2022), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF. Sobre el régimen anterior a la reforma por Ley 36/2006, vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2001) *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid.

67 Esta dimensión «bilateral» de la regularización íntegra había sido rechazada por la sentencia del TSJ de Cataluña de 11 abril de 2019 (rec. 47/2017), para la que el ajuste bilateral sólo era aplicable a las correcciones valorativas y no cuando la regularización parte de la falta de realidad de las operaciones. Hay que recordar, en todo caso, que el vigente artículo 18 de la LIS no alude sólo a los ajustes valorativos sino que se refiere en general a la «comprobación de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas», para efectuar, en su caso, «las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga», determinando que la Administración tributaria «quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas».

embargo, y a diferencia del criterio seguido cuando el principio es aplicado a un único sujeto, ha de ser el sujeto investigado el que, en virtud del principio de buena fe, debe solicitar la presentación de la otra entidad en el procedimiento.

A la misma argumentación recurre la sentencia del TS de 11 de junio de 2020 (rec. 3887/2017) cuando lo que se impugna no es la liquidación que regulariza la operación, sino la resolución desestimatoria de la solicitud de ingresos indebidos presentada por la otra entidad, una vez firme aquella. El TS recurre de nuevo al criterio de la *actio nata* para rechazar la prescripción de la devolución de ingresos indebidos a favor de la parte no llamada al procedimiento. Ante la «anomalía» que supone el no haber regularizado de oficio a ambos contribuyentes, se considera que el cómputo del plazo de prescripción no se inicia en tanto que la Administración no efectúa la calificación incompatible que lo origina. En esta ocasión, el TS cita expresamente el principio de buena administración, que «impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste, para dar cobertura a sus deberes, la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente, ordenando observar el deber de cuidado y la debida diligencia para evitar el enriquecimiento injusto. «Una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la ley y al derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a la entidad incidía de lleno en la situación tributaria de la parte vinculada, al punto de que el gasto regularizado a aquélla era el correlato del ingreso efectuado por ésta». «Nada impedía a la Inspección regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe»⁶⁸.

El ajuste bilateral debe garantizarse también cuando el procedimiento seguido no es el previsto en el artículo 18 de la LIS, consistente en regularizar sucesivamente a las partes, sino la tramitación de *procedimientos simultáneos de inspección*, prevista implícitamente en el artículo 150.1 tras su modificación por Ley 34/2015, de 21 de septiembre y confirmada por el TS en sus sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. 6187/2017) 6 de junio de 2022 (rec. 2608-2020) y 30 de enero de 2023 (rec. 4077/2021)⁶⁹. En todas estas sentencias el TS afirma la necesidad de adoptar medidas de coordinación entre los distintos procedimientos a fin de garantizar el ajuste bilateral, destacando el carácter provisional de la liquidación de acuerdo con los artículos 101.4 LGT y 190.2.c) del RGGI y la necesaria tramitación coetánea y la acumulación de los recursos o reclamacio-

68 La constatación del comportamiento poco diligente de la Administración lleva al TS aplicar un criterio distinto al que ha aplicado a ingresos indebidos por inconstitucionalidad de la norma o vulneración del derecho comunitario, cuyo plazo de prescripción no se inicia en el momento en que tiene lugar esta declaración sino en el momento en que se efectúa el ingreso o termina el plazo para declarar, tal y como han entendido STS de 14 de abril de 2011 (rec. 364/2007), de 18 de enero de 2005 (rec. 26/2003) y STS de 16 de noviembre de 2016.

69 Vid. las dificultades que puede conllevar la tramitación separada de los procedimientos para la efectividad de la bilateralidad del ajuste, dada la posibilidad de impugnación separada de cada uno de los actos, son puestos de manifiesto por CALDERÓN CARRERO, J.M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2016) «La comprobación de la operaciones vinculadas: ¿Modelo unitario o dual?: Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)», RCyT. CEF, núm. 405, pp. 136-144

nes presentados, como destaca la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)⁷⁰. La necesidad de garantizar la bilateralidad del ajuste en fase de revisión lleva a la RTEAC de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016) a rechazar la impugnación parcial en alzada por parte de la AEAT de sólo una de las resoluciones económico-administrativas, la favorable al obligado (que anulaba el ajuste en el IRPF cuando la regularización desfavorable (la resolución que anulaba el ajuste en el IS) ya había adquirido firmeza. Por su parte, la RTEAC de 28 de junio de 2022 (RG 06460/2019), tras declarar prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria relativa al IRPF por exceso de plazo del procedimiento inspector, anula también la liquidación relativa al IS favorable al obligado, a pesar de no estar afectada por la prescripción, para evitar la quiebra de la bilateralidad del ajuste y el enriquecimiento injusto del contribuyente⁷¹.

Aun sin cita expresa del principio de regularización íntegra, numerosas sentencias recientes del TS han aplicado, por otra parte, el de buena administración, estrechamente vinculado con el primero, para exigir una efectiva colaboración entre la Administración estatal y foral a efectos de efectuar ajuste bilateral, lo que exige la notificación tanto a la otra Administración como a la entidad residente en su territorio de la regularización practicada a la otra entidad (STS de 17 y 22 de septiembre de 2020 (rec. 5808/2018 y 5825/2018) y 29 octubre de 2020 (rec. 5442/2018). A ello se une también la vinculación de la Administración tributaria a los ajustes practicados por la otra (STS de 20 de diciembre de 2022, rec. 3175/2021), sin que los problemas de coordinación que puedan plantearse puedan incidir sobre los contribuyentes «a quienes no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre Administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas»⁷².

70 La valoración imperativa de las operaciones vinculadas a valor de mercado que instauró la Ley 36/2006, cambió el procedimiento hasta entonces previsto para comprobar dicho valor, que se configura ahora como una actuación más del procedimiento inspector, de manera que las actuaciones se entienden exclusivamente con el obligado tributario objeto del procedimiento hasta que se dicte la liquidación correspondiente, que tiene carácter provisional. Una vez dictada esta, la parte vinculada podrá personarse en el procedimiento de revisión, de haber sido recurrida la liquidación por el obligado, o bien presentar su propio recurso si no lo hubiera hecho el primero, para lo que le será notificada la liquidación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá, por otra parte, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza. La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas, debiendo la Administración efectuar las regularizaciones correspondientes mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Sobre este procedimiento, vid. CALDERÓN CARRERO, J. M. Y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016) «El procedimiento de comprobación en las operaciones vinculadas», VVAA, *Nuevo Régimen Fiscal de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia.

71 El TEAC añade, en todo caso, que este resultado coincide con el pretendido por los reclamantes en vía económico-administrativa, la anulación de las liquidaciones por operaciones vinculadas derivadas de la comprobación, tanto la liquidación a devolver de la sociedad como la a ingresar del socio (IRPF), manteniendo la tributación declarada.

72 En su sentencia de 18 de marzo de 2021 (rec 6428/2018) el TS rechaza, sin embargo, que su doctrina sobre la obligatoriedad de realizar una regularización completa y bilateral de la situación en entidades vinculadas resulte aplicable cuando una de las entidades integrantes del grupo es no residente, debiendo acudir al convenio para evitar la doble imposición existente entre los Estados

3. Los efectos de la regularización íntegra en el ámbito sancionador en los supuestos de conexidad de obligaciones

Como hemos visto, la regularización íntegra ha permitido superar la estancamiento de las obligaciones tributarias para evitar el enriquecimiento injusto en distintas situaciones. La consolidación de este principio en los procedimientos de comprobación no ha venido acompañada, sin embargo, de un tratamiento semejante en el ámbito sancionador, para apreciar adecuadamente y de forma global la gravedad de la conducta del obligado a la hora de determinar la existencia de responsabilidad infractora. Diversas sentencias recientes y algunos recursos de casación aún pendientes se refieren, en este sentido, a las eventuales consecuencias que este principio pueda tener en el ámbito sancionador, cuando el dejar de ingresar (art. 191 LGT), el solicitar u obtener indebidamente devoluciones (arts. 193 y 194) o el determinar o acreditar improcedente cantidades a compensar o deducir en períodos posteriores (art. 195) viene acompañada de un simultáneo derecho a la devolución a favor del obligado que vendría a «neutralizar» o minorar el desvalor propio de la conducta típica. Estas situaciones tienen, como destaca el TS en su auto de admisión de 20 de octubre de 2022 (rec. 24/2022), un sustrato común, pues en todas ellas se plantea el problema del cálculo de la base de la sanción en tipos infractores cuyo bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, pero que presentan circunstancias particulares en la conducta del obligado que podrían modular el perjuicio económico *directo o potencial* causado.

Aunque la cuestión se ha planteado en el terreno jurisdiccional, dado el limitado margen de decisión que se ha reconocido a los tribunales para valorar la proporcionalidad de las sanciones tributarias y la posición minimalista que tradicionalmente ha adoptado el TC en el enjuiciamiento de la constitucionalidad del régimen sancionador tributario, a nuestro juicio, sería necesario abordar esta problemática en el plano legislativo, mediante una reforma de la LGT que tratara adecuadamente los problemas de conexidad en este ámbito y ofreciera una respuesta punitiva más proporcionada⁷³. En este sentido, el TC ha recordado en todo momento la libertad de configuración del legislador para establecer el sistema de infracciones y sanciones a partir de su juicio de oportunidad, limitando su papel a determinar si la respuesta ofrecida por el ordenamiento incurre en un *patente derroche inútil de coacción* que convierta la norma en arbitraria y *socave los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad*

implicados, para determinar si el mismo contempla el ajuste bilateral y dirimir en todo caso, los problemas que puedan plantearse en relación con una supuesta doble imposición en el marco del procedimiento amistoso previsto en el convenio. Si el convenio no incluye el ajuste ni se ha acudido al procedimiento amistoso, la Administración española no está obligada a realizar la regularización completa de la situación, para tener en cuenta que el menor gasto en una de las entidades habría supuesto un mayor ingreso en la otra.

⁷³ Vid. entre otras, las STS de 12 de noviembre de 2009 (rec. 1398/2004) y 11 de diciembre de 2014 (rec. 2742/2013), que destacan el escaso margen de apreciación en la aplicación del principio de proporcionalidad que la LGT de 2003 confiere al órgano competente para sancionar y en consecuencia al órgano judicial, en la medida en que establece para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta y determinada, a diferencia de lo acontecido en la anterior LGT de 1963.

de la persona y al Estado de Derecho, circunstancia que raramente se ha estimado⁷⁴.

En la actualidad, la LGT ofrece una respuesta desigual a este tipo de situaciones, estableciendo una infracción específica en el artículo 191.6 de la LGT para los supuestos de diferimiento del ingreso y sin prever, sin embargo, otras situaciones semejantes, en las que se ha planteado si la valoración global de la conducta del obligado que deriva de la aplicación del principio de regularización íntegra en el procedimiento de comprobación ha de trasladarse también al ámbito sancionador a la hora de determinar la base de la sanción.

3.1. La infracción del artículo 191.6 de la LGT por «diferimiento» del ingreso

La valoración de la conducta del obligado más allá del período concreto objeto de la comprobación no es, en efecto, ajena a la LGT, que ha establecido un tipo específico de infracción en el artículo 191.6 en relación con la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido «incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»⁷⁵.

Con esta infracción la LGT abordó el problema de las denominadas por el TS declaraciones «clandestinas» de cuotas por IVA o pagos a cuenta por el IRPF o IS, declarados en autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores. Bajo la LGT de 1963, a falta de regulación expresa, se había planteado si estas regularizaciones podían considerarse espontáneas a efectos de aplicarles los recargos por declaración extemporánea, regulados hoy en el artículo 27 de la LGT, al considerar que, aunque fuera a través de una declaración errónea, la deuda había sido satisfecha antes de que la Administración efectuara un requerimiento previo en relación con el período al que fueran imputables las cuotas⁷⁶.

La solución a la que llegó la LGT fue la de considerar que en estos casos se comete la infracción por dejar de ingresar en el período correspondiente, pero

74 Vid. por todas, las SSTC 55/1996, de 28 de marzo; 161/1997, de 2 de octubre y 136/1999, de 20 de julio además de la más reciente STC 74/2022, de 14 de junio. Como destaca DÍAZ GONZÁLEZ, G.M. (2023) la jurisprudencia constitucional en el ámbito sancionador ha mostrado una tolerancia frente al legislador muy superior a la mostrada por la jurisdicción constitucional en otros ámbitos, «Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional», *Revista General de Derecho Administrativo*, núm. 62, pp. 3 y 4.

75 El artículo 27 de la LGT prevé, en este sentido, que para que resulten aplicables los recargos, «las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

76 En el marco de la anterior LGT, el TS consideró que toda regularización «debía ser expresa y no «tácita» mediante el ingreso en otros períodos, por lo que no procedía aplicar el recargo por declaración extemporánea, siendo de aplicación la infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT de 1963. «No es lo mismo desde la perspectiva de la culpabilidad y proporcionalidad una regularización voluntaria detallada (...), que un cumplimiento tardío de dichas obligaciones ocultando o silenciando la realidad del ilícito ya consumado», señaló entre otras muchas en las STS de 27 de septiembre (rec 308/2008) y 22 de diciembre de 2010 (rec. 35/2007), 9 de mayo (rec. 5253/2007) y 7 de julio de 2011 (rec. 2480/2009).

tomando en consideración el ingreso posterior a efectos de calificar como *leve* la infracción, con la imposición de la sanción del 50% de la cuota. La infracción se configura como un tipo específico del regulado en el artículo 191 de la LGT y, aunque surge fundamentalmente a raíz del diferimiento a otros períodos del ingreso de cuotas por IVA o pagos a cuenta en el IRPF, se ha aplicado también al diferimiento de ingresos o la anticipación de gastos en el IRPF o IS, por discrepancias en los criterios de imputación temporal, tal y como ha entendido la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 1614/2016). No obstante, y aún con las mismas consecuencias, en otras ocasiones se ha aplicado también la infracción del artículo 191.1 en su modalidad leve, al no existir ocultación. Así, en la SAN de 4 de mayo de 2022 (rec. 700/2018), en relación con la regularización de una provisión por insolvencias dotada en un período anterior al debido⁷⁷.

El tratamiento específico que el artículo 191.6 LGT otorga a las regularizaciones «tácitas» para modular la sanción aplicable se refiere, como destaca la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 01614/2016) a la calificación de la infracción, que siempre tendrá carácter leve y no a la base sobre la que se aplica, que será la cuota dejada de ingresar en el período correspondiente⁷⁸. El artículo 8 del RGRST descarta, por ello, que las cantidades indebidamente declaradas en un periodo disminuyan la base de sanción que proceda en la regularización de aquel en el que debieron integrarse, como había entendido la AN en sus sentencias de 21 noviembre 2013 (rec. 278/2012) y 17 diciembre 2013 (rec. 486/2012) que, para adecuar la sanción al principio de proporcionalidad, consideró que ésta venía dada por el recargo y, en su caso, los intereses de demora devengados a consecuencia del diferimiento⁷⁹.

Desde su introducción en la LGT, la infracción del artículo 191.6 ha sido cuestionada por su adecuación al principio de proporcionalidad, teniendo en cuenta que no existe propiamente falta de ingreso, sino un diferimiento del mismo, y tampoco ocultación, de forma que el daño ocasionado se identifica fundamentalmente con los recargos por declaración extemporánea, que son los que se soslayan integrando las cantidades en una declaración correspondiente a otro período⁸⁰. Tratándose, no del diferimiento de cuotas por IVA o pagos a cuenta en el IRPF, sino de una aplicación indebida de los criterios de imputación temporal los impuestos sobre la renta, el diferimiento a períodos posteriores puede tener, como es evidente, motivos adicionales, como la modulación de la progre-

77 También para CAYÓN GALIARDO (2012) la conducta consistente en una indebida imputación temporal de rentas puede subsumirse en el artículo 191.6 LGT «La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones», *RTT*, núm. 98, pp. 1-16.

78 La regla general establecida por el RRGST en sus artículos 3.2 y 3.3 es la de atender a cada obligación o período para determinar la infracción cometida, aunque en el procedimiento de comprobación se integren varios. Al contrario, considera también que existe una única infracción a pesar de que se hubieran desarrollado varios procedimientos o propuestas de liquidación en relación con cada tributo y período.

79 Al establecer una infracción específica para estos supuestos, la LGT de 2003 siguió el criterio del Informe para la reforma de la LGT de la *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT* de julio de 2001, que entendió que estos casos debían tipificarse como infracción tributaria, «pero no de la máxima gravedad», teniendo en cuenta que, aunque no por el cauce idóneo, el obligado tributario ha acabado regularizando su situación tributaria».

80 Así, para CAYÓN, «sin poner en duda la justificación de estos requisitos formales ya que la Administración no puede percibir ingresos como un totum revolutum sin conocer las obligaciones que se

sividad del impuesto u otros, que sí pueden determinar, además, una falta de ingreso.

La compatibilidad de la infracción con el principio de proporcionalidad ha sido afirmada, sin embargo, tanto por el TC como por el TS en distintos pronunciamientos que, aún hoy, dejan aspectos sin resolver. La vulneración del principio de proporcionalidad se ha descartado tanto en comparación con los recargos del artículo 27 LGT, como con la sanción aplicable a la falta de ingreso alguno, tanto por el TC (ATC 20/2015, de 3 de febrero (RTC 2015/20) y 111/2015, 23 de junio (RTC 2014/5880), que rechazaron sendas cuestiones de inconstitucionalidad, como por el TS en diversas sentencias dictadas a partir del año 2021: STS de 13 de octubre, (rec.391/2020) y 26 de octubre de 2021 (rec. 4746/202); 29 de junio (Rec. 3617/2020) y 31 de octubre de 2022 (rec. 5208/2021)⁸¹. Ambos tribunales han destacado que existe en estos casos una conducta antijurídica que integra un disvalor y un elemento de reprochabilidad, en la medida en que no sólo se declara de modo tardío la deuda, sino que se hace sin identificar el periodo concreto a que dicha deuda viene referida _ o atribuyéndolo a otro distinto, añadimos nosotros_, dificultando con ello la tarea administrativa de verificación y comprobación. Ello justificaría no sólo que no se exija el recargo y se imponga una sanción considerablemente más elevada, sino que se otorgue a esta conducta el mismo trato que a las infracciones leves por dejar de ingresar *en absoluto*, aspecto este último, a nuestro juicio, más discutible, como ya puso de manifiesto el *Informe sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, de 23 de enero de 2003*, que defendió que no debía ser objeto del mismo tratamiento el obligado que no ingresa que aquel que lo hace, pero en una declaración posterior⁸².

En todo caso, resulta del mayor interés la apreciación que el TS realiza a modo de *obiter dicta* en estas sentencias, que deja abierta la puerta a que la infracción sea de nuevo analizada desde otra perspectiva en relación con el

están extinguiendo, sí cabe cuestionar la proporcionalidad de la sanción». También AGUALLO AVILÉS y BUENO GALLARDO (2009) pusieron en cuestión la proporcionalidad de esta sanción, especialmente cuando la falta de ingreso en absoluto pudiera dar lugar a la infracción leve, abogando por la introducción de una atenuante en estos casos. Cfr. «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la LGT», *CT*, núm. 132, pp. 31 y ss. Cuestionando también la proporcionalidad de esta sanción, especialmente tras la reforma de los recargos por Ley 11/2021, de 9 de julio, PÉREZ TENA, J. (2023) «La infracción por diferimiento tributario», *RCyT*, núm. 479, p. 11.

81 En estos autos, el TC recuerda que la desigualdad por indiferenciación no está protegida constitucionalmente, sin que quede acreditada, además, la homogeneidad de los términos de comparación que se ofrecen; puesto que las infracciones graves y muy graves, previstas también para la falta de ingreso, no tienen un régimen sancionador idéntico al de las leves, con tipos sancionadores de diferente cuantía, que van del 50 al 150%. Como señaló el TC en este auto, el retraso en el pago viene cualificado «por el encubrimiento deliberado de los ingresos de un ejercicio en otro distinto, con la finalidad de retrasar el ingreso de la deuda tributaria sin pagar el recargo por extemporánea que de otro modo habría correspondido». Vid. también en este sentido, las STS de 14 de julio (rec. 91/2008) y 18 de julio (rec. 130/2008).

82 En las sentencias dictadas a partir de 2021, el TS incide también en el hecho de que la sanción habría podido evitarse si el obligado hubiera declarado correctamente, argumento que es predicable de cualquier conducta infractora, y no nos parece adecuado para enjuiciar la proporcionalidad de la sanción, que parte precisamente de dicho incumplimiento. En estas sentencias, el TS ha descartado, además, que esta infracción vulnere el principio de neutralidad del IVA de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, que dio pie a las sentencias de instancia a inaplicar la infracción del artículo 191.6 de la LGT sin necesidad de elevar cuestión prejudicial ni cuestión de inconstitucionalidad al TC. El TS considera que la infracción del artículo 191.6 LGT no es asimilable a la que dio lugar a la sentencia

principio de proporcionalidad, cuando se remite a la sentencia del TJUE de 15 de abril de 2021 (TJCE 2021, 97) , C-935/19 , Grupa Warzywna, que pone en tela de juicio, al menos en relación con el IVA, la *imposición de sanciones consistentes en tipos proporcionales fijos que no permitan «atemperar o modular la severidad de la norma abstracta, en presencia de conductas de las que quepa advertir una menor gravedad o una más leve reprochabilidad»*. En esta sentencia, el TJUE rechaza la proporcionalidad de una sanción consistente en un porcentaje fijo del 20% que «no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores», lo que no permite «a las autoridades tributarias individualizar la sanción impuesta, con el fin de garantizar que esta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude». ⁸³ La necesidad de modular esta infracción específica también se advirtió en el Informe sobre el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria de 23 de enero de 2003, que consideró necesario distinguir entre aquellos obligados que llevan a cabo su conducta mediando dolo de aquellos otros que la realizan por simple diligencia, pues en otro caso, «estos últimos resultarían sancionados en forma desproporcionada por excesiva». Efectivamente, si la conducta del artículo 191.6 de la LGT constituye un tipo específico, cuyo bien jurídico protegido es el de evitar que se eluda el régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, debiera contar con su propio sistema de graduación de la culpabilidad, en función de que se haya realizado con dolo, a título de simple negligencia y en función también de la cuantía afectada, aspectos que no tiene en consideración esta norma.

A este respecto, hay que recordar que, del principio de proporcionalidad de las sanciones, se deriva una exigencia de adecuación o coherencia entre la gravedad de la infracción y la intensidad de la consecuencia sancionadora a ella anudada (SSTC 136/1999, de 20 de julio y 145/2013, de 11 de julio y más recientemente, la STC 74/2022, de 14 de junio). Esta última señala que la absoluta taxatividad en la previsión legal de las sanciones no vulnera, en sí misma considerada, el principio de proporcionalidad, «siempre y cuando la misma esté en correspondencia con una delimitación asimismo estricta del tipo infractor en la que se incluyan las circunstancias que determinan y justifican la procedencia de la sanción única legalmente prevista». Por ello, es necesario analizar si la norma en cuestión «impide graduar la sanción en atención a las circunstancias del caso en el momento de la aplicación de la norma y, en caso afirmativo, si asocia una única sanción a un tipo infractor excesivamente amplio que admita

del TJUE de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, (asunto C-564/15) en un supuesto en el que no se producía perjuicio económico, por tratarse de la falta de declaración en el régimen de inversión del sujeto pasivo. Acude, sin embargo, a la sentencia del TJUE de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 OOD, (asunto C-259/12), que validó la sanción de una multa igual a la cuota no satisfecha a consecuencia de la deducción impropia del IVA, en un caso en el que el obligado había regularizado voluntariamente su situación, eliminando la deducción en el período correspondiente y realizando el ingreso junto con los intereses de demora, menos grave, por tanto, que el previsto en el artículo 191.6 de la LGT.

⁸³ Hay que tener en cuenta, además, que la sanción que el TJUE valida sentencia de 20 de junio de 2013 (asunto C-259/12, Rodopi-M 91 OOD, a la luz de la neutralidad del impuesto contemplaba un importe progresivo en función del retraso del obligado en regularizar su situación, de manera que si se llevaba a cabo con un mes de retraso la multa se limitaba al 25 % de la cuota del IVA adeudada y sólo cuando se superara el mes se incrementaba hasta el 100%.

modalidades de comisión de distinto tipo y gravedad», como ocurriría en este caso.

3.2. La inexistencia de modalidad leve en la infracción del artículo 195 de la LGT

A diferencia de la infracción del artículo 191.6 de la LGT, no se ha previsto un tipo atenuado específico para la infracción del artículo 195 de la LGT, en el caso de que, a consecuencia del diferimiento de la renta, cuota, etc... se determinen improcedentemente en el período del incumplimiento bases imponibles negativas o cuotas a compensar en declaraciones futuras, cuando tales rentas o cuotas se hubieran declarado en períodos posteriores antes de la comprobación administrativa. Como es sabido, la infracción del artículo 195 de la LGT se califica como grave en todo caso y consiste en multa pecuniaria proporcional del 15% si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota.

La procedencia de esta infracción en estos casos ha sido confirmada por la RTEAC 20 de abril de 2021 (RG 03086/2018) en relación con el IVA y por la SAN de 5 octubre 2020 (rec. 595/2018) en lo que afecta al IS. En esta última la AN señala que el hecho de que proceda la regularización completa no impide considerar que la imputación temporal realizada por el obligado fue incorrecta y la base imponible del ejercicio, «minorada en perjuicio de la Hacienda Pública». La AN alude, en este sentido, a la configuración de esta infracción como de riesgo y no de resultado (STS de 27 de enero de 2003 (rec. 420/1998), 22 de septiembre de 2011 (rec. 4289/2009) y 4 de junio de 2015 (rec. 3190/2013)), *bastando con que se realice la conducta tipificada en la norma para que proceda la sanción, al margen que no se haya generado un perjuicio «directo, inmediato y actual a la Hacienda Pública» puesto que en un momento posterior a la comisión de esta actuación antijurídica puede dar lugar a la omisión del deber de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria, circunstancia ésta que determina su tipificación y sanción como actuación previa susceptible de generar un menoscabo en la recaudación futura»*⁸⁴.

84 En la STS de 4 de junio de 2015 a la que alude específicamente la AN, aunque la deducción no hubiera sido aplicada en períodos posteriores, teniendo cuota para ello, nada impedía hacerlo en el futuro dentro del amplio plazo previsto por la norma, tal y como puso de manifiesto el TS. En su ATC 145/2015, de 10 de septiembre (RTC 2015, 145) el TC señala que lo que se sanciona en el art. 195.2 es la mera creación de un riesgo, siendo por lo tanto una infracción de actividad, no de resultado, que responde a la finalidad de prevenir la generación potencial de futuras mermas en los ingresos de la Hacienda Pública, con independencia de que las partidas negativas se lleguen o no a compensar con otras positivas. Este auto inadmitió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por TSJ de Castilla La Mancha en relación con este precepto, que consideró que establecía un supuesto de responsabilidad objetiva, al no permitir graduar la conducta al grado de culpa del infractor y sancionar de igual modo meros errores de transcripción sin ocultación que conductas en las que concurriera dolo. A diferencia del análisis más extenso que se realiza en la STC 74/2022, de 14 de junio, antes referida, el TC se limitó a señalar que no apreciaba la existencia de un «patente derroche inútil de coacción» que convierta la norma en arbitraria y vulnere el principio de proporcionalidad, sin que corresponda al TC pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la sanción establecida por el legislador.

Sin embargo, en el caso de que las BINS o cuotas fueran compensadas con el importe declarado en períodos posteriores antes de iniciarse las actuaciones de comprobación, no habría llegado a producirse falta de ingreso, ni siquiera un diferimiento sancionable, más allá del incumplimiento formal derivado de la presentación de una declaración incorrecta⁸⁵. No se ha previsto, sin embargo, una «regularización impropia» de esta conducta en términos semejantes al artículo 191.6, ni una modalidad atenuada por la integración de las rentas o cuotas que dieron lugar a la determinación improcedente del crédito fiscal en períodos posteriores. Además, frente a la infracción por diferimiento del ingreso del artículo 191.6 de la LGT que se considera leve, esta infracción merecerá en todo caso la calificación como grave, con la posibilidad de que la sanción aplicable resulte superior, a pesar de no existir tal diferimiento.

3.3. La base de la sanción en la infracción de los artículos 191, 194 y 195 de la LGT en relación con el IVA soportado de forma indebida, con derecho a la devolución

Más allá del artículo 191.6, la LGT tampoco aborda, otros supuestos que requerirían realizar igualmente una valoración global de la conducta del obligado, particularmente cuando la deducción improcedente del IVA se lleva a cabo teniendo derecho el mismo sujeto a la devolución del IVA soportado también de forma indebida. Esta conducta puede dar lugar a la aplicación de distintas sanciones, de conformidad con los artículos 191, 194 y 195 de la LGT.

a) Cuando la deducción indebida del IVA motiva un menor ingreso, se ha planteado, en efecto, cómo realizar el cálculo de la base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT, cuando de nuevo se tiene derecho a la devolución del mismo importe. Partiendo de la dicción literal de esta norma, que se refiere a «la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción», tanto el TEAC como la AN han considerado que la base de la sanción es la cuota regularizada, a pesar de la devolución, que no impide la imposición de sanciones⁸⁶.

La RTEAC de 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) destaca, en este sentido, la existencia de «dos actos diferenciados, uno de liquidación y otro de devolu-

85 Así, si la regularización lleva los 100 declarados en el período X+1 y se eliminan las BINS que el obligado declaró indebidamente en X y que compensó en el ejercicio posterior X+1 con la renta de 100, siendo la cuota 0. La regularización eliminaría las BINS sin que resulte a ingresar en X ni a devolver en X+1.

86 La Nota publicada por la AEAT en relación con la regularización íntegra rechaza que en estos casos deba efectuarse lo que denomina el *neteo* de la base de la sanción. De manera que si se hubieran repercutido 3000 pero sólo se hubieran ingresado 1000 por el proveedor, siendo 2000 la cuota a ingresar a consecuencia de la regularización, la base de la sanción habría de ser 3000. La AEAT rechaza que deba procederse a este descuento dada la tipificación de la sanción que realiza el artículo 191 de la LGT, a partir de la doctrina del TEAC existente en ese momento que, en relación con supuestos de simulación de realización de actividades económicas a través de sociedades interpuestas, entiende que no procede reducir la base de la sanción por lo dejado de ingresar en el IRPF en lo ya ingresado en el IS (RTEAC de 7 de mayo de 2015 (R.G. 5524/2012) y 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014).

ción», produciendo cada uno las consecuencias que le correspondan desde el punto de vista de las conductas infractoras inherentes a la actuación del obligado tributario⁸⁷. El que deuda y crédito se extingan por compensación, no impide que la conducta resulte sancionable habida cuenta, además, del distinto origen de ambos créditos, la relación jurídico-tributaria del deudor con la Hacienda Pública y la de esta con el proveedor/repercutidor, que es quien ha ingresado el IVA repercutido, aunque el beneficiario de la devolución sea el primero, señala el TEAC. El mismo criterio ha mantenido la Audiencia Nacional en su sentencia de 7 abril 2022 (rec 161/2018), que confirma la sanción muy grave impuesta por la deducción del IVA soportado por servicios ficticios supuestamente prestados por una entidad vinculada, mediante la emisión de facturas falsas⁸⁸.

Aunque el TS no se ha pronunciado aún sobre esta cuestión, sí realiza alguna afirmación a modo de *obiter dicta* en las sentencias que resuelven sobre la regularización íntegra, que apunta a la necesidad de realizar una valoración global de la conducta del obligado también en el ámbito sancionador. Así, en su sentencia de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017), al referirse a la necesaria comprobación del ingreso por parte del proveedor de las cuotas indebidamente repercutidas, el TS indica que *de constatare la falta de ingreso*, «la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido». Por otro lado, «la regularización íntegra –sobre la base de la liquidación practicada–, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes». Ciertamente, el TS se refiere a los supuestos de falta de ingreso de las cuotas deducidas, pero precisamente por ello, la misma valoración conjunta de la situación debiera darse para determinar si existe responsabilidad infractora por la deducción de cantidades que en última instancia han sido ingresadas en la Hacienda Pública.

A nuestro juicio, esta situación difiere, además, de aquella en la que lo que se incumple es el deber de retener o practicar ingresos a cuenta, supuesto en el que, como es sabido, el TS ha confirmado la procedencia de la infracción al retenedor u obligado a realizar pagos a cuenta, a pesar de no poder exigirlos una vez ingresada la obligación tributaria principal, de acuerdo con las STS de 27 de febrero de 2007 (rec. 2400/2002), 5 de marzo de 2008 (rec. 3499/2002) y 28 de junio de 2013 (rec. 3247/2010), entre otras muchas. Las STS de 24 de febrero de 2016 (rec. 3908/2013) y de 1 de octubre de 2020 (rec. 143/2019) consideran que, aunque no se liquide deuda, la base de la sanción vendrá dada por las retencio-

87 En este supuesto la entidad había deducido el IVA por servicios inexistentes que encubrían el reparto de dividendos a una entidad vinculada. Las sanciones aplicadas oscilaban entre el 115% y el 125% de la cuota. En otros periodos se consideró cometida la infracción del artículo 195 LGT.

88 Ha mantenido también una postura similar a la del TEAC y la AN en estos pronunciamientos, BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», *RCyT CEF*, núm. 387, pp. 156-164.

nes no practicadas que deberían haberse efectuado⁸⁹. A nuestro modo de ver, ambas situaciones no son comparables puesto que, frente al incumplimiento del deber de retener e ingresar a cuenta, en la deducción del IVA impropio el obligado soportó la repercusión, que ha de serle devuelta si se ha ingresado, sin perjuicio de las repercusiones que los mismos hechos pudieran tener en relación con los impuestos sobre la renta, que llevarán sus propias sanciones muy graves, en muchos casos⁹⁰.

b) Las mismas consideraciones cabe realizar cuando la deducción impropia de las cuotas soportadas no determine una falta de ingreso, sino la consignación de una cantidad a compensar o deducir en declaraciones futuras (art. 195 LGT) o la solicitud indebida de devoluciones, sin que se hayan obtenido (art. 194 de la LGT). Sobre estos supuestos el ATS de 20 de octubre de 2022 (rec. 2453/2022) ha admitido como cuestión de interés casacional la de determinar si la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o impropia determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia, o si la misma debe quedar minorada por el importe de la devolución de ingresos indebidos concurrente.

3.4. La base de la sanción por la infracción del artículo 191 de la LGT cuando procede la regularización bilateral

En relación con las operaciones vinculadas, se ha planteado si la bilateralidad que debe regir el ajuste a valor de mercado se extiende también a las sanciones, de manera que, en aquellos casos en que resulte de aplicación la infracción del artículo 191 de la LGT, deba tenerse en cuenta la tributación del conjunto de la operación a efectos de determinar la base de la sanción, aunque venga referida a varios sujetos y pueda afectar a tributos distintos. Esta problemática se ha dado especialmente en las regularizaciones efectuadas a sociedades profesionales y, en general, aquellos casos en que existe una total identificación entre el socio y la sociedad, tanto cuando se realiza un ajuste valorativo en aplicación del artículo 18 de la LIS como cuando se recurre a la vía de la simulación del artículo 16 de la LGT.

Como es sabido, el impuesto sobre sociedades establece un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas cuando se realice una corrección valorativa en la aplicación del valor de mercado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 de la LIS. Este precepto, desarrollado por los artículos 13 y siguientes del Reglamento impone diversos deberes de documentación con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, documentación

⁸⁹ Discrepamos, en este sentido, de la opinión de BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», ob.cit., pp. 156-164.

⁹⁰ Hay que tener en cuenta que en las RTEAC 4 de abril de 2017 (RG 3042/2014 y 4363/2014) relativas al mismo supuesto de hecho abordado en la de 14 de diciembre antes citada, la ventaja obtenida por la deducción de tales servicios en el IS, que se consideraron retribución de fondos propios, fue sancionada como infracción muy grave del artículo 191.4 LGT, por la utilización de medios fraudulentos. El mismo criterio se aplica en la RTEAC de 14 de diciembre en relación con el IVA.

que deberán mantener a disposición de la Administración⁹¹. El establecimiento de este régimen sancionador específico no obsta a la aplicación del régimen sancionador general cuando el obligado no se encuentre sujeto a las obligaciones de documentación previstas en esta norma y el valor que se hubiera atribuido a la operación vinculada fuera incorrecto y hubiera precisado de corrección por parte de la Administración tributaria y concurren los elementos objetivos y subjetivo que conforman el tipo del artículo 191 LGT. Así lo entendió el TS, en sus sentencias 15 de octubre de 2018 (rec. 4561/2017) y también en la de 18 de mayo de 2020 (rec. 6187/2017) en relación con los primeros años de aplicación del nuevo régimen de operaciones vinculadas, a falta de desarrollo reglamentario o cuando el sujeto estuviera exonerado de la obligación documental de acuerdo con el ya derogado artículo 16 del TRLIS, tras su modificación por RD Ley 6/2010, de 9 de abril y 13/2010, de 3 de diciembre⁹².

Siendo de aplicación la infracción del artículo 191 de la LGT en la regularización que se efectúa en el IRPF del socio único y administrador de la sociedad, para aumentar la valoración de la retribución por sus servicios profesionales, la sentencia de 6 de junio de 2013 (rec. 8550/2022), descarta que la base de la sanción pueda reducirse en las cantidades ya ingresadas y devueltas a la sociedad, centrando su argumentación en la existencia de dos sujetos diferenciados y la sujeción de la operación al régimen de operaciones vinculadas, con un régimen sancionador propio, aunque excepcionado en este caso. Efectivamente, el TS concluye la imposibilidad de tomar en consideración «desde la perspectiva del artículo 191 LGT, las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, con personalidad jurídica diferenciada, como es la sociedad», sin que sea posible «avaluar, y menos a los efectos sancionadores, la confusión de rentas sometidas a gravamen, unas en sede de IRPF, otras en sede de sociedades». Así lo impedirían los principios de tipicidad y legalidad, (artículo 25 CE y 178 LGT), que no permiten asumir interpretaciones extensivas en el ámbito sancionador, y también el de responsabilidad, agregando los comportamientos del recurrente y de la sociedad⁹³.

En esta sentencia, el TS dejó abierta, sin embargo, la posibilidad de adoptar un enfoque diverso de haberse partido de la existencia de un único obligado, siquiera mediante la apreciación de la existencia de simulación. «De haberse enfocado el asunto desde otro ángulo –por ejemplo, bajo el prisma de la simulación–, señala la STS de 6 de junio de 2023, el parámetro de enjuiciamiento sería otro, de la misma manera que diferentes hubieran sido también las consecuencias en la esfera patrimonial del recurrente», entre otras razones, por la consideración del agravante de la utilización de medios fraudulentos.

Esta situación ha sido abordada precisamente en la posterior sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. 5002/2021) que, partiendo de la identificación entre el socio y la sociedad que constituye la base de la simulación de la que parte la

91 La LIS tipifica infracciones específicas en su artículo 18.13 la falta de aportación o la aportación de forma incompleta o falsa de esta documentación, aun cuando la Administración tributaria no realice correcciones por aplicación del valor de mercado o bien cuando, realizada esta corrección, el valor declarado en el IS, IRPF o IRNR no coincida con el recogido en la citada documentación.

92 La vigente LIS exime también a determinados contribuyentes y operaciones de la obligación específica de documentación en el artículo 18.3 LIS

93 La interpretación que se llevó al recurso de casación había sido defendida por FÉRNÁNDEZ, A. (2016) «La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 10, pp. 54-60

Inspección, atiende al daño patrimonial efectivo ocasionado a la Hacienda Pública para la determinación de la base de la sanción, estableciendo una doctrina que consideramos trascendental por la repercusión que pueda tener, no sólo para otros supuestos de simulación, sino también para aquellos en los que se aplique el principio de regularización íntegra. Según esta sentencia: «Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto ha autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la misma deuda tributaria, como bien apunta la parte recurrida, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 in fine desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por impuesto sobre sociedades, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el impuesto sobre sociedades, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública»⁹⁴.

4. A modo de conclusión: la necesaria recepción del principio en la LGT

La relevancia adquirida por el principio de regularización íntegra en la jurisprudencia tributaria reciente, como principio inspirador de las actuaciones administrativas en los procedimientos de comprobación hace ineludible, a nuestro juicio, su reconocimiento expreso en la LGT, no sólo como criterio general inspirador de la actividad administrativa en materia tributaria, sino articulando consecuencias concretas de carácter procedimental que sería necesario desarrollar en los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, revisión y sancionador. Como hemos reflejado a lo largo de este trabajo, el principio tiene un contenido extenso y dotado de distintas vertientes, que no le han restado eficacia ni difuminado su contenido. En una de sus principales facetas, la regularización íntegra ha ofrecido respuesta a los problemas de justicia tributaria que ha planteado el tratamiento insuficiente en la LGT de la conexidad de obligaciones en los distintos procedimientos tributarios. La necesidad de ofrecer mayor seguridad jurídica sobre las consecuencias actuales del principio exige, con premura, la recepción en la LGT de la valiosa jurisprudencia que se ha venido construyendo en torno al mismo.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2009) «Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la LGT», *CT*, núm. 132, pp. 9-62.

⁹⁴ Este enfoque entronca también con la visión adoptada por el TS en su sentencia anterior de 11 de abril de 2023 (rec.7272/2021) sobre el cálculo de la base de la sanción a efectos de determinar el perjuicio económico a la Hacienda Pública como criterio de graduación de las sanciones, según el artículo 187 de la LGT.

BALLESTEROS SOLER, C. (2022) *La compensación como mecanismo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Identificación de las deudas y créditos que pueden ser objeto de extinción y delimitación de los sujetos intervinientes*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia.

BARNUEVO FABO, D. (2020) «El principio de buena administración en materia tributaria», *CREDF*, núm. 186, pp. 15-38.

BAS SORIA, J. (2015) «El procedimiento de comprobación limitada como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R.G. 3545/2011», *RCyT CEF*, núm. 387, pp. 156-164.

CAYÓN GALIARDO, A. (2012) «La regularización de obligaciones materialmente vinculadas o conexas: intereses de demora y sanciones», *RTT*, núm. 98, pp. 1-16.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016) «El procedimiento de comprobación en las operaciones vinculadas», *VVAA, Nuevo régimen fiscal de las Operaciones vinculadas*, CISS, Valencia.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y ÁLVAREZ BARBEITO, P. (2016) «La comprobación de las operaciones vinculadas: ¿Modelo unitario o dual?: Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (RG 4202/2016)», *RCyT, CEF*, núm. 405, pp. 136-144

CALVO ORTEGA, R. (2012) *¿Hay un principio de justicia tributaria?*, Aranzadi, Cizur Menor.

CASADO OLLERO, G. (1981) «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *HPE*, núm. 68, pp. 151 y ss.

CASADO OLLERO, G. (1982) «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica», *CREDF*, núm. 34, pp. 185-236.

CASAS AGUDO, D. (2015) «La estimación indirecta a la luz de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT», *CT*, núm. 158, pp. 129-156.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2001), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2016) «La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015», *CREDF*, núm. 170, pp. 153-185.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M. (2022) «El cambio de criterio de la DGT sobre la aplicación temporal de las deducciones por la realización de actividades en el IS», *RIA*, núm. 28, AEDAF.

CORDÓN EZQUERRO, T (Dir.) (2022) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF.

DÍAZ GONZÁLEZ, G.M. (2023) «Legalidad, proporcionalidad y márgenes de apreciación en la determinación de las sanciones administrativas: una crítica de la jurisprudencia constitucional», *RGDA*, núm. 62.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2017) *La devolución de ingresos indebidos*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FALCÓN Y TELLA, R. (2004) «Los requisitos para la devolución del IVA: especial referencia a la legitimación del repercutido», *QF*, num.6, pp. 5-8.

FÉRNÁNDEZ, A. (2016) «La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 10, pp. 54-60.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019), «Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias», *QF*, núm. 19, pp. 51-86

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1998) *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2001) *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2019), «Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)», *CREDF*, núm. 183, pp. 89-126.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2022), «La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización: Análisis de las SSTs de 6 de julio de 2022, rec. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. 7626/2020», *RCyT, CEF*, núm. 475, pp. 159-171.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2021) «El carácter deducible de la remuneración de los administradores de sociedades una solución nueva para un viejo problema desde la perspectiva de la buena administración», en CAZORLA GONZÁLEZ-SERRANO, L. (Dir.) *Estudios en homenaje al profesor Luis María Cazorla Prieto*, Volumen I, pp. 1255-1280.

GÓMEZ BARRERO, C. (2012), «La repercusión del impuesto», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor, pp. 145-186.

GÓMEZ TABOADA, J. (2015), «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», Doc. 19, IEF.

HERRERA MOLINA, P. M., (2022) «El tiempo en los procedimientos tributarios: prescripción, caducidad y figuras afines», *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación de Impuestos y Competitividad, pp. 97-142.

JUAN LOZANO, A. (1993) *La Inspección de hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons.

JUAN LOZANO, A. (2012) «El principio de completud y la exigencia de regularización completa: análisis empírico y formulación desde el método inductivo», *Actum fiscal*, núm. 71, pp. 14-22.

JUAN LOZANO, A. (2023), «Los avances de la buena administración en los procedimientos de inspección», en LUCHENA MOZO, G y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E. *La proyección de la buena administración sobre los procedimientos de aplicación de los tributos*, Tirant lo Blanch, Valencia, pp. 167-196.

JUAN LOZANO, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2015), *Procedimiento de inspección: cuestiones útiles*, Francis Lefebvre, Madrid.

LAGO MONTERO, J.M. (2019), «El poder/deber de practicar liquidaciones definitivas», *NF*, núm. 1, pp. 21-63.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017) «Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas», *QF*, núm. 15, pp. 83-126 (BIB 2017/12771)

MARTÍN LÓPEZ, J. (2011) *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel.

MARTÍNEZ GINER, L. (2010), «Extinción de deudas derivadas de tributos incompatibles», en VVAA, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Vol. 1, pp. 1223-1242

MONTESINOS OLTRA, S. (2016) «Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 16, pp. 97-143.

MORILLO MÉNDEZ, A. (2008), «Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria: Visión crítica del Título IVA del RD 1065/2007», *Carta Tributaria: Monografías*, núm. 9, pp. 3-29.

NÚÑEZ PÉREZ, G. (1987), «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *CREDF*, núm. 53, pp. 39-96.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2020) «El principio de regularización íntegra, la seguridad jurídica, el enriquecimiento injusto y la devolución de ingresos indebidos», *Forum fiscal*, núm. 261.

PALAO TABOADA, C. (1991) «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, pp. 1449-1460.

PATÓN GARCÍA, G., (2021) «Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración», en MORENO GONZÁLEZ, S. (Dir.) *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración y los contribuyentes*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, pp. 415-442.

PÉREZ POMBO E. V. (2013) «El denominado «principio de integra regularización» con relación a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de comprobación e investigación tributarios», *QF*, núm. 22, pp. 165-170.

PÉREZ TENA, J. (2023) «La infracción por diferimiento tributario», *RCyT*, núm. 479, pp 5-44.

PONCÉ SOLÉ, J. (2009), «La lucha por el buen gobierno y el derecho a una buena administración mediante el estándar jurídico de diligencia debida», *Cuadernos de la Cátedra de democracia y derechos humanos*, Universidad de Alcalá.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2021) «El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales», *QF*, núm. 6, pp. 163-197.

ROBLES, P. (2021), «La vuelta a la interrupción parcial de la prescripción tributaria a consecuencia de la regulación de las obligaciones tributarias conexas y la reciente doctrina del TEAC», *QF*, núm. 20 (BIB 2021\5192).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2003), «Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria», *QF*, núm. 21, pp. 79-104 (BIB 2003\1470).

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2007), *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. y ROZAS VALDÉS, J. (2022) *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*, Monografías AEDAF.

SÁNCHEZ GALIANA, A. (1995) «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *CREDF*, núm. 87, pp. 421-458.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. y PÉREZ TENA, J.R. (2022) «En los límites de la potestad sancionadora», *QF*, núm. 1 (BIB 2022\38), pp. 1-42.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2020) «Casación y procedimiento inspector. Seis relevantes cuestiones (tres pendientes y otras tantas resueltas)» *RCyT*, *CEF* núm. 444, pp. 5-88.

SOTO BERNAVEU, L. (2023) «La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección tributaria», *Forum fiscal*, núm. 294.

VILLAR EZCURRA, M. (2016) «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015», *QF*, núm. 9, (BIB 2016\21187), pp. 139-172.

VIÑAS LOSILLA, D. (2005), «Devolución de Ingresos Indevidos: Por fin llegó la esperada legitimación del repercutido», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* num. 14 (BIB 2005\2216), pp. 13-15.

VVAA (2016), *Nuevo régimen fiscal de las operaciones vinculadas*, CISS, Valencia.

LA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA GLOBE A LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA Y A OTRAS ENTIDADES DE INVERSIÓN

Alejandro Zubimendi Cavia

Profesor Ayudante Doctor

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Title

The application of the GloBE Directive to collective investment institutions and other investment entities

Resumen

La reciente Directiva GloBE establece un nivel de imposición global mínimo del 15% para los grandes grupos multinacionales. Dicha directiva se hace eco de la iniciativa denominada «Pilar Dos» promovida por la OCDE en el marco del proyecto BEPS 2.0. La regulación de este nuevo impuesto mínimo global ha incorporado reglas especiales para preservar la neutralidad fiscal de las instituciones de inversión colectiva y para evitar el uso indebido de estas con la finalidad de evitar el gravamen mínimo global. La elevada complejidad técnica de tales normas hace necesario un estudio en profundidad para poder prever cuáles pueden ser las consecuencias tributarias derivadas de la transposición y aplicación de la directiva a las instituciones de inversión colectiva.

Palabras clave

Instituciones de inversión colectiva, neutralidad fiscal, Pilar Dos, imposición mínima global, Directiva GloBE, OCDE, Unión Europea, Impuesto sobre Sociedades.

Abstract

The recent GloBE Directive establishes a global minimum taxation level of 15% for large multinational groups. This directive echoes the so-called «Pillar Two» initiative promoted by the OECD in the framework of the BEPS 2.0 project. The regulation of this new global minimum tax has incorporated special rules to preserve the tax neutrality of collective investment institutions and to prevent their misuse to avoid the global minimum tax. The high technical complexity of such rules makes necessary an in-depth study in order to foresee the tax consequences derived from the

transposition and application of the directive to collective investment institutions.

Keywords

Collective investment institutions, tax neutrality, Pillar Two, global minimum level of taxation, GloBE Directive, OECD, European Union, corporate income tax.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 5-10-2023/Fecha de revisión: 5-12-2023

Cómo referenciar: Zubimendi Cavia, A. (2023). La aplicación de la Directiva GloBE a las Instituciones de Inversión Colectiva y a otras entidades de inversión. *Revista Técnica Tributaria* (143), 81-122

SUMARIO

1. Introducción

1.1. Contexto y marco jurídico: el Pilar Dos de la OCDE y la Directiva GloBE

1.2. Funcionamiento de la Directiva GloBE: el Impuesto Complementario GloBE

2. Definición de entidades de inversión a efectos de la Directiva GloBE

2.1. Definición de entidades de inversión: tipología

2.2. Fondo de inversión (FI)

2.2.1. Comentario crítico

2.3. Instrumento de inversión inmobiliaria (REIV)

3. El ámbito de aplicación de la Directiva GloBE en relación con las entidades de inversión

3.1. Introducción: el artículo 2 de la Directiva GloBE

3.2. El perímetro del grupo a los efectos de la Directiva GloBE: las entidades de inversión como entidades constitutivas de un grupo

3.3. La cláusula de exclusión del artículo 2.3 de la Directiva GloBE en relación con las entidades de inversión

3.3.1. Alcance de la exclusión: entidades de inversión no controladas

3.3.2. Exclusión de un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea matriz última

3.3.3. Exclusión de otras entidades de inversión no controladas

4. Entidades de inversión que quedan dentro del alcance de la Directiva GloBE: las entidades de inversión controladas

4.1. Las entidades de inversión controladas y su exclusión ad hoc como sujetos pasivos del Impuesto Complementario GloBE

4.2. El régimen especial aplicable a las rentas insuficientemente gravadas obtenidas una entidad de inversión controlada

5. Conclusiones

6. Bibliografía

Este trabajo ha obtenido un accesit en la categoría de Docente – investigador en Derecho Tributario en la XXIV edición del Premio AEDAF 2023.

1. Introducción

1.1. Contexto y marco jurídico: el Pilar Dos de la OCDE y la Directiva GloBE

Se denomina «Pilar Dos» a la propuesta, emanada desde el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS de la OCDE, de un impuesto mínimo global. Este denominado Pilar Dos se enmarca en una propuesta más amplia de dos pilares encaminados a superar los desafíos tributarios que ha supuesto la digitalización de la economía global¹. El Pilar Uno está orientado a superar las carencias del principio de plena competencia (*arm's length standard*) en el reparto territorial del beneficio empresarial de las multinacionales de base tecnológica, dando más peso a las jurisdicciones donde se encuentran los usuarios. Por el contrario, el Pilar Dos ha sido ideado con la finalidad de gravar suficientemente, con un nivel de imposición efectiva mínima del 15%, los beneficios extraordinarios (no vinculados a la sustancia económica) generados en una jurisdicción por un grupo multinacional².

Esta propuesta inicial de reforma del actual marco fiscal internacional se desarrolló a través de sucesivos informes y consultas públicas relacionadas con

1 Esta propuesta hunde sus raíces en el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS, por sus siglas en inglés) de 2013. En OCDE (2013), *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing. La Acción 1 de este proyecto, dirigida a abordar los desafíos fiscales de la economía digital (OCDE [2015], *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1–2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing) concluye que la economía digital contribuye a exacerbar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Para ello, el resto de las acciones del Proyecto BEPS fueron diseñadas teniendo en cuenta estas nuevas realidades digitales. No obstante, la OCDE ya era consciente por entonces de que se necesitaba un enfoque disruptivo, que llevase el régimen fiscal internacional a un nuevo nivel de mayor alcance, ya que este no era capaz de dar respuesta efectiva a los desafíos que plantea la digitalización de la economía en combinación con la globalización. En la nota aprobada por el Marco Inclusivo de BEPS el 23 de enero de 2019 (OCDE [2019], *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy–Policy Note*, p. 1) se resume el estado de la cuestión: «*The Action 1 Report found that the whole economy was digitalizing and, as a result, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy. The Action 1 Report also observed that, beyond BEPS, the digitalisation of the economy raised a number of broader direct tax challenges chiefly relating to the question of how taxing rights on income generated from cross-border activities in the digital age should be allocated among countries*».

2 El Pilar Uno se basa en ir a la verdadera raíz del problema surgido de la digitalización, explorando nuevas formas de atribución de las potestades tributarias. Por el contrario, el Pilar Dos tiene una dimensión probablemente menos ambiciosa que el Pilar Uno en cuanto redefinir los cimientos del régimen fiscal internacional. Así, desde una dimensión más superficial, el Pilar Dos tiene como objetivo combatir los restantes efectos BEPS que plantea la digitalización de la economía.

cada uno de los dos Pilares³. En concreto, en diciembre de 2021, la OCDE publicó el informe sobre el Pilar Dos en el que se detalla el modelo de normas recomendadas para hacer frente a la erosión global de la base imponible (en adelante, Normas Modelo GloBE)⁴ y unos meses más tarde publicó, como acompañamiento a aquel y con fines de clarificación, los Comentarios a las Normas Modelo GloBE⁵ y los Ejemplos Ilustrativos⁶. Las Normas Modelo GloBE de la OCDE detallan las reglas recomendadas, basadas en la aplicación coordinada de un tipo impositivo efectivo mínimo global, que deben implementar los distintos Estados de la comunidad internacional en sus normativas internas.

En paralelo, y como es habitual en el ámbito de las propuestas anti-BEPS, la Comisión Europea se hizo eco de la propuesta de la OCDE a través de una propuesta de directiva⁷, también en diciembre de 2021. Tras arduas negociaciones entre los Estados Miembros, el 14 de diciembre de 2022 finalmente el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (en adelante, Directiva GloBE)⁸. Los Estados Miembros deben haber transpuesto la Directiva GloBE antes del 31 de diciembre de 2023⁹ y aplicarán dichas medidas respecto de los periodos impositivos que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2023¹⁰. No obstante, aplicarán la regla de beneficios insuficientemente gravados (RBIG) respecto de los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2024.

3 Los llamados informes *Blueprint* desarrollan de manera extensiva los dos Pilares. Véase OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing; y OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

4 OCDE (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. «GloBE» refiere a «Global Anti-Base Erosión».

5 OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. Los Comentarios a las Normas Modelo GloBE han sufrido ligeras modificaciones por el informe de la OCDE (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD.

6 OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy -Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*.

7 Propuesta de Directiva del Consejo sobre el establecimiento de un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales en la Unión, de 22 de diciembre de 2021, COM(2021) 823 final.

8 Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (DO L 328, 22.12.2022, pp. 1-58).

9 Artículo 56 de la Directiva GloBE.

10 Como excepción, el artículo 50 de la Directiva GloBE establece que los Estados Miembros en los que se ubiquen un número no superior a doce entidades matrices últimas de grupos en el ámbito de aplicación de la presente Directiva podrán optar por no aplicar la regla de inclusión de rentas (RIR) y la regla de beneficios insuficientemente gravados (RBIG) en los seis ejercicios fiscales consecutivos a partir del 31 de diciembre de 2023. Los Estados Miembros que elijan esta opción informarán a la Comisión a más tardar el 31 de diciembre de 2023. Cuando la entidad matriz última de un grupo de empresas multinacionales se ubique en un Estado Miembro que haya elegido la referida opción, los Estados Miembros distintos de aquel en el que se ubique la entidad matriz última se asegurarán de que las entidades constitutivas de dicho grupo de empresas multinacionales estén sujetas, en el Estado Miembro en el que se ubiquen, al importe de la RBIG atribuido a dicho Estado Miembro para los ejercicios fiscales a partir del 31 de diciembre de 2023.

Es importante mencionar que en el párrafo 24 de la Exposición de Motivos de la Directiva GloBE se declara expresamente que, al aplicar dicha Directiva, los Estados Miembros deben utilizar las Normas Modelo GloBE de la OCDE y las explicaciones y ejemplos de los Comentarios a las Normas Modelo GloBE «como fuente de ilustración o interpretación a fin de garantizar la coherencia en la aplicación en los distintos Estados miembros en la medida en que estas fuentes sean coherentes con la presente Directiva y el Derecho de la Unión».

1.2. Funcionamiento de la Directiva GloBE: el Impuesto Complementario GloBE

Para comprender las implicaciones de la aplicación de la Directiva GloBE a las instituciones de inversión colectiva y, en general, a las entidades de inversión, primero es importante conocer los mecanismos fundamentales de funcionamiento de la Directiva. Los distintos mecanismos propuestos, tanto en las Normas Modelo GloBE como en la Directiva GloBE, giran en torno a la aplicación de un tipo impositivo efectivo mínimo global sobre las rentas de los grupos de empresas¹¹.

Los mecanismos previstos son dos: *i)* una Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que establece un gravamen complementario en la jurisdicción de una entidad matriz cuando los ingresos de una entidad filial, directa o indirecta, estén sujetos a *tributación baja*; y *ii)* una Regla sobre Beneficios Insuficientemente Gravados (RBIG), que establece un gravamen complementario en las jurisdicciones en las que operen las entidades del grupo, sobre la base de un reparto formula-rio, en la medida en que las rentas de las entidades del grupo sujetas a un bajo nivel de tributación no estén sujetas a imposición en virtud de una RIR. Así, la RBIG es aplicable únicamente en aquellos casos en que la renta «insuficientemente gravada» no haya sido gravada en virtud de una RIR, actuando como regla defensiva.

Ambas reglas tienen el mismo efecto, la imposición de un *gravamen complementario* (en adelante, el Impuesto Complementario GloBE) como consecuencia del insuficiente gravamen soportado por un grupo multinacional en la jurisdicción en la que dicho grupo obtenga rentas. De tal forma que se atribuirá el Impuesto Complementario GloBE a la jurisdicción en la que se obtengan las rentas insuficientemente gravadas (calculado sobre la Base Imponible GloBE originada en dicha jurisdicción), gravamen que será recaudado por las jurisdicciones de la entidad matriz o de cualquier otra entidad del grupo a quien corresponda aplicar las reglas RIR o RBIG:

$$\text{Impuesto Complementario GloBE} = \text{Beneficios extraordinarios de la Base GloBE}^{12} \times (15\% - \text{tipo impositivo efectivo})$$

11 Véase Pistone, P., Pinto Nogueira, J. F., Andrade, B., y Turina, A. (2020), «The OECD Public Consultation Document «Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal-Pillar Two»: An Assessment», *Bulletin for International Taxation* 74, pp. 62-75.

12 El Impuesto Complementario GloBE solo se aplica sobre la parte de la Base Imponible GloBE que se corresponde con los beneficios extraordinarios. Así, queda excluida del Impuesto Complementario

Así, la naturaleza de ambas reglas es similar ya que ambas requieren que el contribuyente se impute, sobre la base de una *reatribución secundaria*¹³ de las potestades tributarias, las rentas obtenidas por otra entidad del grupo que han sido insuficientemente gravadas en su jurisdicción. Aunque la fórmula jurídica escogida por la OCDE ha sido la de imputar un «impuesto complementario», su naturaleza económica es similar a la de las tradicionales reglas de transparencia fiscal internacional (TFI, en adelante) de acuerdo con las cuales el contribuyente se imputa en su base imponible la renta insuficientemente gravada por una filial extranjera¹⁴. Así, en términos económicos no hay diferencia entre imputarse en la base imponible la renta obtenida (contablemente) por otra entidad e imputarse directamente un impuesto complementario computado sobre dicha renta, ya que en ambos casos existe una *reatribución* de las potestades tributarias sobre una renta que ha sido insuficientemente gravada en sede de la entidad a quien se le imputa contablemente.

Por otro lado, aunque en las versiones originarias de la propuesta GloBE la RBIG exigía la existencia de pagos intra-grupo realizados a jurisdicciones de baja tributación, configurándose jurídicamente como una suerte de mecanismo de no deducibilidad de los pagos intra-grupo¹⁵, en la actual versión de Normas Modelo GloBE, la RBIG prescinde totalmente del requisito de que exista un pago. Así, la actual RBIG es una regla cuya naturaleza jurídica se aproxima a la de la RIR.

Más allá de este tipo de disquisiciones de tipo dogmático, que podrían tener relevancia en cuanto a la compatibilidad de dichas reglas con el Modelo de Convenio OCDE (en adelante, MCOCDE)¹⁶, la finalidad y naturaleza de ambas reglas es la de ejercer una suerte de tributación residual (reatribución secundaria de la potestad tributaria) sobre las rentas insuficientemente gravadas en la jurisdicción de residencia de las entidades a quienes se imputa (contablemente o *ab origine*) dicha renta.

GloBE la parte de la Base Imponible GloBE que no excede del importe considerado “ordinario” conforme a los medios materiales y humanos con que cuentan las entidades radicadas en esa jurisdicción. De tal forma que las rentas vinculadas a la sustancia económica no son gravadas por el Impuesto Complementario GloBE por muy baja que sea su tributación. Véanse los artículos 27.4 y 28 de la Directiva GloBE.

13 Sobre la atribución primaria/secundaria en el contexto de los CDIs, véase Nikolakakis, A., Austray, S., Avery Jones, J., Baker, P., & Blessing, P. (2017), «Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, With Respect to Fiscally Transparent Entities», *British Tax Review*, p. 316.

14 Sobre la naturaleza del Impuesto Complementario GloBE, véase Herzfeld, M. (2019), «Debate on the US Tax Reform and the EU ATAD: Can GILTI + BEAT = GLOBE?», *Intertax* 47, pp. 504-513. De acuerdo con Dourado, A. P. (2022), «Pillar Two from the Perspective of the European Union», *British Tax Review*, p. 579, el Pilar Dos de la OCDE está inspirado por los regímenes fiscales americanos GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) y BEAT (Base Erosion Anti-abuse Tax), por las normas de TFI y por las normas anti-híbridos.

15 De hecho, el nombre original de esta regla era «Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados» (énfasis añadido).

16 Ya que la propia fórmula de imputación escogida podría tener relevancia en cuanto a si se está vulnerando o no el artículo 7 del MCOCDE. Incluso la aplicación de la RBIG puede afectar al artículo 7 o al 24 del MCOCDE según dicha regla se configure como una regla de no deducibilidad de los pagos intragrupo (en las versiones anteriores de la propuesta GloBE de la OCDE) o bien configurándose como una regla de imputación, al margen de la existencia de pagos intragrupo (versión actualmente vigente en las Normas Modelo GloBE).

La diferencia entre ambas reglas, la RIR y la RBIG, estriba en el nexo de dicha reatribución. La RIR toma como nexo para reatribuir la potestad tributaria el nexo tradicional de las normas de TFI: atribución de la potestad tributaria a la jurisdicción de la entidad matriz, existiendo por tanto una relación de filiación. Por el contrario, la regla RBIG toma como nexo de atribución una suerte de reparto formulario basado en la localización de los empleados y de los activos materiales¹⁷, de tal forma que el Impuesto Complementario GloBE, aplicado sobre las rentas insuficientemente gravadas en una jurisdicción, será aplicado por el resto de las jurisdicciones en las que opere el grupo multinacional en proporción a la localización de sus empleados y de sus activos materiales.

Respecto a qué importe han tomado la OCDE y la UE para definir el umbral de lo que se considera «insuficientemente gravado» a los efectos de desencadenar la aplicación de las reglas RIR y RBIG, la OCDE logró finalmente llegar a un acuerdo, fijando dicho umbral en un 15%¹⁸. Este tipo impositivo efectivo mínimo ha sido también acogido en la Directiva GloBE.

Por tanto, la RIR requiere que la jurisdicción de la entidad matriz¹⁹ aplique el Impuesto Complementario GloBE, hasta llegar al 15% de tributación efectiva, sobre las rentas extranjeras que se le imputen (en función de su participación en el capital) por haber sido gravadas a un tipo impositivo efectivo inferior al 15%. De no ser aplicable en ninguna jurisdicción la regla RIR con respecto a la totalidad, o parte, de las rentas insuficientemente gravadas (es decir, gravadas a un tipo impositivo efectivo inferior al 15%), entonces los Estados Miembros podrían aplicar este Impuesto Complementario GloBE en virtud de la RBIG con respecto a las rentas que se les atribuyan conforme al nexo de reparto formulario anteriormente mencionado.

La cuantificación del tipo impositivo efectivo aplicado sobre una renta por una determinada jurisdicción es una operación aritmética imprescindible para determinar si dicha renta debe ser sometida, y en qué medida, al Impuesto Complementario propio de las dos reglas GloBE. Esta operación se determina por el porcentaje que representa el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado sobre su renta:

17 Mientras que la RIR no debería entrañar problemas de incompatibilidad con el MCOCDE (en particular con su artículo 7) en tanto en cuanto su nexo es el mismo que el de las tradicionales normas de TFI, las cuales son por lo general consideradas compatibles por la doctrina y la jurisprudencia tributaria internacional, este nuevo nexo aplicable a la RBIG sí podría entrañar problemas de compatibilidad con el artículo 7 del MCOCDE en aquellos casos en que el CDI aplicable no hubiera incorporado la nueva *saving clause* del artículo 1.3 del MCOCDE. Véase al respecto, Andrade B. y Nouel L. (2021), «Interaction of Pillar Two with Tax Treaties», en A. Perdelwitz y A. Turina (Eds.), *Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative*, pp. 235-262.

18 Véase la Declaración realizada por el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS, de 8 de octubre de 2021, sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.

19 Las reglas de prelación en la aplicación de la regla RIR invierten la cadena de prelación con respecto a las normas de TFI. Mientras que, por lo general, las normas de TFI son aplicables en primer lugar por la matriz más cercana a la entidad filial extranjera insuficientemente gravada (véase al respecto OCDE. [2016], *Diseñar Normas de Transparencia Fiscal Internacional Eficaces, Acción 3—Informe Final 2015*, párr. 126), la RIR es aplicable en primer lugar por la jurisdicción de la entidad matriz última.

$$\text{Tipo Impositivo Efectivo GloBE} = \frac{\text{Cuota líquida del impuesto sobre sociedades}}{\text{Base Imponible GloBE}}$$

En este punto es imprescindible mencionar que, al tener las reglas GloBE un alcance global, la cuantificación de un tipo impositivo efectivo que pueda servir de parámetro de referencia para comparar la tributación de distintas jurisdicciones tiene que partir necesariamente de una definición armonizada de los elementos que determinan el mismo. Esta exigencia se deriva del hecho de que las definiciones que se incorporen a los ordenamientos internos de cada Estado no pueden quedar a la discreción de los propios Estados, para evitar así definiciones autónomas que pudieran permitir que un Estado definiese interesadamente este concepto con la finalidad de que una renta transfronteriza quede fuera o dentro, según sus intereses, del alcance de las normas GloBE.

Así, es necesario tomar como referencia un concepto armonizado de renta, de tal manera que filtre las diferencias nacionales en el cálculo de la base imponible, ya que de otro modo se estarían comparando magnitudes diversas²⁰. Por ello, tanto las Normas Modelo GloBE como la Directiva GloBE han previsto el cómputo de una *Base Imponible GloBE* armonizada²¹. Esta Base Imponible GloBE se calcula a partir del resultado contable determinado, «antes de cualquier ajuste de consolidación por eliminación de operaciones intragrupo, de conformidad con la norma de contabilidad utilizada en la elaboración de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última»²². Además, el tipo impositivo efectivo de una jurisdicción se calcula de manera consolidada para todas las entidades del grupo que residan en dicha jurisdicción²³.

De la misma manera, a los efectos de calcular el *Tipo Impositivo Efectivo GloBE*, se armoniza la definición de la *cuota líquida del impuesto sobre sociedades*²⁴ para filtrar las posibles diferencias idiosincrásicas de cada país en torno los conceptos de *cuota* e *impuesto sobre sociedades*. Por ejemplo, se excluye del cómputo de la cuota líquida del impuesto sobre sociedades la parte de la cuota devengada con respecto a los ingresos excluidos del cómputo de la Base Imponible GloBE. Así, si un país gravase los dividendos obtenidos por una matriz procedentes de sus filiales, la cuota correspondiente a tales dividendos

20 Piénsese en un resultado contable de 100€ que tributa alternativamente en dos países, el país A y el país B, ambos con un tipo impositivo nominal del 20%. El país A aplica el tipo impositivo nominal sobre una base imponible de 80€, resultando una cuota impositiva de 16€; por el contrario, el país B aplica su tipo impositivo nominal sobre una base imponible de 100€, ya que no permite ajustes sobre el resultado contable, por lo que la cuota impositiva es 20€. A la hora de calcular el tipo impositivo efectivo, de tomar como referencia la base imponible de cada jurisdicción, el tipo impositivo efectivo sería 20% en ambos países, lo que distorsionaría la realidad de que, para una misma renta (100€) se han pagado menos impuestos en el país A que en el B.

21 La Directiva GloBE ha acuñado este concepto como «ganancias admisibles netas», de cuya determinación se ocupa en el Capítulo III de la Directiva GloBE.

22 Artículo 15.1 de la Directiva GloBE.

23 El tipo impositivo efectivo de una determinada jurisdicción se calcula a partir de la Base Imponible GloBE consolidada de todas las entidades del grupo residentes en dicha jurisdicción. Véanse al respecto los apartados 1 y 2 del artículo 26 de la Directiva GloBE.

24 En la Directiva GloBE se refiere a «impuestos cubiertos ajustados».

no serviría para calcular el Tipo Impositivo Efectivo GloBE (y, por tanto, para reducir la cuantía a pagar del Impuesto Complementario GloBE)²⁵.

Como hemos podido ver, la finalidad del Impuesto Complementario GloBE es la de eliminar la doble imposición. La aplicación de este impuesto de naturaleza mínima sobre las rentas obtenidas por las instituciones de inversión colectiva podría desnaturalizar sus regímenes de neutralidad fiscal, orientados precisamente a evitar la doble imposición económica cuando un inversor invierte a través de una entidad de inversión gestionada profesionalmente. Así, a nivel internacional por lo general, las instituciones de inversión colectiva están sometidas a un régimen de neutralidad fiscal por el que se elimina la tributación directa de la entidad de inversión, bien a través de un régimen de transparencia fiscal o bien a través de tipos impositivos nulos o muy reducidos (lo que implica además un diferimiento fiscal hasta la realización de las plusvalías)²⁶, para así no añadir un nivel más de tributación por el hecho de invertir a través de una entidad de inversión gestionada profesionalmente.

Por ello, la Directiva GloBE ha excluido de su ámbito de aplicación a las entidades de inversión no controladas por un grupo de empresas, al objeto de no desnaturalizar sus regímenes de neutralidad fiscal, introduciendo también determinadas normas especiales para las entidades de inversión controladas por un grupo empresarial.

2. Definición de entidades de inversión a efectos de la Directiva GloBE

2.1. Definición de entidades de inversión: tipología

Las entidades que sean calificadas como *entidades de inversión* a los efectos de la Directiva GloBE están sujetas a importantes especialidades. En primer lugar, como se verá más adelante, las entidades de inversión que sean matriz última de un grupo quedarán excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE. Esta exclusión alcanza a todas las entidades de inversión filiales, directas o indirectas a través de una cadena de entidades de inversión, de aquella.

Por el contrario, las entidades de inversión que no queden excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE, por no depender, directamente o a través de una cadena de entidades de inversión, de una entidad de inversión que

25 Es decir, la doble imposición económica sobre los dividendos matriz-filial que pudiera imponer una jurisdicción no sirve para minorar la cuantía del Impuesto Complementario GloBE. Esta postura es criticable por cuanto que parece operar asimétricamente respecto de ingresos y gastos: es decir, se excluye del cómputo en el numerador la parte de la cuota devengada con respecto a los ingresos exentos en la Base Imponible GloBE, pero no se excluye la parte de la cuota devengada con respecto a los gastos fiscalmente deducibles en la Base Imponible GloBE (y que no lo fueren en la base imponible doméstica).

26 En España, los inversores no tributan hasta realizar las plusvalías de sus participaciones en la entidad de inversión. En otros países hay neutralidad fiscal pero sin diferimiento. Por ejemplo, cuando la entidad de inversión goza de un régimen de transparencia fiscal que obliga a los inversores a imputarse fiscalmente los beneficios de la entidad de inversión.

sea matriz última, estarán sujetas a un régimen especial regulado en el artículo 41 de la Directiva GloBE.

El artículo 3(30) de la Directiva GloBE establece que una *entidad de inversión* es:

«a) un fondo de inversión o un instrumento de inversión inmobiliaria;

b) una entidad que es propiedad directa, en al menos un 95 %, de una entidad de las comprendidas en la letra a) o través de una cadena de tales entidades, y que opera exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en su beneficio; o

c) una entidad participada en al menos un 85 % de su valor por una entidad de las comprendidas en la letra a), siempre que todos sus ingresos provengan sustancialmente de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles a efectos de la presente Directiva;»

Vemos cómo la Directiva GloBE califica como entidades de inversión a los fondos de inversión (en lo sucesivo, IF, por sus siglas en inglés), a los instrumentos de inversión inmobiliaria (en lo sucesivo REIV, por sus siglas en inglés), y, por asimilación, a todas sus filiales, directas o indirectas a través de una cadena de otras entidades de inversión, participadas en más de un 85/95% que desarrollen una actividad de inversión o de tenencia de participaciones.

2.2. Fondo de inversión (FI)

El artículo 3(31) de la Directiva GloBE define como *fondo de inversión* a la entidad o mecanismo que cumpla las siguientes condiciones:

«a) que esté diseñado para poner en común activos financieros o no financieros de una serie de inversores, alguno de los cuales no esté vinculado;

b) que invierta siguiendo una política de inversión definida;

c) que permita a los inversores reducir los costes operativos, de investigación y análisis o distribuir el riesgo colectivamente;

d) que esté diseñado principalmente para generar rentas o ganancias de inversión, o protección frente a un acontecimiento o resultado concreto o general;

e) que sus inversores tengan derecho a rendimientos derivados de los activos del fondo o de las rentas obtenidos de dichos activos, en función de la aportación que hayan realizado;

f) que el mismo, o su gestión, estén sujetos al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea gestionado, en particular a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores; y

g) que sea gestionado por profesionales de la gestión de fondos de inversión por cuenta de los inversores;»

En primer lugar, la calificación como fondo de inversión no exige que este tenga una forma jurídica concreta (habla de «entidad o mecanismo»), por lo que esta puede ser tanto societaria como no societaria. Así, podrán ser calificados como fondos de inversión las sociedades, los fondos sin personalidad jurídica, o los vehículos fiduciarios (como los *trust* anglosajones).

Como vemos, gran parte de los requisitos exigidos para que una entidad sea calificada como fondo de inversión son de carácter material. Así, el primer apartado requiere precisamente que la entidad en cuestión tenga la naturaleza de colectiva, es decir, que se invierta en beneficio de una pluralidad de inversores no conectados entre sí. De acuerdo con los Comentarios al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, una entidad con un solo accionista o partícipe podrá ser calificada como fondo de inversión solo si se encuentra en el periodo de oferta inicial o en liquidación²⁷. En el caso de España, todas las entidades constituidas al amparo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, Ley de IIC) cumplirían este requisito en la medida en que todas ellas exigen un mínimo de cien partícipes o accionistas.

Además, la Directiva GloBE no exige la inversión en un determinado tipo de activo, por lo que se calificarán como fondos de inversión a aquellas entidades que inviertan en activos financieros o activos reales como los inmuebles.

Otro de los requisitos exige que la entidad tenga una política de inversión definida, que pueda incluso ser vinculante para la entidad y cuyos partícipes puedan hacer ejecutable²⁸. Este requisito parece ser cumplido por las IIC españolas constituidas al amparo de la Ley de IIC, ya que dicha ley exige que las IIC definan su política de inversión en su reglamento de gestión (aplicable a los fondos) o en sus estatutos (aplicable a las sociedades). Además, el incumplimiento de la política de inversión, que es pública a través de los folletos publicados periódicamente por dichas entidades, puede dar lugar a responsabilidades en la medida en que provoquen daños y perjuicios sobre los inversores que confiaron en tales criterios públicos²⁹.

Esta exigencia va íntimamente unida al último requisito relativo a la necesidad de que la entidad deba estar gestionada «por profesionales de la gestión de fondos de inversión por cuenta de los inversores». Así, este requisito materializa otro de los caracteres de las instituciones de inversión colectiva: su carácter fiduciario respecto de los titulares de la inversión. Esta exigencia parece ir alineada con la Ley de IIC, la cual establece que las IIC españolas que adopten la forma jurídica de fondo deben estar administradas por una sociedad gestora. Respecto a las IIC que adopten la forma jurídica de sociedad, si bien la ley les permite que sean autogestionadas, no quedan eximidas de la obligación de acreditar en su solicitud de autorización ante la CNMV «la honorabilidad y (...) la

27 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 200, párr. 39.

28 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 200, párr. 40.

29 Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 2022 (Sala de lo Civil, Rec. 581/2018).

profesionalidad, en los términos señalados en esta Ley, de quienes desempeñen cargos de administración y dirección de la IIC»³⁰.

Merece la pena mencionar que, para calificarse como fondo de inversión, la entidad debe tener como objetivo fundamental «generar rentas o ganancias de inversión, o protección frente a un acontecimiento o resultado concreto o general». Este requisito excluye la posibilidad de que una entidad que obtiene directamente rentas activas³¹, derivadas de la realización de una actividad económica, pueda ser considerada como fondo de inversión. No obstante, parece que nada obsta para que un fondo de inversión adopte una postura *activista* respecto de alguna de sus inversiones, participando en la gestión de sus participadas. El último inciso de este requisito cubre a aquellos fondos de inversión que inviertan en productos de inversión basados en seguros, en los que entendemos que cabe todo tipo de aseguramiento, de tipo financiero o no.

El último requerimiento digno de mención es la exigencia de que la entidad o su gestión «estén sujetos al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea gestionado, en particular a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores». En este sentido, todas las entidades españolas constituidas al amparo de la Ley de IIC están sujetas a un régimen jurídico especial que da una especial protección a los inversores en materia de transparencia y control, fundamentalmente a través de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Además, esta ley es transposición de la Directiva europea sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (en adelante, Directiva UCITS, por sus siglas en inglés)³².

Aunque la Directiva UCITS solo regula las instituciones de inversión colectiva destinadas a la inversión en valores mobiliarios, la Ley de IIC extiende su alcance también a otro tipo de instituciones de inversión colectiva no cubiertas por la Directiva UCITS, a saber, las Instituciones de Inversión Colectiva de Inversión Libre (IICIL, en adelante) y las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter no financiero, que invierten en activos ilíquidos como inmuebles y activos alternativos. Las primeras, las IICIL (conocidas popularmente como «*hedge funds*»)³³, se caracterizan por una política de inversión muy flexible, utilizando derivados financieros, razón por la cual, al no respetar los coeficientes obligatorios de inversión de la Directiva UCITS, quedan fuera de su alcance. No obstante, no vemos razón para no calificar a dichas entidades como fondos de inversión a los efectos de la Directiva GloBE ya que, en la medida en que quedan cubiertas por el alcance de la Ley de IIC, están sujetas al «al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea

30 Artículo 10.2 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. En este sentido, véase también el artículo 11.2 de dicha Ley.

31 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 201, párrafo 42.

32 Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

33 Véase Sánchez Molina, R. y García-Argudo Mendes, J. A. (2007), «Aproximación al marco jurídico de las Instituciones de Inversión Libre en España (Hedge Funds)», *Icade. Revista de la Facultad de Derecho* nº 70, pp. 91-117.

gestionado, en particular a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores».

En cuanto a las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter no financiero, estas quedan sujetas también al régimen de control y protección de los inversores de la Ley de IIC. Además, el subapartado a) del artículo 3(31) de la Directiva GloBE permite a los fondos de inversión invertir en activos no financieros.

Más dudas nos genera la iliquidez de sus inversiones. Las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter no financiero son entidades de tipo semiaabierto³⁴. Es decir, si bien los inversores no pueden desinvertir libremente en cualquier momento, al menos es obligatorio que el reglamento o los estatutos de la IIC prevean ventanas periódicas de desinversión. La mera previsibilidad y obligatoriedad para la IIC, con respecto a sus inversores, de establecer dichas ventanas de liquidez ya nos hace inclinarnos por considerar que tienen verdadera naturaleza abierta. El legislador parece que también se inclina por tal naturaleza en la medida en que ha optado por un dualismo legislativo en cuanto a las entidades de inversión de tipo abierto (reguladas en la Ley de IIC) y las entidades de inversión de tipo cerrado (reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado).

La naturaleza cerrada o abierta de los fondos de inversión no parece baladí habida cuenta de que, a tenor del subapartado e) del artículo 3(31) de la Directiva GloBE, uno de los requisitos de los fondos de inversión es que «sus inversores tengan derecho a rendimientos derivados de los activos del fondo o de las rentas obtenidos de dichos activos, en función de la aportación que hayan realizado». Tal redacción es francamente confusa ya que parece superfluo indicar en la norma que los inversores deben tener derecho a los retornos del fondo; ¿acaso la naturaleza de inversor/accionista/partícipe/ de un fondo no faculta ya para participar en los beneficios de la entidad? La innecesariedad de tal previsión podría llevarnos a pensar que esta cláusula puede esconder más de lo que parece y que quizás se esté refiriendo a las entidades de inversión de tipo abierto, cuyos inversores tienen un derecho a liquidar su participación en la entidad. De ser tal la intención del legislador europeo, creemos que las IIC no financieras sí que cumplirían con tal requisito, ya que la propia Ley de IIC otorga un derecho al reembolso. Si bien es cierto que tal derecho de reembolso puede estar condicionado en las IIC no financieras (al cumplimiento de determinados plazos o de determinados coeficientes de liquidez), lo cierto es que existe un derecho legal que no puede ser vaciado absolutamente de contenido.

Mayores dudas nos suscitan las entidades de capital-riesgo y otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, reguladas todas ellas por la Ley 22/2014. Sin perjuicio de que entendemos que este tipo de entidades sí cumple con los restantes requisitos para calificarse como fondos de inversión a los efectos de la Directiva GloBE, en la medida en que tiene por objeto la realización de un plan

34 Véase Sánchez-Calero Guilarte, J. y Tapia Hermida, A. (2013), «Fondos de inversión alternativos (hedge funds): crisis y regulación verdades y mentiras», *Documentos de Trabajo del Departamento de Derecho Mercantil* nº 72, p. 19.

de «inversión colectiva» en beneficio de una pluralidad de inversores³⁵ y están sujetas a un régimen especial de control y protección de sus accionistas³⁶, estamos ante entidades de tipo cerrado, a las que la ley no confiere ninguna obligación de reembolso a petición de sus inversores más allá de la obligación de que la inversión tenga un carácter temporal definido o definible a cuyo vencimiento los inversores deben poder reembolsar sus participaciones, obligación que puede quedar aplazada si las circunstancias de la inversión lo justifican. Por tanto, nos queda la duda de si el subapartado e) del artículo 3(31) de la Directiva GloBE está excluyendo a las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado de la calificación como fondos de inversión a los efectos de la Directiva GloBE.

Los Comentarios a las Normas Modelo GloBE tampoco son especialmente reveladores, declarando de manera sucinta que «el apartado (e) exige que los inversores tengan derecho al rendimiento de los activos del fondo o los rendimientos obtenidos de dichos activos en función de las aportaciones realizadas por los inversores. Los inversores también pueden obtener plusvalías por la enajenación de participaciones del fondo»³⁷. De este comentario podríamos extraer la conclusión de que los partícipes del fondo deben tener derecho a hacer líquidos los beneficios del fondo bien directamente (reembolso) o bien enajenando sus participaciones. Lo que favorece la postura de conceder a las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado su calificación de fondos de inversión a los efectos de la Directiva GloBE. Así, aunque una entidad de capital-riesgo se caracteriza por la iliquidez de la inversión en manos de los inversores, los cuales en muchos casos no tienen derecho a obtener reembolsos durante la vida de la inversión e incluso en algunos casos ven ampliado el plazo de duración de la inversión más allá de la fecha fijada inicialmente en los folletos informativos, los inversores siempre pueden hacer líquida su inversión en un mercado secundario, enajenando sus participaciones. De hecho, nada obsta para que las participaciones de una entidad de capital-riesgo coticen en un mercado secundario oficial, otorgando cierta liquidez al inversor.

Esta postura a favor de calificar a una entidad de inversión colectiva de tipo cerrado como fondo de inversión también queda apoyada por el hecho de que, según los Comentarios a las Normas Modelo GloBE³⁸, la definición de fondo de inversión se inspira en la definición de *entidad de inversión* establecida en la NIIF nº 10 y en la Directiva AIFMD³⁹. De hecho, la Directiva AIFMD excluye de su ámbito de aplicación a las «sociedades de cartera», aquellas cuya finalidad comercial es «llevar a cabo una o varias estrategias empresariales a través de

35 Véanse los artículos 2 al 4 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.

36 Este tipo de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, así como las IIC de tipo abierto que no estén amparadas por la Directiva UCITS, se encuentran amparadas por la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos (Directiva AIFMD, por sus siglas en inglés). Esta directiva tiene por objeto dar cierto grado de protección a los inversores en este tipo de fondos.

37 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 201, párrafo 43.

38 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 199, párr. 36.

39 Artículo 4.1 de la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos.

sus empresas filiales o asociadas, o participaciones, con el fin de contribuir a su valor a largo plazo» (énfasis añadido) sin que «haya[n] sido creada[s] con el objetivo primordial de generar beneficios para sus inversores mediante desinversión de sus empresas filiales»⁴⁰. En este sentido, el artículo 9.1 de la Ley 22/2014 establece que «[e]l objeto principal de las ECR consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas» (énfasis añadido), debiendo establecerse en sus estatutos o reglamentos de gestión los «criterios temporales» y las «fórmulas de desinversión» (artículo 12).

Por ello, en nuestra opinión, la temporalidad de las inversiones de las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado es lo que realmente da cumplimiento al requisito de la letra e) relativo a que «sus inversores tengan derecho a rendimientos derivados de los activos del fondo», y no la posibilidad de que los inversores puedan vender sus inversiones en un mercado secundario.

Otro efecto de esta cláusula es que excluye de la calificación como fondos de inversión a los instrumentos fiduciarios, como los *trust* anglosajones (concretamente los *trust* no comerciales) o las fundaciones de interés privado, en los que un constituyente aporta un capital a dicho instrumento nombrando a sus beneficiarios. En estos casos, el que aporta el capital no tiene derecho a los beneficios del capital gestionado a través del *trust*. No obstante, por lo general, este tipo de entidades no cumplirán tampoco con el requisito quizás más elemental, su naturaleza colectiva, es decir, que estén diseñados en beneficio de una pluralidad de inversores, «alguno de los cuales no esté vinculado».

Para acabar, es importante reseñar que la calificación como fondo de inversión a los efectos de la Directiva GloBE es independiente del régimen fiscal al que estén sometidos dichos vehículos. Así, una entidad puede ser calificada como fondo de inversión aunque no goce de un régimen fiscal de neutralidad. Tal sería el caso, por ejemplo, de una SICAV española que, aun teniendo más de 100 accionistas, no calificase para aplicar el régimen fiscal especial de neutralidad, lo cual podría ser posible en la medida en que, para que la SICAV disfrute del tipo impositivo reducido del 1%, «se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones»⁴¹. Del mismo modo, también se calificarán como fondos de inversión las entidades que, cumpliendo todos los requisitos referidos del artículo 3(31), gocen de un régimen de transparencia fiscal en el que sean los inversores quienes tengan que tributar, sin posibilidad de diferimiento, por los beneficios obtenidos por el fondo de inversión. Aunque esto no se da en España, donde hay un régimen de neutralidad caracterizado por el diferimiento fiscal hasta que el inversor realice las plusvalías en las participaciones en el fondo, no es infrecuente ver fondos de inversión extranjeros donde

40 Artículo 4.1 de la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos.

41 Artículo 29.4.a) de la LIS, en su redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

los inversores tienen que tributar por dichas plusvalías subyacentes obtenidas por el fondo⁴².

2.2.1. Comentario crítico

La calificación como fondo de inversión a los efectos de la Directiva GloBE descansa parcialmente sobre una definición autónoma, desvinculada de la calificación mercantil y tributaria interna. Así, dicha definición descansa sobre la concurrencia de una serie de requisitos de carácter material (naturaleza colectiva, existencia de una política de inversión definida, finalidad de generar rentas o ganancias de inversión, profesionalización de la gestión, etc.) y de un requisito de carácter formal (que «estén sujetos al régimen regulador de los fondos de inversión en la jurisdicción en la que esté establecido o sea gestionado, en particular a una regulación adecuada de lucha contra el blanqueo de capitales y de protección de los inversores»).

Siempre y cuando exista una «adecuada» regulación de protección del inversor y de lucha contra el blanqueo de capitales, el cumplimiento del requisito formal parece depender de la calificación mercantil interna de los Estados Miembros. Por lo que, en este sentido, se evita que una entidad que no es un fondo de inversión a efectos de su normativa mercantil interna pueda ser calificada como fondo de inversión a los efectos de la Directiva GloBE.

No obstante, si bien es cierto que hay una armonización comunitaria de las instituciones de inversión colectiva, esta es solamente completa para los organismos de inversión colectiva de tipo abierto en valores mobiliarios⁴³. En cuanto a los fondos de inversión alternativos (entre los que se incluyen los fondos de inversión de tipo cerrado), la armonización tiene como destinatarios a los gestores, pero la política de inversión de dichos fondos no es objeto de armonización⁴⁴. Por ello, la regulación de los fondos de inversión alternativos es muy variada en los Estados Miembros. Esto abre la puerta a la planificación fiscal para eludir el Impuesto Complementario GloBE. Pensemos, por ejemplo, que una entidad matriz última de un grupo pueda quedar bajo el amparo de la regulación de los fondos de inversión en un determinado Estado Miembro (y, por tanto, quedar excluida del ámbito de la Directiva GloBE, siempre y cuando cumpla con los requisitos materiales para ser un fondo de inversión conforme a dicha directiva), pero sin embargo en otro Estado Miembro no (por ejemplo, por incumplimiento de los requisitos regulatorios relativos a la política de inversión del fondo tales como la exigencia de unos determinados coeficientes de diver-

42 La consulta de la DGT V3322-16 analiza un *Authorised Contractual Scheme* (ACS) británico, que se caracteriza por imputar fiscalmente al partícipe las rentas (dividendos, por lo general) obtenidas por el vehículo, pero no las ganancias de capital por la disposición de sus activos, las cuales tributarán cuando el partícipe venda o reembolse sus participaciones.

43 Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM).

44 Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010.

sificación o la prohibición de sobrepasar un umbral de participación en empresas que le confiera una «influencia notable» sobre las mismas⁴⁵).

Por el contrario, los requisitos de carácter material se definen de manera autónoma por la Directiva GloBE. Así, pueden darse asimetrías por la diferente calificación realizada por la normativa interna y la Directiva GloBE. Este tipo de asimetrías se produciría cuando una entidad se rige internamente por el régimen aplicable a las entidades de inversión colectiva (abiertas o cerradas) y sin embargo no cumple con alguno de los requisitos materiales del artículo 3(31) de la Directiva GloBE, circunstancia que correspondería acreditar en última instancia al TJUE, por tratarse de requisitos definidos autónomamente por la Directiva. El problema es que tales requisitos materiales son un tanto imprecisos y no descansan en umbrales cuantitativos o *safe harbors* (por ejemplo, número mínimo de inversores, coeficientes de diversificación de las inversiones, etc.) que puedan aportar cierta seguridad jurídica al contribuyente. En estos casos, a pesar de que a efectos internos la entidad se calificase como fondo de inversión y gozase de un régimen fiscal de neutralidad, si se estima que la entidad no cumple con alguno de los requisitos materiales para calificarse como fondo de inversión a los efectos de la Directiva GloBE⁴⁶, dicha entidad quedaría incluida dentro del ámbito de aplicación de dicha directiva sin gozar de ninguna de las especialidades previstas para las entidades de inversión⁴⁷.

Por último, también pueden surgir asimetrías entre la calificación tributaria interna y la calificación a los efectos de la normativa GloBE. En estos casos nos podemos encontrar con una entidad calificada como fondo de inversión desde el punto de vista mercantil interno y desde el punto de vista GloBE pero que internamente no pueda aplicar un régimen de neutralidad fiscal. En estos casos la normativa GloBE es aplicable igualmente, por lo que se pueden generar distorsiones que van más allá del objetivo de la Directiva, que es asegurar un nivel de imposición mínimo⁴⁸.

2.3. Instrumento de inversión inmobiliaria (REIV)

El artículo 3(32) de la Directiva GloBE establece que será calificado como un instrumento de inversión inmobiliaria «una entidad de amplia titularidad que detente principalmente bienes inmuebles y que esté sujeta a un único nivel impositivo, ya sea en ella o en sus titulares de intereses, con un máximo de un

45 Véase el artículo 30.2 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

46 En estos casos, la interpretación de estos requisitos materiales descansa sobre el TJUE, que podría interpretarlos de una manera más restrictiva a los requisitos exigidos por un Estado Miembro para aplicar el régimen interno de neutralidad fiscal.

47 Sobre las especialidades aplicables a las entidades de inversión controladas, véase la sección 4 del presente trabajo. Cuando una entidad no sea considerada como entidad de inversión a los efectos de la Directiva GloBE su tributación efectiva se combinará con la tributación efectiva del resto de las entidades del grupo situadas en la misma jurisdicción. En estos casos, la tributación efectiva del resto de entidades del grupo puede servir para minorar o incluso anular completamente el Impuesto Complementario GloBE atribuible a las rentas insuficientemente gravadas (merced a un régimen de neutralidad fiscal) obtenidas por la entidad.

48 Véase al respecto la sección 4.2 del presente trabajo.

año de diferimiento». Esta definición va destinada a cubrir los popularmente conocidos como Real Estate Investment Trust (REIT).

Si bien es cierto que por lo general los REIV podrán calificarse también como fondos de inversión si cumplen con todos los requisitos del artículo 3(31) de la Directiva GloBE, también es cierto que en muchos casos los REIV podrían no estar sujetos a una regulación específica de transparencia y de protección de sus inversores o bien no estar gestionados por profesionales, razón por la cual se ha creado una categoría independiente para estos casos⁴⁹.

En primer lugar, al igual que con los fondos de inversión, se requiere que los REIV tengan naturaleza colectiva («de amplia titularidad»). No obstante, en los REIV sí se requiere que estén sometidos a un régimen de neutralidad fiscal donde haya un solo nivel de tributación, bien en sede de la propia entidad, bien en sede de los inversores, sin que dicha tributación pueda diferirse más de un año. Así, se calificarían como REIV las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI) ya que la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMIs, establece la obligación de distribuir anualmente a los inversores, en forma de dividendo, el beneficio del ejercicio so pena de tributar, por la parte no repartida, al tipo del 15%⁵⁰. Cabe la duda de si, en la medida en que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades español es del 25%, la aplicación de este tipo impositivo reducido podría anular el cumplimiento del requisito de que la entidad o los inversores estén sujetos a un único nivel de tributación con un diferimiento máximo de un año.

Por otra parte, los propios Comentarios de las Normas Modelo GloBE aclaran que el hecho de que el inversor de un REIV sea otra institución de inversión colectiva o un fondo de pensiones sujetos a un régimen de neutralidad fiscal por el cual sus rentas estén exentas o tributen a tipos impositivos muy reducidos⁵¹, no anula el cumplimiento del requisito de tributación⁵².

Con respecto al objeto de las REIV, deben invertir fundamentalmente en inmuebles, aunque no se establece ningún umbral, sin que sea necesario que las rentas procedan exclusiva o fundamentalmente del arrendamiento (como sí exige la normativa española a las SOCIMIs). Los Comentarios también aclaran que esta inversión puede ser directa o indirecta, a través de otras entidades de

49 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 217, párrafo 144.

50 Artículo 9.4 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMIs, en su redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Así, hasta el año 2020, no existía este gravamen especial del 15% para los beneficios no distribuidos a los inversores.

51 Tal podría ser el caso de una SOCIMI que repartiese un dividendo a un accionista con un porcentaje de participación en la SOCIMI inferior al 5% o que el tipo de gravamen soportado por dicho inversor sobre los dividendos de la SOCIMI fuera superior al 10%. Artículo 9.2 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMIs. En estos casos, el reparto de dividendos por la SOCIMI no desencadena el gravamen especial del 19% aunque el inversor tribute a un tipo impositivo nulo o reducido.

52 Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 217, párrafo 147.

tenencia de inmuebles⁵³. En nuestra opinión, esta interpretación está alineada con el espíritu de la norma, ya que de otro modo no tendría sentido excluir a las REIV que sean matriz última del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE habida cuenta de que, si no pueden tener filiales controladas sobre cuyas rentas pudieran eventualmente (in)aplicar el Impuesto Complementario GloBE, sería superflua su exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE.

3. El ámbito de aplicación de la Directiva GloBE en relación con las entidades de inversión

3.1. Introducción: el artículo 2 de la Directiva GloBE

El alcance de la Directiva GloBE viene delimitado en su artículo 2:

«1. La presente Directiva se aplicará a las entidades constitutivas ubicadas en un Estado miembro que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud que tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a 750 000 000 EUR, incluido el volumen de negocios de las entidades excluidas a que se refiere el apartado 3, en los estados financieros consolidados de su entidad matriz última en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales inmediatamente anteriores al ejercicio fiscal examinado.

(..)

3. La presente Directiva no se aplicará a las siguientes entidades (en lo sucesivo, "entidades excluidas"):

- a) una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro, un fondo de pensiones, un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea una entidad matriz última;
- b) una entidad cuando al menos el 95 % de su valor sea propiedad de una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, y:
 - i) opere exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en beneficio de la entidad o entidades a que se refiere la letra a); o
 - ii) realice exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por la entidad o entidades a que se refiere la letra a);
- c) una entidad cuando al menos el 85 % de su valor sea propiedad de una o varias de las entidades mencionadas en la letra a), directamente o a través

⁵³ Comentario al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 217, párrafo 148.

de una o varias entidades excluidas, excepto entidades de servicios de pensiones, siempre que sustancialmente la totalidad de beneficios se derive de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con el artículo 16, apartado 2, letras b) y c).

Como excepción a lo dispuesto en el párrafo primero del presente apartado, la entidad constitutiva declarante podrá, de conformidad con el artículo 45, apartado 1, realizar la elección de no considerar a ninguna de las entidades contempladas en las letras b) y c) de dicho párrafo como entidades excluidas.»

En el apartado 1 del artículo 2 se establece el ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva GloBE. Así, la norma establece que aplicarán dicho impuesto las «entidades constitutivas» ubicadas en un Estado Miembro y que pertenezcan a un grupo de empresas (nacional o multinacional) que tenga unos ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.

El apartado 3 del artículo 2 establece una norma de exclusión sobre los *fondos de inversión* y los *instrumentos de inversión inmobiliaria* que sean matriz última, así como sobre las entidades de inversión que dependan, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión, de aquellos.

3.2. El perímetro del grupo a los efectos de la Directiva GloBE: las entidades de inversión como entidades constitutivas de un grupo

Como acabamos de ver, el apartado 1 del artículo 2 de la Directiva GloBE establece que quedan incluidas en su ámbito de aplicación «las entidades constitutivas ubicadas en un Estado miembro que sean miembros de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud que tengan unos ingresos anuales iguales o superiores a 750 000 000 EUR».

De acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 3 de la Directiva GloBE, se califica como *entidad constitutiva* «toda entidad que forme parte de un grupo de empresas multinacionales o de un grupo nacional de gran magnitud», calificándose a su vez como *grupo* a «un conjunto de entidades que estén relacionadas a través de la propiedad o el control, tal como se define en la norma de contabilidad financiera aceptable para la elaboración de estados financieros consolidados por parte de la entidad matriz última, incluida cualquier entidad que pueda haber sido excluida de los estados financieros consolidados de la entidad matriz última basándose únicamente en su pequeño tamaño, en motivos de importancia relativa o por el hecho de que se mantenga para la venta».

En el apartado 14 del artículo 3 se define a una entidad matriz última como «una entidad que posea, directa o indirectamente, una participación de control en cualquier otra entidad y que no sea propiedad, directa o indirectamente, de otra entidad con una participación de control en ella».

A partir de todo lo anterior podemos observar que el perímetro de *control* sobre las entidades del grupo vendrá determinado por «la norma de contabilidad financiera aceptable para la elaboración de estados financieros consolidados

por parte de la entidad matriz última». No obstante, en aquellas situaciones en las que la entidad matriz última no presente estados financieros consolidados, o bien los presente conforme a una norma de contabilidad financiera no aceptable sin un ajuste para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia, las normas GloBE han previsto que el perímetro de control vendrá determinado por los hipotéticos estados financieros «que se habrían elaborado si la entidad matriz última estuviera obligada a elaborar dichos estados financieros de acuerdo con i) una norma de contabilidad financiera aceptable; u ii) otra norma de contabilidad financiera, siempre que dichos estados financieros se hayan ajustado para evitar cualquier distorsión significativa de la competencia»⁵⁴. En este sentido, la Directiva GloBE define en su artículo 3(21) una *participación de control* como «una participación en la propiedad de una entidad en la que al poseedor de dicha participación se le exige, o se le habría exigido, la consolidación de los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad línea por línea, de acuerdo con una norma de contabilidad financiera aceptable». Por tanto, de acuerdo con este *test de consolidación*, el perímetro del grupo viene determinado por el perímetro de consolidación (en el que se consideran también incluidas aquellas entidades excluidas de los estados financieros consolidados por razón del tamaño, la importancia relativa o por el hecho de que se mantengan para la venta).

Esto supone que, a los efectos de la Directiva GloBE, la existencia de un grupo y la consiguiente acotación de sus entidades constitutivas (a quienes les será de aplicación la Directiva GloBE) viene determinada por la obligatoriedad de presentar estados financieros consolidados por la entidad matriz última conforme a una norma de contabilidad financiera aceptable, sea aplicable o no en la jurisdicción de la entidad matriz última.

En muchos casos las normas contables no exigen que una entidad de inversión presente estados financieros consolidados sobre sus filiales. Concretamente, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establecen que una entidad de inversión⁵⁵ no consolidará las cuentas de sus filiales, sino que, en lugar de ello, la entidad de inversión valorará una inversión en una entidad dependiente a su valor razonable con cambios en resultados⁵⁶. En tales casos recae sobre sus sociedades dependientes la obligación de presentar los estados financieros consolidados, convirtiéndose estas por tanto, a los efectos de la Directiva GloBE, en entidades matrices últimas de los respectivos grupos que formen con sus respectivas entidades filiales⁵⁷. Y, por tanto, al quedar fuera del grupo de consolidación, la entidad de inversión dominante no será una *entidad constitutiva* de grupo alguno, quedando fuera del ámbito de aplicación subjetivo (no será sujeto pasivo del Impuesto Complementario GloBE) y objetivo (sus

54 Apartado d) del artículo 3(6) de la Directiva GloBE.

55 La NIIF 10, párrs. 27-30, define a las entidades de inversión de una manera muy similar a la Directiva GloBE.

56 NIIF 10, párr. 31.

57 Aunque la redacción de la Directiva GloBE sea un poco confusa en la definición de *grupo*, la redacción de las Normas Modelo GloBE no deja lugar a dudas de que solo pueden formar parte de un grupo la entidad dominante que presente los estados financieros consolidados del grupo y sus filiales controladas que sean objeto de consolidación (incluyendo también a sus filiales excluidas de consolidación solamente por razones de tamaño, de importancia relativa o por el hecho de que se mantengan para la venta); de tal forma que una entidad matriz última solo puede serlo si presenta los estados

rentas insuficientemente gravadas no quedarán gravadas por el Impuesto Complementario GloBE en sede de otra entidad) de la Directiva GloBE.

No obstante y como excepción, la entidad de inversión, como entidad dominante, únicamente deberá consolidar con su entidad filial cuando esta última no es una entidad de inversión y cuya principal finalidad y actividades consisten en prestar servicios conexos a las actividades de inversión de la entidad de inversión. En estos casos, la entidad de inversión sí formará un grupo con su filial a los efectos de la Directiva GloBE. No obstante, en estos casos, aunque conforme al apartado primero del artículo 2 ambas entidades sean *entidades constitutivas* de un grupo a los efectos de la Directiva GloBE, el apartado tercero excluye a ambas entidades: a la entidad dominante por ser una entidad de inversión matriz última (concretamente un FI o un REIV) y a su filial por realizar «exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por la entidad»⁵⁸.

No obstante, las reglas de consolidación no son uniformes en todos los países, ni siquiera son uniformes dentro de un mismo país. Si bien las NIIF son aplicables con carácter obligatorio en los Estados Miembros de la UE con respecto a las entidades que coticen en un mercado oficial⁵⁹, no tienen carácter obligatorio con respecto a las sociedades no cotizadas. En España, coticen o no, las Instituciones de Inversión Colectiva (de tipo abierto) quedan eximidas de la obligación de consolidar las cuentas de sus participadas⁶⁰. En cuanto a las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado (por ejemplo, las entidades de capital-riesgo), dependerá de si cotizan o no en un mercado oficial. Si la entidad cotiza, las NIIF serán aplicables de manera que, en la medida en la que se califique como entidad de inversión de acuerdo con la definición de la NIIF nº 10, no podrá consolidar las cuentas de sus entidades dependientes. Por el contrario, si la entidad no cotiza, la norma contable española no establece ninguna dispensa, con carácter general, de su obligación de consolidar, salvo que la entidad tenga una forma jurídica no societaria (por ejemplo, de fondo), en cuyo caso la entidad quedaría dispensada de la obligación de consolidar⁶¹.

Más allá de España y de la UE, tampoco podemos obviar que otros países utilizan otros estándares contables distintos de las NIIF⁶², donde las obligaciones de consolidación pueden ser diversas. De hecho, la propia definición de

financieros consolidados del grupo. A tal respecto, véase la definición de *grupo* establecida en el artículo 1.2.2 de las Normas Modelo GloBE y los Comentarios al artículo 1.4 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 19, párrafo 34.

58 NIIF 10, párr. 32.

59 Artículo 4 del Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

60 Párrafo tercero de la Norma 2ª de la Circular 3/2008, de 11 de septiembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las instituciones de inversión colectiva.

61 El artículo 42 del Código de Comercio establece que toda «sociedad dominante» estará obligada a consolidar las cuentas del grupo. En desarrollo de este precepto, el subapartado a) del artículo 2.1 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, establece que, con carácter general, la consolidación contable será de aplicación obligatoria a los «grupos de sociedades, incluidos los subgrupos, cuya sociedad dominante sea una sociedad española».

62 Por ejemplo, en los Estados Unidos se utilizan las denominadas US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

entidad de inversión en la NIIF 10 no se corresponde exactamente con la definición de la Directiva GloBE, por lo que pueden darse situaciones asimétricas en las que la entidad matriz última de un grupo sea una entidad de inversión a efectos contables (y no tenga obligación de consolidar, quedando por tanto excluida del grupo a los efectos de la Directiva GloBE por no ser entidad matriz última) pero no se califique como entidad de inversión a efectos de la Directiva GloBE; o viceversa, que no sea entidad de inversión a efectos contables (y que, por tanto, tenga obligación de consolidar, quedando por tanto incluida dentro del grupo a los efectos de la Directiva GloBE por ser entidad matriz última), pero sí se califique como entidad de inversión a los efectos de la normativa GloBE (en cuyo caso opera la exclusión expresa del artículo 2.3 de la Directiva GloBE).

Por tanto, aunque es habitual que una entidad de inversión no tenga obligación de consolidar conforme a su *lex fori* y, en consecuencia, no sea una *entidad constitutiva* a los efectos de la Directiva GloBE, tampoco es del todo infrecuente encontramos con entidades de inversión que sí tengan obligación de consolidar y, por ende, sean *entidades constitutivas* de un grupo a los efectos de la Directiva GloBE, quedando por tanto sujetas a sus obligaciones. Por ello, para dar coherencia y completud y evitar incoherencias fruto de una fragmentación internacional de las normas contables, el apartado 3 del artículo 2 de la Directiva GloBE ha excluido expresamente de su ámbito de aplicación a las entidades de inversión que sean matriz última⁶³.

3.3. La cláusula de exclusión del artículo 2.3 de la Directiva GloBE en relación con las entidades de inversión

3.3.1. Alcance de la exclusión: entidades de inversión no controladas

En cuanto al alcance subjetivo de la exclusión, el artículo 2.3 de la Directiva GloBE excluye a las siguientes entidades:

- un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea una entidad matriz última,
- una entidad cuando al menos el 95% de su valor sea propiedad de un FI/REIV que sea matriz última, directamente o a través de una o varias entidades excluidas, y opere exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en beneficio del FI/REIV matriz última, o realice exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas por el FI/REIV matriz última; y
- una entidad cuando al menos el 85 % de su valor sea propiedad de un FI/REIV que sea matriz última, directamente o a través de una o varias entidades excluidas, siempre que sustancialmente la totalidad de beneficios

⁶³ Comentario al artículo 1.5 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 20, párrafo 40.

se derive de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de la Base Imponible GloBE.

Por tanto, esta exclusión alcanza a todas las entidades que sean calificadas como entidades de inversión conforme al artículo 3(30) de la Directiva GloBE que dependan, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión, de un IF/REIV que sea matriz última, extendiéndose tal exclusión a las entidades dependientes que presten servicios auxiliares al IF/REIV que sea matriz última. Por tanto, la exclusión exige que la cadena de control de dichas entidades de inversión no se *rompa* con la interposición de una entidad que no sea de inversión. Es decir, la exclusión alcanza a todas las **entidades de inversión no controladas** (por grupos empresariales). Así, las entidades de inversión controladas por grupos empresariales quedan bajo el alcance de la normativa GloBE, impidiendo así que los grupos empresariales canalicen sus inversiones a través de entidades de inversión interpuestas (anulando así su verdadera naturaleza colectiva) para poder evitar la aplicación del Impuesto Complementario GloBE.

Una vez delimitado el perímetro subjetivo de la exclusión, es preciso definir los efectos de tal exclusión, que son tres⁶⁴:

- El primero es que el Impuesto Complementario GloBE no es aplicable por una entidad de inversión no controlada. Es decir, una entidad de inversión no controlada no es sujeto pasivo del Impuesto Complementario GloBE.
- El segundo efecto es que las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por una entidad de inversión no controlada no van a quedar sujetas al gravamen del Impuesto Complementario GloBE en sede de otra entidad del grupo. Por tanto, dichas rentas no se tienen en cuenta en el cómputo del Tipo Impositivo Efectivo GloBE de una jurisdicción, ni tampoco a dichas rentas se les aplica el Tipo Impositivo Complementario GloBE. En otras palabras, las rentas obtenidas por una entidad de inversión no controlada no forman parte de la Base Imponible GloBE.
- Por último, una entidad de inversión no controlada tampoco va a quedar sujeta a ninguna de las obligaciones formales que impone la Directiva GloBE, tales como las obligaciones de información. De la misma manera, las rentas obtenidas por dicha entidad tampoco deberían incluirse en la información proporcionada por otras entidades del grupo en el cumplimiento de las obligaciones formales de la Directiva GloBE.

Por tanto, desde el punto de vista de las obligaciones materiales, a la hora de delimitar el alcance del Impuesto Complementario GloBE, debemos distinguir el obligado tributario o sujeto pasivo, que soporta jurídicamente el impuesto, del alcance material del hecho imponible (las rentas gravadas por dicho impuesto).

Así, las entidades de inversión no controladas no pueden ser sujetos pasivos del Impuesto Complementario GloBE. Esto significa que, si una entidad de inver-

64 Comentario al artículo 1.5 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 20, párrafo 37.

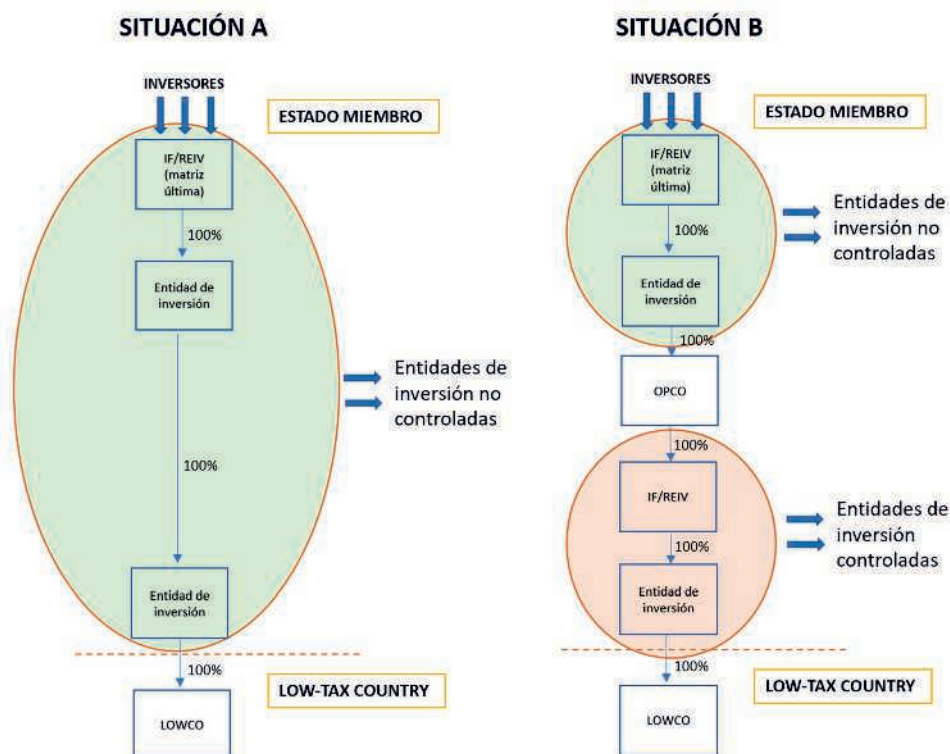
sión no controlada es la matriz de entidades filiales ubicadas en jurisdicciones de baja fiscalidad, dicha entidad de inversión no controlada no tendrá que aplicar el Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por sus filiales. De tal forma, se protege «su estatus como vehículos de inversión fiscalmente neutrales»⁶⁵.

No obstante, tal y como se verá más adelante, las *entidades de inversión controladas*⁶⁶ (por un grupo empresarial) sí quedan sometidas al Impuesto Complementario GloBE. Como ya hemos avanzado, la razón de tal diferencia podemos buscarla en que los IF/REIV en particular, y las entidades de inversión no controladas en general, se caracterizan por tratarse vehículos para canalizar la inversión colectiva, de inversores minoristas, a través de gestores profesionales. De tal modo que lo que da carta de naturaleza a las entidades de inversión no controladas, y lo que justifica y legitima su régimen fiscal de neutralidad, es precisamente la vehiculización a través de entidades gestionadas profesionalmente de los fondos de una colectividad de inversores minoristas. Por ello, una entidad de inversión que sea una matriz intermedia dentro de un grupo multinacional, está controlada en última instancia por la entidad matriz última del grupo, por lo que quedan desnaturalizados su carácter *colectivo* y su gestión *profesionalizada*⁶⁷. Esta parece ser la razón para incluir en el ámbito de aplicación de la Directiva GloBE a las entidades de inversión controladas, ya que sus decisiones están controladas por la unidad de decisión del grupo multinacional, y no por gestores profesionales e independientes que gobiernan las entidades de inversión (colectivas) en beneficio de una pluralidad de inversores.

65 Comentario al artículo 1.5 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 20, párrafo 42.

66 Siguiendo la denominación dada por los Comentarios de las Normas Modelo GloBE. Véase, por ejemplo, OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 171, párr. 73.

67 Por mucho que una entidad de inversión controlada encomiende la gestión de sus inversiones a gestores profesionales externos, es innegable la capacidad de influir del grupo de control sobre las decisiones de aquellos.



Por último, conforme al último párrafo del artículo 2.3 de la Directiva GloBE, un grupo dominado por un IF/REIV que sea matriz última puede optar por renunciar a la exclusión respecto de sus filiales que sean entidades de inversión no controladas. Es decir, imaginemos un grupo multinacional cuya matriz última es un IF/REIV que controla directamente una entidad holding (y que por tanto tiene la consideración de entidad de inversión no controlada, excluida de las normas GloBE) que a su vez controla el 100% del capital de filiales establecidas en jurisdicciones de baja fiscalidad. En este caso, el grupo puede optar por renunciar a la exclusión respecto de dicha entidad holding. La razón de esta elección podría estar en evitar, mediante la aplicación del Impuesto Complementario GloBE en su modalidad de RIR por dicha entidad holding, la aplicación de la RBIG por otras entidades filiales del grupo⁶⁸. No obstante, conviene tener en cuenta que en muchos casos no compensará esta elección ya que la aplicación de la RIR por la entidad holding sobre el 100% de las rentas insuficientemente gravadas de una filial puede ser más costosa que la aplicación de la RBIG por otras entidades del grupo ya que esta regla se aplica en la medida, a través de una suerte de reparto formulario, en que en la jurisdicción de aplicación de la

⁶⁸ Comentario al artículo 1.5.3 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 23, párrafo 57.

RBIG existan medios materiales y humanos en relación con los medios materiales y humanos de todo el grupo.

3.3.2. Exclusión de un fondo de inversión que sea una entidad matriz última o un instrumento de inversión inmobiliaria que sea matriz última

Como ya hemos mencionado anteriormente, en aquellos casos en que una entidad de inversión que sea la entidad dominante de un grupo esté obligada a consolidar las cuentas de las entidades del grupo, dicha entidad quedaría dentro del perímetro del grupo a los efectos de la Directiva GloBE y, por tanto, sería una *entidad constitutiva*, sujeta a las obligaciones de dicha directiva.

Para evitar esta sujeción, el subapartado a) del artículo 2.3 de la Directiva GloBE establece que los IF y los REIV que sean entidad matriz última quedan excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE. De tal manera que dichas entidades (y sus rentas) quedan excluidas de las obligaciones de la Directiva GloBE. Pongamos el ejemplo de un IF/REIV matriz última que posee directamente el 100% de una entidad que es a su vez matriz de un grupo multinacional. En este caso, el IF/REIV, en tanto que matriz última, queda excluido del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE. Así, será la matriz intermedia del grupo, siempre que no se califique como entidad excluida conforme a los subapartados b) o c) del artículo 2.3, quien esté obligada a aplicar el Impuesto Complementario GloBE, en la modalidad de la regla RIR, sobre las rentas insuficientemente gravadas del grupo, y no el IF/REIV matriz última.

En primer lugar, la norma de exclusión del artículo 2.3 excluye a estas entidades de inversión de las obligaciones de la Directiva GloBE, pero no inhibe su calificación como *entidades constitutivas* de un grupo cuando tengan la obligación de presentar los estados financieros consolidados de las entidades del grupo. La calificación de los IF/REIV matriz última como *entidades constitutivas* de acuerdo con el artículo 2.1 implica que sus ingresos consolidados se tendrán en cuenta, junto con los ingresos consolidados del resto de entidades constitutivas del grupo, para el cómputo del umbral cuantitativo (750 millones de euros) de aplicación de la Directiva GloBE⁶⁹; y ello sin perjuicio de que dichas entidades de inversión queden excluidas de las obligaciones de la Directiva GloBE de acuerdo con el artículo 2.3.

En segundo lugar, el IF/REIV matriz última queda excluido de su condición de sujeto pasivo del Impuesto Complementario GloBE. Y, además, las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por dicho IF/REIV matriz última quedan excluidas de la sujeción al Impuesto Complementario GloBE. Esta afirmación

69 Entendemos que, dado el fragmentado y diverso régimen de consolidación aplicable a las entidades de inversión según su tipología y jurisdicción, no tiene mucho sentido que un criterio tan azaroso y formalista (la consolidación) determine el cómputo de los ingresos consolidados y, a la postre, la superación o no del umbral cuantitativo de aplicación de la Directiva GloBE (750 millones de euros). Así, de la misma manera que la Directiva GloBE ha buscado filtrar estas diversidades en el criterio de consolidación a través de la norma de exclusión del artículo 2.3 para así dar coherencia y completud a la norma, debería haber hecho lo mismo con respecto al umbral cuantitativo de aplicación de la Directiva.

puede parecer una obviedad por cuanto que, si el IF/REIV que obtiene las rentas insuficientemente gravadas es una entidad matriz última, su condición de tal le impide ser sujeto pasivo del Impuesto Complementario GloBE, como hemos visto en los párrafos anteriores, y por tanto no puede aplicar el mismo para gravar ninguna renta, ya sea obtenida por el mismo o por sus filiales. No obstante, esta afirmación sí tiene sentido con respecto a la regla RBIG. Por ejemplo, un IF/REIV que fuera entidad matriz última de un grupo y que tuviese su residencia en un país con una tributación muy baja. En este caso, otra entidad de su grupo que estuviese establecida en un Estado Miembro tampoco podría aplicar la RBIG sobre las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por el IF/REIV matriz última, por tratarse de rentas excluidas del gravamen del Impuesto Complementario GloBE. Así, esta exclusión va alineada con la necesidad de proteger su estatus de vehículo de inversión fiscalmente neutral⁷⁰ en la medida en que dicho vehículo de inversión tiene naturaleza colectiva.

3.3.3. Exclusión de otras entidades de inversión no controladas

Como ya hemos avanzado, la Directiva GloBE amplía, en los subapartados b) y c) de su artículo 2.3, el alcance de la norma de exclusión a las entidades que, teniendo una actividad asimilada a la de las entidades excluidas conforme al apartado a), estén participadas casi totalmente, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades excluidas, por alguna de dichas entidades excluidas del apartado a): por una entidad pública, una organización internacional, una organización sin ánimo de lucro, un fondo de pensiones o por un IF/REIV que sea una entidad matriz última.

Esta cláusula permite que, por ejemplo, un fondo soberano quede excluido del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE en la medida en que está participado casi íntegramente por una entidad pública. Si ánimo de ser exhaustivos y dado que el objeto del presente trabajo se centra en las instituciones de inversión colectiva y entidades dedicadas a la inversión, nos limitaremos a analizar las entidades cuya titularidad corresponde a un IF/REIV que sea una entidad matriz última.

Por tanto, esta cláusula de exclusión *por asimilación* que se recoge en los apartados b) y c) del artículo 2.3 de la Directiva, establece dos requisitos para que opere tal exclusión. El primer requisito es el de actividad, requisito que exige que las entidades filiales de un IF/REIV que sea una entidad matriz última tengan una actividad que pueda ser asimilada a la de dicho IF/REIV. Para que opere esta exclusión no se exige que la entidad adopte un tipo concreto de forma jurídica ni que esté sujeta a un régimen especial, mercantil o fiscal. Así, no es relevante si la entidad adopta la forma de fondo, de sociedad o de *trust*, por ejemplo, o si la entidad es una institución de inversión colectiva sujeta a una regulación especial o por el contrario es una entidad mercantil ordinaria. Lo relevante es la naturaleza material de su actividad, a saber, que invierta en acti-

70 Comentario al artículo 1.5 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 20, párrafo 37.

vos en beneficio de la IF/REIV matriz última o que realice actividades auxiliares a las realizadas por esta última. El segundo requisito es el de porcentaje de titularidad, el cual exige que dichas entidades sean participadas, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión, en al menos un 85% o 95%, según el tipo de actividad que desempeñen, por el IF/REIV matriz última.

Por tanto, como podemos ver, para que una entidad sea excluida del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE tiene que cumplir fundamentalmente con los mismos requisitos que para ser calificada como entidad de inversión conforme al artículo 3(30) de la Directiva: requisito de actividad (tener una actividad asimilada a la del IF/REIV) y requisito de propiedad (estar participada en un 85% o 95%, según el caso, por un IF/REIV, directamente o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión). No obstante, para que sea aplicable la exclusión del artículo 2.3 no es suficiente con que la entidad sea calificada como entidad de inversión, sino que además es necesario que sea entidad de inversión *no controlada*, es decir, que esté bajo el control absoluto (en un 85% o 95%, según el caso), directamente o a través de una cadena de entidades de inversión, de un IF/REIV que sea la matriz última del grupo.

3.3.3.1. Requisito de actividad: entidad de inversión

Para que una entidad que no sea un FI/REIV califique tanto como entidad de inversión de acuerdo con el artículo 3(30) de la Directiva GloBE como para la exclusión conforme al artículo 2.3, es necesario que dicha entidad realice una actividad asimilada a la actividad de inversión propia de los IF/REIV.

La Directiva GloBE hace una doble distinción en cuanto a estas actividades asimiladas. Por un lado, y al igual que en la definición de entidades de inversión del artículo 3(30), el subapartado c) del artículo 2.3 alude a aquellas entidades en las que «sustancialmente la totalidad de beneficios se derive de dividendos o de ganancias o pérdidas de capital que estén excluidos del cálculo de las ganancias o pérdidas admisibles de conformidad con el artículo 16, apartado 2, letras b) y c)». Básicamente la norma alude a las entidades que realicen una actividad de tipo *holding*, cuyos ingresos derivan de la participación en entidades filiales en las que posean una participación cualificada⁷¹.

Por otro lado, el subapartado b) del artículo 2.3 alude a aquellas entidades que «opere[n] exclusiva o casi exclusivamente para poseer activos o invertir fondos en beneficio» del IF/REIV que sea su matriz última o que «realice[n] exclusivamente actividades auxiliares a las realizadas» por el IF/REIV matriz última.

Como podemos observar, este subapartado se subdivide a su vez en dos tipos de actividades que quedan amparadas por el alcance de la exclusión. En primer lugar, si la entidad lleva a cabo exclusivamente una mera actividad de tipo pasivo, no operativa, de inversión y tenencia de activos en beneficio de su IF/REIV matriz, quedaría excluida del alcance de dicha Directiva. En este punto,

⁷¹ Porcentaje de participación igual o superior al 10% o tenencia de la participación durante un periodo superior a un año. Artículo 16.1.b de la Directiva GloBE.

cuando los activos poseídos por la entidad sean activos financieros no parece haber dudas sobre su exclusión. No obstante, cuando la entidad invierte en activos reales, no financieros, nos surgen dudas sobre la exclusión. Así, si la entidad invierte en inmuebles para arrendar, ¿cumple con el requisito de actividad? ¿Y si invierte en otro tipo de bienes (maquinaria, aeronaves, etc.) para arrendar en régimen de arrendamiento financiero? La literalidad de la norma no parece distinguir entre activos reales o financieros, por lo que entendemos que valdría la inversión en todo tipo de activos⁷², y ello aunque la inversión en dichos activos requiera una organización de medios materiales y humanos.

En segundo lugar, también quedan amparadas por la exclusión aquellas entidades que realicen exclusivamente actividades auxiliares a la actividad principal (de inversión) llevada a cabo por el IF/REIV matriz última. De tal modo que esta cláusula permite que un fondo pueda confiar y subcontratar sus funciones internas (de administración, comunicación, etc.), o incluso las funciones de gestión de las inversiones del propio fondo, a una entidad del mismo grupo. Esta cláusula parece destinada fundamentalmente a excluir de la aplicación de la Directiva GloBE a las sociedades gestoras que sean filiales del fondo para el que gestionan sus inversiones. No obstante, la prestación de estos servicios auxiliares no se considera una actividad asimilada a la de un IF/REIV a los efectos de considerar a dicha entidad como una entidad de inversión conforme al artículo 3(30) de la Directiva GloBE.

3.3.3.2. Requisito de propiedad: entidad no controlada

En primer lugar, las entidades que realicen una actividad de *holding* quedarán excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE siempre que al menos el 85 % de su valor sea propiedad, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión, de un IF/REIV que sea una entidad matriz última (o de cualquier otra entidad que quede excluida conforme con el apartado a) del artículo 2.3, como son las entidades públicas). En este tipo de entidades se puede producir la azarosa e irrazonable situación por la que, dependiendo de si el IF/REIV matriz última tiene obligación o no de presentar las cuentas consolidadas del grupo, la entidad holding dependiente de aquella puede o no quedar excluida de la aplicación de la Directiva GloBE. Así, si el IF/REIV dominante de un grupo multinacional tiene la obligación de consolidar y por tanto es matriz última del grupo a los efectos de la Directiva GloBE, su entidad filial que es *holding* de un grupo de empresas no estará sometida a las obligaciones de la Directiva GloBE por tratarse de una entidad de inversión no controlada. Por el contrario, si el IF/REIV dominante del grupo multinacional no tiene la obligación de consolidar y por tanto no es matriz última del grupo a los efectos de la Directiva GloBE, su entidad filial que es *holding* de un grupo de empresas será la

⁷² No obstante, los Comentarios al artículo 10.1 de las Normas Modelo GloBE excluyen la posibilidad de que un fondo de inversión, para que sea calificado como tal, pueda obtener cánones, al no considerarlos como «rentas o ganancias de inversión». Véase OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing p. 201, párr. 42

matriz última y por tanto sí estará sometida a las obligaciones de la Directiva GloBE.

Por otra parte, las entidades que realicen una actividad de inversión o una actividad auxiliar en beneficio de su IF/REIV matriz quedan excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE cuando al menos el 95% de su valor sea propiedad, directa o indirectamente a través de una cadena de entidades de inversión, de un IF/REIV que sea una entidad matriz última. Los Comentarios a las Normas Modelo GloBE señalan que la posibilidad de que un 5% pueda estar en manos de inversores minoritarios ajenos al grupo permite que los gestores de la entidad puedan recibir participaciones como incentivo o que dicha entidad pueda cumplir con las exigencias regulatorias en aquellos casos en los que la ley nacional exija que una entidad tenga al menos dos accionistas. De la misma forma, este 5% de margen en manos de accionistas minoritarios ajenos al grupo, permite al IF/REIV matriz última invertir a través de una *partnership* cuando la norma nacional requiere a esta última tener un socio gestor (*general partner*)⁷³.

En cuanto al requisito de porcentaje de propiedad, nótese que la Directiva no habla ni de derechos de voto ni de participación en el capital, sino de que el 85/95% de «su valor sea propiedad» del IF/REIV matriz última, expresión más general e imprecisa. Probablemente la razón la encontremos en la necesidad de filtrar la heterogeneidad de formas jurídicas que pueden adoptar las entidades de inversión, las cuales no necesariamente tienen personalidad jurídica (por ejemplo, en el caso de los fondos) y, por tanto, no necesariamente se caracterizan por tener un capital o unos derechos de voto.

Para que opere esta exclusión, el IF/REIV que sea matriz última debe participar en estas entidades en los referidos porcentajes⁷⁴, bien de manera directa o bien de manera indirecta. Así, en el caso de una participación indirecta, la Directiva GloBE exige que esta sea siempre a través de una cadena de entidades que a su vez sean también entidades excluidas del ámbito de aplicación de la Directiva. Dicho en otras palabras, cuando un IF/REIV es matriz última, toda la cadena de entidades de inversión que tiene por debajo queda automáticamente excluida del alcance de la Directiva GloBE. Sin embargo, esta exclusión *en cadena* puede quedar rota si en la cadena de propiedad se interpone una entidad que no está excluida del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE. Por ejemplo, si en esta cadena de propiedad se interpone una entidad operativa que no califique como entidad de inversión, y que por tanto no esté excluida del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE, todas las entidades que estén por debajo de

73 Comentario al artículo 1.5.2 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 21, párrafo 47.

74 Es importante resaltar que el momento que se tiene en cuenta para fijar el porcentaje del valor que es propiedad de un IF/REIV matriz última, a los efectos de determinar si dicha entidad queda excluida del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE, es la fecha del cambio más reciente en el porcentaje de propiedad del IF/REIV matriz última. Comentario al artículo 1.5.2 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy—Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 22, párrafos 50-51. Entendemos que el «cambio más reciente» se verifica en el momento del devengo del Impuesto Complementario GloBE, al final del periodo contable relativo al grupo consolidado.

ella quedarán dentro del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE aunque se trate de entidades de inversión (en cuyo caso se considerarán entidades de inversión *controladas*), sea cual sea su forma jurídica. Por tanto, solo quedarán excluidas del alcance de la Directiva GloBE aquellas entidades de inversión que estén por encima de la entidad operativa (no excluida) y hasta el IF/REIV que sea matriz última. Como ya hemos mencionado a lo largo de este trabajo, a estas entidades de inversión excluidas las denominamos *no controladas*. Por el contrario, todas las entidades de inversión que queden por debajo de la entidad operativa (no excluida) serán entidades de inversión *controladas* que sí quedarán incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE.

4. Entidades de inversión que quedan dentro del alcance de la Directiva GloBE: las entidades de inversión controladas

Es preciso decir con carácter previo que en el caso de las entidades de inversión controladas que tributen en régimen de transparencia fiscal, la Directiva GloBE preserva su calificación como transparentes, atribuyendo sus rentas y sus impuestos a sus inversores⁷⁵. Así, estas entidades no serán sujetos pasivos del Impuesto Complementario GloBE y sus rentas tampoco estarán sometidas a dicho gravamen por el hecho de que no tributen en sede de la entidad transparente, sino que dichas rentas se entenderán obtenidas por sus inversores y por tanto se incluirán en la Base Imponible GloBE de aquellos (a los efectos de calcular su Tipo Impositivo Efectivo GloBE). Por tanto, la Directiva GloBE preserva la neutralidad fiscal las entidades de inversión transparentes.

Para las entidades de inversión controladas que no sean transparentes, la Directiva GloBE establece una serie de reglas especiales para evitar el aprovechamiento indebido de su régimen de neutralidad fiscal. Como ya hemos mencionado anteriormente en este trabajo, un grupo empresarial puede utilizar una entidad de inversión para diferir la tributación de sus inversiones indefinidamente, por lo que en estos casos la Directiva GloBE somete las rentas de la entidad de inversión controlada (gravadas a tipos impositivos nulos a muy reducidos) al Impuesto Complementario GloBE para evitar este aprovechamiento injustificado del régimen de neutralidad fiscal. No obstante, la Directiva establece reglas especiales para preservar la neutralidad de las rentas atribuibles a los inversores minoritarios y para evitar la doble imposición económica.

4.1. Las entidades de inversión controladas y su exclusión ad hoc como sujetos pasivos del Impuesto Complementario GloBE

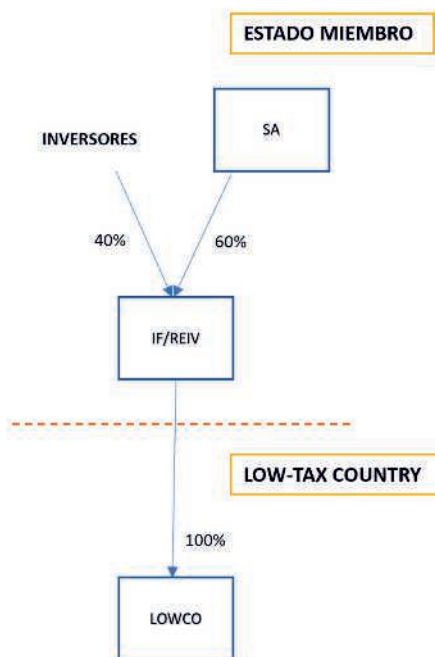
Las entidades de inversión controladas, al no cumplir con los requisitos de la cláusula general de exclusión del artículo 2.3 de la Directiva GloBE, quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva GloBE, tanto desde un punto subjetivo como desde un punto de vista objetivo. Así, estas entidades

⁷⁵ Artículos 19 y 24.2 de la Directiva GloBE.

pueden ser sujetos pasivos del Impuesto Complementario GloBE y, además, las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por dichas entidades pueden ser quedar gravadas en sede de otra entidad por el Impuesto Complementario GloBE.

No obstante, la Directiva GloBE establece de manera específica que en todo caso dichas entidades de inversión controladas «no estarán sujetas» a la regla RBIG⁷⁶. Esta exclusión debe entenderse en el sentido de que las entidades de inversión controladas no serán sujetos pasivos de la modalidad RBIG del Impuesto Complementario GloBE; pero nada impide que las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por una entidad de inversión controlada puedan ser gravadas por otra entidad del grupo conforme a la regla RBIG.

De la misma manera, la Directiva GloBE establece que una *entidad matriz intermedia* no puede ser una entidad de inversión⁷⁷, por lo que una entidad de inversión (controlada o no) no podrá aplicar la regla RIR sobre las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por una filial. Por tanto, con carácter específico, las entidades de inversión controladas no pueden ser sujetos pasivos de la regla RIR ni de la regla RBIG para así preservar la neutralidad fiscal de los inversores minoritarios que no pertenezcan al grupo y así evitar que estos soporten económicamente la aplicación del Impuesto Complementario GloBE.



⁷⁶ Artículos 12.3 y 13.3 de la Directiva GloBE.

⁷⁷ Artículo 3(20) de la Directiva GloBE. Véanse los Comentarios al artículo 2.1.2 de las Normas Modelo GloBE, párr. 14, en la redacción dada por el informe de la OCDE (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD., p. 73.

En este caso, el IF/REIV no aplica el Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas obtenidas por LOWCO, evitando así que sus inversores minoritarios soporten económicamente tal gravamen. Así, quien soportará dicho gravamen será el accionista de control (SA), quien aplicará dicho gravamen sobre el 60% de las rentas de LOWCO.

No obstante, las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por las entidades de inversión controladas sí pueden gravarse en sede de cualquier otra entidad del grupo en virtud de la regla RIR o la RBIG, tal y como veremos en el siguiente apartado.

4.2. El régimen especial aplicable a las rentas insuficientemente gravadas obtenidas una entidad de inversión controlada

Las rentas obtenidas por las entidades de inversión controladas estarán sometidas al Impuesto Complementario GloBE, conforme al régimen especial del artículo 41 de la Directiva, para evitar el diferimiento fiscal perpetuo. Volvamos al ejemplo inmediatamente anterior, donde el 60% de las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por el IF/REIV, asumiendo que se gravan a un tipo reducido propio de los regímenes de neutralidad fiscal de las instituciones de inversión colectiva, deberían ser gravadas en sede de su accionista de control (SA) en virtud del Impuesto Complementario GloBE. No obstante, habrá que diferenciar las participaciones de cartera (cuyos dividendos y ganancias se incluyen en la Base Imponible GloBE) de las participaciones cualificadas (que no se incluyen en la Base Imponible GloBE).

Este régimen especial regulado en el artículo 41 supone una aplicación separada del Impuesto Complementario GloBE respecto de las rentas obtenidas por las entidades del grupo que no sean entidades de inversión. Según el referido artículo 41, a los efectos de determinar el Impuesto Complementario GloBE, el Tipo Impositivo Efectivo GloBE de una entidad de inversión que no sea una entidad fiscalmente transparente y que no haya realizado una elección de conformidad con los artículos 42 y 43, se calculará por separado del tipo impositivo efectivo de la jurisdicción en la que esté ubicada⁷⁸.

Este cálculo separado implica la imposibilidad de compensar la tributación efectiva de las rentas obtenidas por las entidades de inversión situadas en una jurisdicción con la tributación efectiva de las rentas obtenidas por las entidades ordinarias situadas en la misma jurisdicción. Así, las rentas de cualquier entidad de inversión controlada que goce de un régimen de neutralidad fiscal van a soportar un Tipo Impositivo Efectivo GloBE nulo o muy bajo; y ello aunque la entidad de inversión esté situada en una jurisdicción con un nivel de tributación elevado.

⁷⁸ Cuando en una misma jurisdicción haya varias entidades de inversión controladas, su tipo impositivo efectivo se calculará combinando los impuestos y las rentas de todas ellas (párrafo segundo del artículo 41.2 de la Directiva GloBE).

Por tanto, con independencia del nivel de tributación que soporten el resto de entidades del grupo, las rentas obtenidas por toda entidad de inversión controlada están abocadas a verse sometidas al Impuesto Complementario GloBE en la mayor parte de los casos (y, por tanto, a una tributación mínima del 15%).

Esta regla busca que las entidades de inversión controladas tributen al tipo mínimo del 15% en cualquier caso. Como ya hemos dicho a lo largo de este trabajo, con este mecanismo se busca dificultar que un grupo de empresas interponga de manera artificiosa un fondo de inversión (controlado) para gestionar la tesorería del grupo, tributando a tipos nulos o muy reducidos. Así, de no computarse separadamente la tributación efectiva de las rentas obtenidas por las entidades de inversión controladas, una elevada tributación efectiva (por encima del 15%) soportada por las otras rentas de grupo en la misma jurisdicción minoraría, hasta anularlo, el importe del Impuesto Complementario GloBE atribuible a las rentas de la entidad de inversión. De hecho, sería muy probable que la reducida o nula tributación de un fondo de inversión controlado por un grupo empresarial no tuviese suficiente peso relativo como para reducir la tributación efectiva del grupo en una jurisdicción por debajo del 15%⁷⁹.

Por otra parte, y en sentido contrario, las rentas de una entidad de inversión controlada, en la medida en que no gocen de neutralidad fiscal y por tanto tributen al tipo impositivo ordinario de su jurisdicción, no podrán utilizarse para evitar o reducir la aplicación del Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas de las entidades operativas del grupo en la misma jurisdicción (por ejemplo, porque dichas entidades operativas gocen de algún tipo de beneficio fiscal en virtud de su especial actividad). Quizás este efecto perverso vaya más allá de la finalidad de la Directiva GloBE, que es el de asegurar un nivel mínimo de imposición.

Para garantizar la neutralidad fiscal en favor de la parte de las rentas atribuible a los inversores minoritarios, neutralidad que no siempre se da con respecto a las rentas obtenidas por entidades que no son entidades de inversión (sujetas al régimen general GloBE)⁸⁰, el artículo 41 establece una segunda particularidad por la cual el Impuesto Complementario GloBE aplicado sobre las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por una entidad de inversión controlada se calcula únicamente y en todo caso sobre el porcentaje de dichas rentas que sea atribuible a la entidad matriz última⁸¹. De manera que se garantiza que el Impuesto Complementario GloBE solo grave las rentas de la entidad de inversión atribuibles al grupo, pero no aquella parte de las rentas de la entidad de inversión que sea atribuible a los inversores minoritarios, directos o indirectos.

79 Véase Comentario al artículo 7.4 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 171, párrafo 74.

80 Por ejemplo, cuando el gravamen no se soporte por la entidad matriz última, sino por matrices intermedias. En este caso, el Impuesto Complementario GloBE grava la parte de la renta atribuible a la participación de la matriz intermedia en la filial generadora de tales rentas. De tal forma que el Impuesto Complementario GloBE pagado por la matriz intermedia no se verá reducido por la parte de dicho gravamen que sea atribuible a los accionistas minoritarios del grupo que estén por encima de la matriz intermedia. Véase al respecto, nota 82.

81 El artículo 41 de la Directiva GloBE establece que el Impuesto Complementario GloBE de la entidad de inversión se calculará sobre «la parte atribuible al grupo (...) en las ganancias admisibles de la entidad de inversión». Véase también el artículo 7.4.4 de las Normas Modelo GloBE.

tos, en la entidad de inversión⁸². Aunque parece que la intención del legislador es proteger a los inversores minoritarios⁸³, conviene hacer una doble precisión. En primer lugar, los accionistas minoritarios directos en la entidad de inversión ya quedan debidamente protegidos al no soportar económicamente el Impuesto Complementario GloBE, ya que la entidad de inversión no está sujeta a la aplicación de dicho gravamen (ni la RIR ni la RBIG). En segundo lugar, si bien es cierto que, de acuerdo con el artículo 41 de la Directiva GloBE, la parte de las rentas obtenidas por una entidad de inversión atribuible a los inversores minoritarios indirectos no puede quedar sometida al Impuesto Complementario GloBE en ningún caso, ya que este se calcula sobre «la parte atribuible al grupo»⁸⁴, no es menos cierto que dichos inversores minoritarios soportarán económicamente, en la medida de su participación, el Impuesto Complementario GloBE satisfecho por la entidad del grupo de la que sean accionistas directos o indirectos, aunque dicho Impuesto solo se haya pagado sobre la parte de la renta atribuible al grupo.

Este régimen especial del artículo 41 de la Directiva, no será aplicable si la entidad constitutiva declarante (la entidad constitutiva del grupo que asume las obligaciones de información en una determinada jurisdicción en relación con el Impuesto Complementario GloBE) realiza la elección de considerar a la entidad de inversión controlada como entidad fiscalmente transparente de acuerdo con el artículo 42 de la Directiva GloBE, o bien realiza la elección de aplicar un método de distribución imponible respecto de los beneficios de la entidad de inversión con arreglo al artículo 43 de la Directiva GloBE.

La elección regulada en el artículo 42 de la Directiva permite que la entidad de inversión controlada pueda ser considerada como entidad fiscalmente transparente si su propietario «está sujeto a impuestos en la jurisdicción en la que está ubicado con arreglo a un valor razonable de mercado o un régimen similar basado en las variaciones anuales del valor razonable de sus participaciones en la propiedad de dicha entidad y el tipo impositivo aplicable a la entidad constitutiva con respecto a dichas rentas es igual o superior al tipo impositivo mínimo». Por tanto, el requisito para poder hacer esta elección exige que el propietario, ya sea directo o indirecto, de las participaciones en la entidad de inversión controlada tribute anualmente por las plusvalías latentes en dicha entidad a un tipo impositivo de al menos el 15%. Tal sería el caso frecuente de una sociedad española que tributase anualmente por las plusvalías latentes de sus parti-

82 Por el contrario, en el régimen general esta garantía no siempre se produce ya que, aunque por lo general es la entidad matriz última quien aplica con preferencia el Impuesto Complementario GloBE sobre el porcentaje de las rentas de sus filiales que le sea atribuible a aquella (no aplicándose por tanto el impuesto sobre la parte de la renta de las filiales atribuible sus accionistas minoritarios), en determinados supuestos el Impuesto Complementario GloBE lo aplican con preferencia las entidades matrices intermedias del grupo (bien porque la entidad matriz última del grupo está situada en una jurisdicción que no hubiera implementado las normas GloBE, o bien porque la entidad de baja tributación es filial de una «entidad matriz parcialmente participada»); en este caso, si la entidad matriz intermedia que aplica el Impuesto Complementario GloBE tiene accionistas minoritarios, dicho impuesto se estaría aplicando también sobre rentas que son atribuibles a accionistas minoritarios del grupo multinacional.

83 Véase Comentario al artículo 7.4 de las Normas Modelo GloBE, en OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, p. 171, párrafo 74.

84 Véase el apartado 5 del artículo 41 de la Directiva GloBE.

cipaciones en un fondo de inversión que hubieran sido calificadas contablemente como «activo financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias». También sería el caso de una sociedad española que tributase anualmente, conforme al artículo 54 de la LIS, por las plusvalías latentes de sus participaciones en un fondo de inversión constituido en un paraíso fiscal.

El efecto de esta elección es que la entidad de inversión controlada será considerada como una entidad fiscalmente transparente y, por tanto, sus rentas se considerarán obtenidas por sus partícipes en proporción a su porcentaje de participación de acuerdo con el artículo 19 de la Directiva GloBE.

La razón de ser de esta elección es evitar los posibles casos de doble imposición económica derivada de la tributación de las plusvalías latentes por los partícipes de una entidad de inversión controlada. En teoría no se trata de una entidad transparente, por lo que podríamos encontrarnos en la situación de que el inversor tuviese que aplicar el Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas insuficientemente gravadas obtenidas por la entidad de inversión y a la vez dicho inversor tributase sobre las plusvalías latentes de las participaciones en la entidad de inversión. Por tanto, para evitar esta situación de doble imposición, la Directiva GloBE permite tomar la elección de atribuir al inversor las rentas obtenidas por la entidad de inversión, evitando tener que aplicar por tanto el Impuesto Complementario GloBE sobre dichas rentas.

En cuanto a la elección regulada en el artículo 43 de la Directiva, permite que el propietario de una entidad de inversión controlada pueda aplicar un método de distribución imponible con respecto a su participación en la entidad de inversión, siempre que dicho inversor no sea una entidad de inversión y pueda esperarse razonablemente que esté sujeto al impuesto sobre las distribuciones de la entidad de inversión a un tipo impositivo igual o superior al tipo impositivo mínimo del 15%. Así, la norma requiere dos requisitos. En primer lugar, que el inversor tribute al tipo impositivo mínimo del 15% sobre las distribuciones de beneficios que realice la entidad de inversión. Y, en segundo lugar, que dicho propietario no sea una entidad de inversión. Esta elección podría ser aplicable para aquellos REIVs que tienen obligación de repartir anualmente un importe mínimo de dividendos, como es el caso de las SOCIMIs en España⁸⁵.

El efecto de esta elección es que la entidad de inversión controlada reducirá su Base Imponible GloBE en la cuantía de los futuros dividendos, reales o presuntos⁸⁶, que reparta.

La razón de ser de esta elección es evitar también la doble imposición económica que se produciría en aquellos casos en que se aplicase el Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas obtenidas por la entidad de inversión y a la vez el inversor tributase por los dividendos distribuidos por la entidad de inversión. Así, mediante esta elección se reduce la Base Imponible GloBE de la entidad de inversión (y por tanto el Impuesto Complementario GloBE a pagar sobre sus rentas) habida cuenta de que el inversor tributará por los dividendos distri-

⁸⁵ Artículo 6 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

⁸⁶ El artículo 43 de la Directiva GloBE habla de «distribuciones y presuntas distribuciones». Existirá *presunta distribución* cuando se transmita una participación, directa o indirecta, en la entidad de inversión a una entidad que no pertenezca al grupo de empresas.

buidos por dicha entidad de inversión en un plazo razonable (cuatro años, pasados los cuales los beneficios no distribuidos pasan a integrar la Base Imponible GloBE de la entidad de inversión).

5. Conclusiones

La Unión Europea se ha hecho eco de los trabajos de la OCDE y ha aprobado recientemente la Directiva GloBE. Esta directiva supone la implementación en todos los Estados Miembros de una tributación mínima global del 15%. Esta tributación mínima se articula a través del denominado Impuesto Complementario GloBE, que grava de manera complementaria las rentas insuficientemente gravadas (por debajo del 15%) en una determinada jurisdicción.

Las entidades de inversión de naturaleza colectiva, ya sean de tipo abierto o cerrado, entre las que se incluyen las Instituciones de Inversión Colectiva o las entidades de capital-riesgo españolas, suelen gozar en la mayoría de países de un régimen de neutralidad fiscal caracterizado generalmente por eliminar la tributación directa en sede de la entidad de inversión, y así impedir la doble imposición económica que se produciría por el simple hecho de externalizar la gestión de las inversiones en una entidad de inversión gestionada por profesionales. Para preservar esta neutralidad fiscal, la Directiva GloBE ha previsto la exclusión de su ámbito de aplicación de todas aquellas entidades de inversión no controladas por un grupo empresarial, por tener verdadera naturaleza colectiva. Ni estas entidades aplicarán el Impuesto Complementario GloBE, ni las rentas obtenidas por estas entidades soportarán este gravamen en sede de otras entidades, preservando así su neutralidad fiscal.

Por el contrario, aquellas entidades de inversión que estén controladas por un grupo empresarial sujeto a la Directiva GloBE, en la medida en que su naturaleza colectiva queda desnaturalizada, sí quedarán incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva GloBE con determinadas especialidades.

En el caso de las entidades de inversión controladas que tributen en régimen de transparencia fiscal, la Directiva GloBE preserva su calificación como transparentes, atribuyendo sus rentas y sus impuestos a los inversores. Así, la Directiva GloBE preserva la neutralidad fiscal ya que, en la medida en que sus rentas se imputan fiscalmente a sus partícipes, no existe riesgo de diferimiento fiscal perpetuo.

En cuanto a las entidades de inversión controladas que no sean transparentes pero que gocen de una tributación reducida, como es el caso de España, la Directiva GloBE somete la parte de sus rentas atribuible al grupo al Impuesto Complementario GloBE con independencia del nivel de tributación efectiva del resto de entidades del grupo, anulando así su neutralidad fiscal con la finalidad de evitar un diferimiento fiscal perpetuo.

No obstante, para evitar los riesgos de incurrir en doble imposición económica en aquellos casos en que se acredite que no hay tal diferimiento fiscal (por tributar anualmente el inversor por las plusvalías latentes, o por realizarse recurrentemente distribuciones del beneficio) las entidades de inversión pueden

optar por excluir sus rentas del gravamen del Impuesto Complementario GloBE en virtud de los artículos 42 o 43 de la Directiva GloBE. Por el contrario, cuando no se acredite esta tributación inminente, los grupos multinacionales que controlen entidades de inversión corren el riesgo de incurrir en una eventual doble imposición económica: por la aplicación del Impuesto Complementario GloBE sobre las rentas obtenidas por la entidad de inversión, y por la posterior tributación en sede del inversor de los eventuales dividendos o plusvalías derivados de su participación en la entidad de inversión.

Además, no hay que olvidar que, a los efectos del cálculo del Impuesto Complementario GloBE, las rentas obtenidas por una entidad de inversión controlada no se consolidan con el resto de rentas obtenidas por el grupo multinacional en la misma jurisdicción. Por lo que, aunque la entidad de inversión esté ubicada en un país de tributación elevada, sus rentas (en la medida en que gocen de una tributación reducida merced a un régimen de neutralidad fiscal propio de las instituciones de inversión colectiva) quedarán sujetas a la aplicación del Impuesto Complementario GloBE. Esto obligará a los grupos multinacionales a revisar sus estructuras de inversión para la gestión de su tesorería y sus inversiones, obligándolas a:

- O bien a evitar utilizar *entidades de inversión* en el sentido de la Directiva GloBE. De este modo, si bien el grupo multinacional se vería obligado a tener que tributar por sus inversiones a un nivel de tributación ordinario, evitaría que dichas rentas quedasen sujetas al Impuesto Complementario GloBE (con el consiguiente riesgo de incurrir en doble imposición económica). En este punto es importante mencionar que si la regulación interna de un Estado Miembro permite aplicar el régimen fiscal de neutralidad de una manera laxa (por ejemplo, que se pudiera aplicar a entidades de inversión con un solo partícipe o a entidades que no estén gestionadas por gestores profesionales), de manera que puedan aplicarlo entidades que no califican como entidades de inversión a efectos de la Directiva GloBE, podrían tratar de seguir aplicando tal régimen a nivel interno evitando a la vez que la entidad sea calificada como entidad de inversión a los efectos de la Directiva.
- O bien a tratar de evitar el diferimiento fiscal sobre las rentas obtenidas por las entidades de inversión (bien tributando por la revalorización de las participaciones en la entidad de inversión, o bien distribuyendo dividendos de manera recurrente) para poder optar por los regímenes electivos de los artículos 42 o 43 de la Directiva y así evitar tal doble imposición.

A lo largo del trabajo hemos intentado poner de relieve la elevada complejidad técnica de las reglas de la Directiva GloBE, complejidad que es aún mayor con respecto a las entidades de inversión en la medida en que su régimen aplicable trata de conciliar la complejidad de los mecanismos de la tributación mínima global con la necesidad de preservar la neutralidad fiscal de este tipo de vehículos. A la complejidad técnica de tales normas se suma la simplicidad con la que la Directiva GloBE define el concepto de *fondo de inversión*. Así, los requisitos materiales que conforman su definición son muy imprecisos, lo que puede dar lugar a una gran inseguridad jurídica en cuanto al alcance de la Direc-

tiva en relación con los fondos de inversión. Tal imprecisión parece sugerir una posible interpretación generosa en cuanto al cumplimiento de tales requisitos materiales; lo que, unido a la diversa y heterogénea regulación y definición interna de las instituciones de inversión colectiva por los Estados Miembros, nos podría llevar a que una entidad de inversión que cumpliera con los requisitos materiales de la definición pudiera constituirse conforme al régimen regulatorio interno de instituciones de inversión colectiva de un Estado Miembro pero no conforme al de otro Estado Miembro, lo que a la postre sería determinante para calificar a tal entidad como fondo de inversión a los efectos de la Directiva GloBE. Es decir, que si el TJUE realiza una interpretación laxa de los requisitos materiales de la definición (número de inversores, política de inversión, etc.), la calificación como fondo de inversión dependería en última instancia del cumplimiento del requisito formal, el cual queda en manos de la regulación interna de los Estados Miembros, dejando por tanto la puerta abierta a la planificación fiscal para eludir la normativa GloBE.

6. Bibliografía

- Andrade B. y Nouel L. (2021), «Interaction of Pillar Two with Tax Treaties», en A. Perdelwitz y A. Turina (Eds.), *Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative*.
- Dourado, A. P. (2022), «Pillar Two from the Perspective of the European Union», *British Tax Review*.
- Herzfeld, M. (2019), «Debate on the US Tax Reform and the EU ATAD: Can GILTI + BEAT = GLOBE?», *Intertax* 47.
- Nikolakakis, A., Austry, S., Avery Jones, J., Baker, P., & Blessing, P. (2017), «Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, With Respect to Fiscally Transparent Entities», *British Tax Review*.
- OCDE (2013), *Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- OCDE (2016), *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>
- OCDE (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note*.

- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>
- OCDE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>
- OCDE (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.
- OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>
- OCDE (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy -Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisationof-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>
- OCDE (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf
- Pistone, P., Pinto Nogueira, J. F., Andrade, B., y Turina, A. (2020), «The OECD Public Consultation Document "Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal - Pillar Two": An Assessment», *Bulletin for International Taxation* 74.
- Sánchez-Calero Guilarte, J. y Tapia Hermida, A. (2013), «Fondos de inversión alternativos (hedge funds): crisis y regulación verdades y mentiras», *Documentos de Trabajo del Departamento de Derecho Mercantil* nº 72.
- Sánchez Molina, R. y García-Argudo Mendes, J. A. (2007), «Aproximación al marco jurídico de las Instituciones de Inversión Libre en España (Hedge Funds)», *Icade. Revista de la Facultad de Derecho* nº 70.

EL TRIBUNAL SUPREMO FEDERAL DE SUIZA SE PRONUNCIA SOBRE LA RELEVANCIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

Michael Lang*

*Catedrático de Derecho Tributario
Wirtschaftsuniversität Wien
(Austria)*

Title

Swiss Federal Supreme Court Rules on the Relevance of the OECD Commentaries

Resumen

El Tribunal Federal suizo ha tenido que pronunciarse sobre la pertinencia de los Comentarios de la OCDE para la interpretación de los convenios fiscales. El Tribunal distinguió entre la versión de los Comentarios disponible cuando se celebró el convenio y las versiones posteriores. La versión existente en el momento de la celebración del convenio es muy pertinente de cara interpretar el convenio. Sin embargo, el Tribunal no dejó mucho margen de eficacia para los comentarios posteriores.

Palabras clave

Comentarios, Modelo de Convenio OCDE, interpretación estática, interpretación dinámica.

Abstract

The Swiss Federal Court had to decide on the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation. The Court distinguished between the version of the Commentaries which was already available when the treaty was concluded and later versions. The version already existing at

* El Prof. Univ. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang* dirige el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (WU), y en esta universidad también es el director científico del Programa de Derecho Tributario Internacional en el Máster en Derecho (LLM) y del Programa de Doctorado financiado por la FWF en el Departamento de Fiscalidad Internacional de las Empresas.

the time the treaty was concluded is highly relevant. However, the Court did not leave much room for later commentaries.

Keywords

Commentaries, OECD Model Convention, static interpretation, dynamic interpretation.

Fecha de recepción: 13-10-2023/ Fecha de aceptación: 23-10-2023

Cómo referenciar: Lang, M. (2023). El Tribunal Supremo Federal de Suiza se pronuncia sobre la relevancia de los comentarios al Convenio de la OCDE. Revista Técnica Tributaria (143), 123-140

SUMARIO

1. Problema
2. La relevancia del comentario de la OCDE, en su versión vigente en el momento en que se celebró el convenio
3. La relevancia de los comentarios posteriores de la OCDE
4. La aplicación de los arts. 17 y 15, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE
5. Consideraciones finales

1. Problema¹

En su sentencia del pasado 23 de junio de 2023, dictada en el asunto 9C_682/2022, el Tribunal Supremo Federal de Suiza tuvo que decidir sobre una situación en la que una persona física residente en Suiza habían desarrollado su actividad como deportista profesional en los Emiratos Árabes Unidos (EAU) hasta la rescisión de su contrato. El origen del litigio fue precisamente el acuerdo de rescisión, habida cuenta que no especificaba expresamente el motivo por el que el club compensó al deportista. El Tribunal Supremo Federal interpreta dicho acuerdo de manera que, de percibirse una contraprestación específica por parte del contribuyente, retribuiría la renuncia a cualquier reclamación ulterior contra el club deportivo. No ha indicado el contribuyente en el procedimiento, ni existe tampoco ningún indicio que lo sugiera, que la compensación guarde una relación con ninguna actuación de éste en los EAU tras la rescisión del contrato. Tampoco existe ningún motivo que pudiera hacer pensar al Tribunal Supremo Federal que el pago constituya una compensación adicional por actuaciones pasadas en favor del club deportivo. Más bien, el hecho de que la indemnización se fraccione a lo largo de casi toda la duración restante del contrato de trabajo es un indicio claro de que la indemnización estaba destinada a compensar el futuro lucro cesante del contribuyente. En otras palabras, el Tribunal Supremo Federal consideró que el club deportivo ya estaba obligado a abonar dicha compensación de conformidad con las disposiciones del contrato de trabajo.

Este caso brindó al Tribunal Supremo Federal suizo la ocasión de pronunciarse sobre aspectos fundamentales de la interpretación de los CDIs y la relevancia para la misma de los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE diferenciando, en particular, las versiones del comentario existentes en el momento de celebrarse el CDI y las publicadas con posterioridad. Basándose en las conclusiones alcanzadas respecto de los aspectos antes referidos, el Tribunal Supremo Federal resolvió los problemas de calificación que se plantean al delimitar los ámbitos de aplicación de los artículos 15 y 17 en los CDIs que siguen el Modelo de la OCDE.

2. La relevancia del comentario de la OCDE, en su versión vigente en el momento en que se celebró el convenio

El Tribunal Supremo Federal reconoce, en primer lugar, que la interpretación del CDI se rige por la Convención de Viena de Derecho de los Tratados y, en particular, en sus artículos 31 y siguientes. Amparándose en el dictamen del Tribunal Internacional de Justicia de 9 de julio de 2004, el Tribunal Supremo Federal considera que los principios del Convenio de Viena constituyen una norma consuetudinaria internacional, al menos en la medida en que sean per-

¹ La versión alemana de este trabajo se ha publicado en el núm. 8/2023 de la revista austriaca SWI, con el título «Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars».

tinientes en el caso²: «Por lo tanto, deben tenerse en cuenta para la interpretación del CDI Confederación Helvética-Emiratos Árabes Unidos (EAU), aunque los EAU no sean "parte de la Convención de Viena"».

El Tribunal Supremo Federal dedujo de ello las siguientes consecuencias: «Los elementos de la regla general de interpretación del artículo 31, apdo. 1, del Convenio de Viena son el texto de la disposición convencional conforme a su significado ordinario, el propósito y la finalidad del convenio, la buena fe y, finalmente, el contexto. Estos cuatro elementos tienen el mismo rango (Resoluciones del Tribunal Supremo Federal de Suiza - BGE 147 V 387 E. 3.3). El punto de partida para la interpretación es el enunciado literal de la disposición convencional. Por tanto, el texto de la disposición del convenio se ha de interpretar conforme a su significado ordinario. Este significado ordinario debe determinarse de acuerdo con su contexto, el propósito y la finalidad del convenio, y de buena fe (BGE 147 V 387 E. 3.3 con otras referencias). El propósito y la finalidad del convenio es lo que se pretende lograr con el mismo (BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). Las normas de interpretación del Derecho internacional sólo tienen en cuenta la intención de las partes contratantes en la medida en que ésta se vea reflejada en el propio convenio. Conforme al art. 31, apdo. 4 del Convenio de Viena, todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la intención claramente manifestada y consensuada por las partes de utilizar una expresión en un sentido distinto del ordinario (BGE 147 V 387 E. 3.3 con otras referencias). Los trabajos preparatorios y las circunstancias de la celebración del convenio son medios de interpretación secundarios según el art. 32 del Convenio de Viena y pueden utilizarse – sólo, pero necesariamente- para confirmar o determinar el significado que derive del art. 31 del Convenio de Viena, cuando la interpretación según el art. 31 haga que el significado resulte ambiguo o confuso (art. 32 del Convenio de Viena) o conduzca a un resultado abiertamente ilógico o irracional (art. 32 a, BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). En este caso, entre los posibles sentidos de la norma que se interpreta debe elegirse aquel que garantice su uso efectivo y no conduzca a un resultado contrario al propósito y a la finalidad de las obligaciones contraídas ("efecto útil"; cf. BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2; cfr. ODILE AMMANN, *Domestic Courts and the Interpretation of International Law – Methods and Reasoning Based on the Swiss Example*, Leiden/Boston, 2020, p. 253)».

En consecuencia, el Tribunal Supremo Federal se planteó sobre qué disposición del Convenio de Viena puede apoyarse la utilización del comentario existente en el momento de la firma del CDI: «La praxis del Tribunal Supremo Federal en relación a qué categoría de elemento interpretativo, previsto en los artículos 31 y 32 del Convenio de Viena, deben incluirse el Convenio Modelo OCDE y su Comentario es incoherente. En el asunto BGE 143 II 136, el Tribunal Supremo Federal ha calificado los Comentarios al Modelo de la OCDE como un instrumento importante (complementario) a los efectos del art. 32 del Convenio de Viena (BGE 143 II 136 E. 5.2.3). Sin embargo, en la sentencia BGE 144 II 130, referida a la asistencia mutua, el Tribunal Supremo Federal calificó los Comentarios como instrumento de "soft law" de conformidad con el art. 31, apdo. 3 c

2 Dictamen de la Corte Internacional de Justicia [CIJ] del 9 de julio de 2004, Conséquences juridiques de l'édification d'un mur dans le territoire palestinien occupé, C.I.J. Recueil 2004, pág. 174, párrafo 94.

del Convenio de Viena (Derecho internacional aplicable entre las partes) (BGE 144 II 130 E. 8.2.2). Al menos el primer enfoque puede encontrarse efectivamente también en la doctrina jurídica (cfr., por ejemplo, MATTEOTTI/KRENGER, en *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2015, n. 162 en la Introducción; ROBERT WALDBURGER, "Sind Gruppenersuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?", *FStR* 2013 p. 130); pero la interpretación dominante es la de que el Convenio Modelo de la OCDE y su Comentario expresan el significado habitual conforme al art. 31, apdo. 1, de la Convención de Viena, o en todo caso, el significado previsto por las partes de conformidad con el art. 31, apdo. 4 del Convenio de Viena, siempre y cuando un CDI haya sido negociado sobre la base de estos documentos y los Estados contratantes hayan redactado el CDI tomando como referencia precisamente el Convenio Modelo OCDE (de la literatura suiza cfr., por ejemplo, PETER HONGLER, en: *Internationales Steuerrecht der Schweiz*, 2023, § 3 n. 36; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. Rev. 2019, p. 70; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 5. Rev. 2022, p. 46; STEFAN OESTERHELT, "Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", *ASA* 80, p. 379; de la literatura internacional, entre otros muchos HUGH J. AULT, "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Intertax* 22/1994, p. 146 p.; LANG/BRUGGER, "The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation", *Australian Tax Forum* 23/2008 p. 99 p.; MORIS LEHNER, en: Vogel/Lehner [ed.], *Double Taxation Conventions*, Kommentar 7, Rev. 2021 [en lo sucesivo referido como Vogel/Lehner], n. 126 ss. en los fundamentos; KLAUS VOGEL, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Taxation*, 2000 p. 615). La praxis del Tribunal Supremo Federal, la literatura citada y el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE convienen en que, aunque no sea vinculante para su interpretación, el Comentario es básicamente un factor de interpretación importante (además de la legislación y la literatura ya citadas, cfr. BGE 148 II 336 E. 9.2; 142 II 161 E 2.1; Comentario Modelo OCDE, paras. 29 y 29.3 de la Introducción).

3. La relevancia de los comentarios posteriores de la OCDE

El Tribunal Supremo Federal también se ocupa de la relevancia de las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE en la interpretación de un CDI: «El Tribunal Supremo Federal no ha desarrollado una praxis uniforme para esta cuestión. En su jurisprudencia anterior se tomaban en consideración las versiones del Comentario Modelo OCDE posteriores a la celebración del convenio, sin profundizar en el problema (cfr. por ejemplo BGE 142 II 161 E. 2.1; 141 II 447 E. 4.4.3; Sentencias 2C_276/2007 del 5 de mayo de 2008 E. 5.3 y 5.6, en: StE 2008 A 32 núm. 10; 2A.239/2005 del 28 de noviembre de 2005 E. 3.4.5, en: StR 61/2006 p. 217). En la sentencia BGE 144 II 130, el Tribunal Supremo Federal ha considerado que el Comentario Modelo OCDE permite, gracias a los cambios periódicos, una interpretación evolutiva (dinámica) del CDI (BGE 144 II 130 E. 8.3.2 y 8.3.3). En la sentencia 2C_880/2018, de 19 de mayo de 2020, el Tribunal Supremo Federal ha aceptado la consideración de la versión actual del Comentario Modelo OCDE, ya que en el momento en que se celebró el CDI, los Estados

contratantes podían vaticinar que el concepto amplio de beneficiario efectivo ("*beneficial owner*") podría sufrir cambios en el futuro (Sentencia 2C_880/2018 del 19 de mayo de 2020 E. 4.1). En otra sentencia se tomó como fundamento la versión del Comentario Modelo OCDE vigente en el momento de la celebración del convenio (Sentencia 2C_452/2012 / 2C_453/2012 del 7 de noviembre de 2012 E. 4.6, en: StE 2013 A 32 núm. 19).»

El Tribunal Supremo Federal revisó en primer lugar el estado de la cuestión entre los expertos: «La Administración Tributaria Federal (ESTV) y la Administración Tributaria Cantonal han afirmado en consultas que la versión del Comentario Modelo OCDE aplicable sería la existente en el momento de la celebración del convenio. Básicamente, los comentarios posteriores no habrían de tenerse en cuenta. La Administración Tributaria Federal (ESTV) y la Administración Tributaria Cantonal se remiten a las opiniones de la doctrina científica suiza (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., p. 70 p.; MATTEOTTI/KRENGER, op. cit., n. 160 en la Introducción; OESTERHELT, op. cit., p. 380 ss.; cfr. además MICHAEL BEUSCH, "Die Bedeutung ausländischer Gerichtssentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz", en *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich*, 2014, p. 402; HONGLER, op. cit., § 3 n. 38 ss.; OBERSON, op. cit., p. 47 s.; DE VRIES REILINGH/CHILLÀ, *Droit fiscal international*, 2022, p. 51 s.). Esta opinión también se aplica en la legislación y en la literatura de otros países europeos (por ejemplo, cf. la sentencia del Tribunal Federal de Finanzas alemán I R 1/19 del 13 de abril de 2022 pto. 21; I R 44/16 de 11 de julio de 2018 pto. 16 con otras referencias; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 233894 del 30 de diciembre de 2003; del Tribunal Constitucional austriaco V 41/2015 del 25 de septiembre de 2015 E. 2.2.3 pto. 45; del Tribunal Supremo (Hoge Raad) neerlandés 21/00747 del 14 de octubre de 2022 ptos. 3.2.2 y 3.2.3 [el Hoge Raad que considera a las ulteriores versiones de los Comentarios como medios complementarios de interpretación cuando sean de naturaleza meramente aclaratoria]; véase en la doctrina científica MICHAEL LANG, "Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung", en *Festschrift Gosch*, 2016, S. 238 ff.; LEHNER, op. cit., n. 127 sobre los fundamentos; cfr. también las numerosas referencias de JOHANN HATTINGH, "The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation", *Bulletin for International Taxation*, 2020, p. 183 s., nota al pie 19).

Esta opinión dominante a nivel nacional e internacional se opone a la propia postura de la OCDE, que tiene en cuenta los cambios en el Convenio Modelo y en el comentario, siempre que las disposiciones de un CDI no difieran sustancialmente de los artículos del Convenio Modelo que hayan sido modificados (Comentario n. 35 a la introducción al Modelo OCDE; sentencia del Tribunal Supremo de Casación italiano (*Corte Suprema di Cassazione*) núm. 36679 del 14 de diciembre de 2022, I. v)). En la literatura jurídica también hay autores que creen que es aceptable tener en cuenta, al menos en determinadas circunstancias, los comentarios posteriores, concretamente cuando las normas internacionales generales aconsejan una interpretación dinámica (cf. STEFFEN LAMPERT, "Die dynamische Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Beachtung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen", *iStR* 2012, p. 516 ss.; LINDERFALK/HILLING, "The Use of OECD Commentaries as

Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law", *Nordic Tax Journal*, 2015, p. 54 ss.; cf. también JACQUES SASSEVILLE, "Temporal Aspects of Tax Treaties", en *Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essays in Honour of John F. Avery Jones*, 2010, p. 46 ss.; MICHAEL WICHMANN, "Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik", FR 2011, p. 1083 s.). En cierto modo, algunos autores se plantean poder conceder a los comentarios posteriores la misma posición que a la doctrina científica (cf. BRIAN J. ARNOLD, "Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, 2004, p. 260; JOHN AVERY JONES, "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded", *Bulletin for International Taxation*, 2002, p. 103; VOGEL, op. cit., p. 616; cf. también la sentencia del Tribunal Supremo (*Supreme Court*) del Reino Unido del 20 de mayo de 2020 *Fowler v Revenue and Customs*, [2020] UKSC 22, pto. 18; del Tribunal Supremo (*Supreme Court*) de Canadá del 26 de noviembre de 2021 *Canada v Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, pto. 40 ss.; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 420174, del 11 de diciembre de 2020, pto. 4, en relación con las conclusiones del Relator público (*Rapporteur public*) Laurent Cytermann en el mismo asunto, pp. 15 y ss.).»

Por último, el Tribunal Supremo Federal expuso su propia opinión: «Las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE que no estaban a disposición de las partes contratantes al celebrarse el CDI podrían ser relevantes, como mucho, en el marco de los párrafos 1 ó 4 del artículo 31 del Convenio de Viena, cuando hubiera que determinar el significado habitual o especial de una disposición en el momento de su aplicación y no en el momento de la celebración del Convenio. Sin embargo, en virtud de la jurisdicción de la Corte Internacional de Justicia y de la doctrina jurídica internacionalista, a la que el Tribunal Supremo Federal suizo ya se ha referido en la Sentencia 2C_880/2018 del 19 de mayo de 2020 E. 4.1, los tratados internacionales se interpretarán de forma estática. Por lo tanto, el significado ordinario relevante de los términos y disposiciones utilizados en un convenio es el existente en el momento de celebrarse éste (cf. sentencia de la Corte Internacional de Justicia de 13 de julio de 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica contra Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, p. 242 § 63; DUPUY/KERBRAT, *Droit International public*, 14ª Rev. 2018, § 314; MAX SORENSEN, "Le problème dit droit intertemporel dans l'ordre international", *Annuaire de l'Institut de Droit International* 55/1973 p. 13 ss.; VERDROSS/SIMMA, *Universelles Völkerrecht*, 3ª Rev. 1984, § 782). Sólo se contempla la posibilidad de una interpretación dinámica cuando, en tratados internacionales de duración muy larga o indefinida, se utilizan conceptos amplios cuyo significado para las partes esté sometido de forma evidente a una transformación en el tiempo. Con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia, se parte en este caso de que las partes querían otorgar a estos términos un significado sujeto a evolución (Sentencia de la Corte Internacional de Justicia de 13 de julio de 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica contra Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, p. 243 § 66; cf. también JAMES CRAWFORD, *Brownlie's Principles of International Law*, 9ª ed. 2019, p. 365 s.; DUPUY/KERBRAT, loc. cit., § 314; RICHARD GARDINER, *Treaty Interpretation*, 2ª. ed. 2015, p. 467 ss.;

VERDROSS/SIMMA, loc. cit., § 782; también similar DAHM/DELBRÜCK/ WOLFRUM, *Völkerrecht*, Vol. I/3, 2ª ed. 2002, p. 649).»

Sin embargo, según el Tribunal Supremo Federal, apenas hay lugar para una interpretación dinámica que permitiera tener en cuenta las versiones posteriores del comentario de la OCDE: «La interpretación dinámica de los convenios implica el riesgo de que la aplicación legal se aparte del consenso de los Estados contratantes socavando la voluntad de los mismos (entre otros muchos, cfr. HONGLER, op. cit., § 3 n. 38; sobre la problemática análoga en relación con la práctica ulterior según el art. 31 apdo. 3 b del Convenio de Viena, op. cit., Comentario a la conclusión 7, pto. 37). Por ello, a veces se requiere limitar la interpretación dinámica a los tratados internacionales con rango constitucional, o al menos legal, y que prevean mecanismos jurisdiccionales o contractuales - que permitan tener en cuenta los cambios de circunstancias sin depender del acuerdo de todos los Estados contratantes (MÖCKLI/WHITE, "Treaties as 'Living Instruments'", en *Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties*, 2018, p. 170). El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE responsable de los comentarios al Modelo OCDE no es, en ningún caso, un mecanismo de este tipo en relación con un CDI negociado bilateralmente; y mucho menos es la OCDE el legislador del CDI (LANG, *FS Gosch*, op.cit., p. 242). [...] A la vista de las muy razonables objeciones frente a una interpretación dinámica desmesurada, sólo con enorme cautela puede aceptarse que los Estados contratantes quieran hacer una interpretación dinámica de un término concreto. Si no se cumplen los requisitos para ello, los comentarios posteriores del Comentario Modelo OCDE no constituyen un medio de interpretación relevante de conformidad con el art. 31 del Convenio de Viena que pudiera determinar la significado habitual o especial de una norma convencional».

El Tribunal Supremo Federal también ha rechazado de forma convincente la toma en consideración de las versiones posteriores del comentario de la OCDE como «práctica ulterior», según el art. 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena: «En teoría, las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE también podrían tenerse en cuenta en la interpretación si encarnan una práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado (art. 31, apdo.3 b del Convenio de Viena). Sin embargo, en el presente caso, la interpretación no puede estar condicionada por un comentario posterior porque uno de los Estados Contratantes (EAU) no es Estado miembro de la OCDE y no está representado en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. De todos modos, es dudoso que el Comentario Modelo OCDE cumpla con los requisitos del artículo 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena. En la literatura jurídica se ha indicado con razón que el Comentario Modelo OCDE no encarna en sí mismo una praxis de aplicación coherente y que son las Administraciones y jueces tributarios - y no los miembros del Comité de Asuntos Fiscales- los encargados de la aplicación de un CDI (cfr. LANG, *FS Gosch*, op. cit., p. 239; cfr. también Sentencia del Tribunal Constitucional austriaco (*Verfassungsgerichtshof*) V 41/2015 del 25 de septiembre de 2015, pto. 2.2.3; otra opinión, Sentencia del Tribunal Supremo canadiense (*Supreme Court*) del 26 de noviembre de 2021 *Canada v Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, pto. 41; LINDERFALK/HILLING, op. cit., p. 45 s.; cfr. Identifizierung der Anwendungspraxis eines Vertragsstaats, UN Völkerrechtskommission, *Yearbook of*

the International Law Commission 2018, Vol. II, Part Two, *Text of the draft conclusions on subsequent agreements and subsequent practice in relation to the interpretation of treaties*, Comentario a la conclusión 5, ptos. 6 s., y 9 así como a la conclusión 6, pto. 7 y 22).»

El Tribunal Supremo Federal suizo también señaló lo siguiente: «Por el contrario, no está claro por qué a las autoridades y los tribunales de justicia se les tuviera que prohibir totalmente consultar comentarios posteriores como ayuda para la interpretación. A diferencia de la versión del Comentario Modelo OCDE existente en el momento de la celebración de un CDI, los comentarios posteriores sólo pueden convencer por la solidez de su argumentación (cfr. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo (*UK Supreme Court*) del Reino Unido del 20 de mayo de 2020 *Fowler v Revenue and Customs Comrs*, [2020] UKSC 22 pto. 18, voto particular de la sentencia del Tribunal de Apelación del Reino Unido (*UK Court of Appeal*) del 8 de julio de 2010 *Revenue and Customs Comrs v Smallwood*, [2010] EWCA Civ 778 pto. 26.5; cfr. también la Sentencia del Consejo de Estado francés (*Conseil d'État*) núm. 420174 del 11 de diciembre de 2020 pto. 4 en relación con las Conclusiones del Relator Público (*Rapporteur public*) Laurent Cytermann en el mismo asunto, p. 15 y ss.). Por lo tanto, el papel de los comentarios posteriores en el proceso de interpretación es similar al de otros escritos o sentencias judiciales (cf. art 38, apdo. 1d del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia del 26 de junio de 1945 [SR 0.193.501]; AMMANN, loc. cit., p. 153 ss.; CHARLES C. JALLOH, "Les moyens auxiliaires de détermination des règles de droit International", en *Informe de la Comisión de Derecho Internacional de la ONU*, 72ª Sesión [26 de abril – 4 de junio y 5 de julio – 6 de agosto de 2021], Doc. ONU A/76/10, pto. 29 ss.; ALDO ZAMMIT BORDA, A Formal Approach to Article 38(1)(d) de CIJ Statute from the Perspective of the International Criminal Courts and Tribunals, *The European Journal of International Law* 24/2013 p. 654 s.).»

En la práctica, el comentario de la OCDE casi nunca incluye justificaciones para las opiniones que allí se expresan.³ Los autores de los comentarios de la OCDE se limitan a la forma en que quieren que se entienda una norma específica del Convenio Modelo OCDE, pero sin explicar —apelando a los argumentos determinantes conforme al artículo 31 ss. del Convenio de Viena— por qué a esa norma del Convenio Modelo OCDE debería dársele precisamente esa interpretación. Es posible que la sentencia del Tribunal Supremo Federal suizo le brinde a la OCDE la ocasión para replantearse la situación actual y explicar en el futuro por qué la interpretación que se adopta puede deducirse de la redacción, la sistemática, la teleología y el desarrollo legal de la norma. Esto podría dar lugar a que los comentarios posteriores de la OCDE se tengan en cuenta de la misma manera que los juicios de otros tribunales y comentarios publicados en la literatura especializada sobre la interpretación del CDI. Sin embargo, puede ocurrir

3 Sobre esta cuestión véase también Lang, «Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15, sección 2, OECD-MA», *SWI* 2011, 105 (110): «Las decisiones judiciales de los distintos países en los últimos meses han demostrado, en particular en el caso de las declaraciones sobre el tratamiento de *partnerships* incluidos en el comentario de la OCDE en el año 2000, que la mayoría de los tribunales se ocupan de las consideraciones de la OCDE, pero en última instancia les conceden un valor similar al de los artículos técnicos y solo se atienen a las declaraciones contenidas en ellos si consideran convincentes los argumentos que contienen. En consecuencia, muchos tribunales no han seguido las consideraciones de la OCDE sobre las asociaciones».

que una opinión representada por otro tribunal o autor especializado siga siendo más convincente para el tribunal competente que el comentario de la OCDE.

4. La aplicación de los arts. 17 y 15, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE

Las conclusiones alcanzadas sobre la relevancia de los comentarios de la OCDE tuvieron las siguientes consecuencias para esta controversia. El Tribunal Supremo Federal examinó, en primer lugar, la aplicación de la disposición del CDI que sigue el art. 17, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE: «La atribución de potestades de imposición al Estado de la Fuente de acuerdo con el art. 17, apdo. 1 del CDI Suiza-EAU requiere que la renta en cuestión la obtenga el contribuyente en calidad de deportista y en virtud de una actividad ejercida personalmente por él en dicho Estado. En lo que aquí interesa, esta disposición concuerda totalmente con la regulación del Convenio Modelo OCDE en la versión existente al momento de la celebración del CDI Suiza-EAU (cf. art. 17 apdo. 1 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 29 de abril de 2000). Aunque los EAU no son miembros de la OCDE, habida cuenta de esta coincidencia en la dicción literal de los dos preceptos, se puede tomar como base el Comentario Modelo OCDE, ya que no hay indicios de que los Estados contratantes quisieran que la norma divergiera de la del Modelo. (cf. MICHAEL LANG, "Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von "Reservations", "Observations" und "Positions" für die DBA-Auslegung", *SWI* 2023 p. 116 s. con referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo Federal de Finanzas alemán (Bundesfinanzhof) [BFH] I R 1/19 del 13 de abril de 2022; LEHNER, op. cit., n. 134 de los Fundamentos; MICHAEL SCHWENKE, en Wassermeyer, *EL* 155 [octubre de 2021], n. 54 sobre art. 1 OECD-MA; VOGEL/RUST, en *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^a. ed. 2015, n. 104 a la Introducción). El Comentario Modelo OCDE requiere una estrecha relación entre la renta y la actividad en el Estado de la fuente. No existe tal actividad por ejemplo en el caso de los pagos que recibe un deportista por la suspensión de un evento. Estos pagos no están cubiertos por la norma del CDI inspirada en el artículo 17 del Convenio Modelo, pero en cualquier caso sí que lo están por otra regla convencional (p. ej., la norma del CDI inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OCDE). Esto se aplica tanto a la versión actual del Comentario Modelo OCDE como a la versión que estaba en vigor cuando se celebró el CDI Suiza-EAU (cf. Comentario Modelo OCDE, núm. 9 del art. 17 del Convenio Modelo OCDE, en su versión del 29 de abril de 2000 así como en su versión del 15 de julio de 2014).»

El Tribunal Supremo Federal suizo se aparta de su sentencia del 6 de mayo de 2008, 2C_276/2007, que había sido justamente criticada⁴ y sugiere que, también según la opinión de la mayoría de los críticos, en ese caso no sería de aplicación una disposición idéntica al art. 17 del Convenio Modelo OCDE. En resumen, el Tribunal Supremo Federal reconoce que el pago discutido en el litigio es equivalente a la compensación que un deportista recibe por la suspensión de

4 Vid. Lang en «Schweizer Bundesgericht zur DBA-Auslegung», en: Brähler/Lösel (Edit.) *Deutsches und Internationales Steuerrecht, FS für Christiana Djanani* (2008), pp. 497 y siguientes.

una o más actuaciones. En opinión del Tribunal Supremo Federal, ese pago está relacionado, a lo sumo y de forma indirecta, con la actividad anterior del deportista. Teniendo en cuenta el Comentario Modelo de la OCDE, esta conexión con la actividad no parece ser lo suficientemente estrecha como para que pueda hablarse de una renta obtenida como compensación por una actividad ejercida personalmente en el otro Estado. Esto fue lo que hizo inviable la aplicación de la disposición del convenio que se inspiraba en el art. 17 del Convenio Modelo OCDE.

En vista de que el deportista en cuestión era un trabajador dependiente, el Tribunal Supremo Federal centró su atención en la posible aplicación de la disposición del convenio inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OCDE: Los términos «sueldos», «salarios» y, sobre todo, «retribuciones similares» serían lo suficientemente amplios como para que no fuera descartable de antemano una interpretación autónoma y dinámica de la disposición convencional. Sin embargo, según una doctrina prácticamente unánime, de conformidad con los artículos 3, apdo. 2 OCDE-MC y 3, apdo. 2 CDI Suiza-EAU, estos términos deben interpretarse recurriendo al Derecho interno del Estado contratante que aplica el CDI de cara, sobre todo, a evitar que las rentas del trabajo puedan quedar libres de gravamen. (cfr. SAMUEL DÜRR, en *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2015, n. 20; ROBERT WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, 1990, p. 38; WASSERMEYER/SCHWENKE, op. cit., n. 54, sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE, así como las referencias adicionales en BGE 143 II 257 E. 6.4)»

Este pasaje de la sentencia resulta contradictorio más por su razonamiento que por su resultado: Las palabras «sueldos», «salarios» y «remuneraciones similares» del artículo 15 del Convenio Modelo OCDE cumplen la misma finalidad que las palabras «beneficios», «pagos» o «ingresos» de las demás normas de distribución del convenio: Garantizan que cada norma de reparto se vincule a las reglas de cálculo de la base imponible contenidas en la legislación fiscal nacional de los Estados contratantes, de modo —por sí sola o junto con el artículo sobre el método— resulte limitada en la medida en que ello sea necesario. Los CDI distribuyen potestades de gravamen entre los Estados contratantes y, por tanto, deben basarse en la legislación fiscal doméstica no sólo desde un punto de vista personal —a través de la «persona residente»—, sino también desde un punto de vista sustantivo. Desde este punto de vista, la disposición del acuerdo inspirada en el art. 3 (2) del Convenio Modelo OCDE sólo puede ser relevante en la medida en que el contexto del acuerdo exija la utilización de la base imponible con arreglo al Derecho interno, es decir, mediante una interpretación autónoma del acuerdo. Es absolutamente correcto que, en relación con todas estas expresiones, sea determinante la base imponible respectiva en el momento en que se producen los hechos.

De forma convincente, el Tribunal Supremo Federal continúa afirmando que de lo que se trata es de establecer una conexión entre la actividad y la remuneración: «En cualquier caso, las nuevas explicaciones del Comentario Modelo OCDE no pretenden definir "sueldos, salarios y remuneraciones similares". Por el contrario, pretenden ayudar a identificar la contraprestación específica de una remuneración, de modo que pueda determinarse si se ha percibido por la

realización de un trabajo en el Estado en el que se ha llevado a cabo y, en caso afirmativo, en qué medida (cf. Comentario Modelo OCDE, n. 2.3 sobre el art. 15 en la versión de 15 de julio de 2014). Por consiguiente, esta adición se refiere a la interpretación del art. 15, apdo. 1, frase 2 del CDI Suiza-EAU y del Convenio Modelo OCDE, donde se presupone la conexión entre la remuneración y el trabajo realizado ("[...] la remuneración percibida por ello"; en las versiones originales francesa e inglesa: "*Si l'emploi [dans l'autre État contractant] est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.*"; "*If the employment is so [in the other Contracting State] exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.*"). A este respecto, sin embargo, no nos encontramos ante términos amplios cuyo significado pudiera cambiar previsiblemente con el tiempo y cuya interpretación dinámica pudieran haber pretendido los Estados contratantes del CDI Suiza-EAU».

A continuación, el Tribunal Supremo Federal reproduce el comentario de la OCDE publicado después de la celebración del correspondiente acuerdo: «En la medida en que sea relevante en el presente caso, el Comentario Modelo OCDE en la versión desde el 15 de julio de 2014 considera que se da una conexión suficiente con el trabajo en el Estado en el que se realiza el trabajo en el caso de las indemnizaciones por despido que un empleado suspendido percibe durante la duración del período de preaviso de rescisión (Comentario Modelo OCDE, n. 2.6 sobre el art. 15 Convenio Modelo OCDE en la versión de 15 de julio de 2014). En opinión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en caso de duda, las indemnizaciones por despido que el empresario debe abonar al trabajador al término de la relación laboral por ley o por contrato deben considerarse retribuciones correspondientes a los últimos doce meses de la relación laboral y, por tanto, entran en el ámbito de aplicación del art. 15.1 del Convenio Modelo OCDE (Comentario Modelo OCDE, n. 2.7 sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 15 de julio de 2014). Según el Comentario Modelo OCDE, las indemnizaciones por cese en incumplimiento de la ley o del contrato también dan derecho a tributación al Estado en el que se realiza el trabajo en la medida en que compensan una pérdida de salario (Comentario Modelo OCDE, n. 2.8 sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 15 de julio de 2014)».

El debate que plantea el Tribunal Supremo Federal es controvertido: «Ya en el asunto BGE 143 II 257 el Tribunal Supremo Federal señaló que la doctrina no es unánime en lo que se refiere a la calificación de la indemnización por despido: En algunos casos, se concede al (antiguo) Estado de la actividad un derecho de imposición sobre las indemnizaciones por despido en condiciones similares a las del actual Comentario Modelo OCDE, mientras que otros autores rechazan la existencia de capacidad de grqvamen para el Estado de la actividad por diversas razones (cf. referencias en BGE 143 II 257 E. 6.9; cf. también WASSERMEYER/SCHWENKE, op. cit., n. 56e y 79 y ss. sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE). Cabe añadir que la jurisprudencia de los tribunales supremos y especializados de otros países también está dividida sobre esta cuestión, por lo que a veces se establece una diferenciación entre los distintos tipos de indemnización por despido (cfr. contra un derecho de imposición del Estado de actividad: Sentencias del BFH I R 8/13 de 24 de julio de 2013, pto. 15 con otras referencias; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 351065 de 4 de octubre de 2013 E. 4 y 5; del Comisionado Especial (*Special Commissioner*) del Reino Unido de

10 de abril de 2008 *Resolute Management Services Ltd v R & C Commrs* [2008] Sp C 710 pto. 37 ss.; por un derecho de imposición del Estado de actividad: Sentencias del Tribunal Administrativo de Austria Ro 2014/15/0050 de 23 de febrero de 2017 ptos. 30 y 44; del Comisionado Especial (*Special Commissioner*) del Reino Unido del 23 de junio de 2005 *Squirrell v HMRC*, [2005] Sp C 493, pto. 11 ss.). El Tribunal Federal de Finanzas rechazó la atribución de poderes de imposición por el Estado de la actividad en BGE 143 II 257 E. 7.2, porque en el caso de las indemnizaciones por despido no existe normalmente ninguna conexión entre los ingresos y el ejercicio efectivo de un trabajo en el Estado de la actividad (cf., de forma similar, la sentencia del Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*) BFH I R 8/13, de 24 de julio de 2013, pto. 15; [...]).

El Tribunal Supremo Federal suizo se adhiere a esta opinión: «Las versiones autorizadas en francés e inglés del art. 15, párrafo 1, frase 2 del CDI Suiza-EAU (cfr. supra E. 10.1: "les rémunérations reçues à ce titre"; "*such remuneration is derived therefrom*"; sentencias del Tribunal Supremo Federal) presuponen, al igual que la traducción alemana ("die dafür bezogenen Vergütungen" –"la remuneración percibida por ello"—), una conexión entre los ingresos y la realización efectiva del trabajo en el Estado en el que éste se lleva a cabo. Esta relación falta si el pago tiene su base jurídica en la relación laboral pero no se utiliza para remunerar el trabajo realmente realizado en el Estado en el que se lleva a cabo el trabajo. Teniendo en cuenta la coincidencia de las versiones inglesa y francesa y el hecho de que el art. 15 del CDI Suiza-EAU se basa en el Convenio Modelo OCDE, que por su parte está redactado en inglés y francés, carece de importancia práctica que pudiera resultar algo diferente de la versión en árabe, que también es auténtica en el sentido del art. 33, apdo. 1 del Convenio de Viena, sobre todo porque en este caso la versión inglesa sería la autorizada (cf. cláusula final del CDI Suiz-EAU; MICHAEL LANG, "Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung", SWI 2021, p. 582 y ss.).

La exclusión del derecho de imposición tributaria del Estado de la actividad también es coherente con la versión del Comentario Modelo OCDE que existía en el momento de la celebración del CDI Suiza-EAU. En principio, el Comentario Modelo OCDE también asume que el trabajo se realiza cuando el empleado está físicamente presente mientras llevan a cabo las actividades por las que se le remunera (cfr. Comentario Modelo OCDE n. 1 del art. 15 del Convenio Modelo en su versión del 22 de julio de 2010 y desde entonces). [...] Del resto de las disposiciones del CDI Suiza-EAU tampoco parecen deducirse derechos de imposición a favor del Estado en el que se realizan las actividades. Por el contrario, el art. 15.2 a) del CDI Suiza-EAU, de forma similar al apartado 1 de dicho precepto, utiliza la presencia física como criterio para limitar el derecho de imposición tributaria del Estado de actividad. Parece bastante apropiado supeditar el derecho de imposición tributaria del Estado en el que se realiza el trabajo al hecho de que el trabajador se encuentre efectivamente en su territorio. Porque en este caso existe al menos una mayor probabilidad de que el trabajador utilice las infraestructuras públicas y otros bienes públicos del Estado de actividad.»

Por regla general, los tribunales sólo se pronuncian sobre las cuestiones jurídicas relevantes para la decisión. Por lo tanto, el Tribunal Supremo Federal podría dejar abierta la cuestión de si habría supuesto alguna diferencia el hecho de que el CDI contuviera un preámbulo correspondiente al del Convenio Modelo

OCDE de 2017: «El propósito y la finalidad de un convenio de doble imposición podrían, a lo sumo, ser argumento a favor de un derecho de imposición del Estado de la actividad si el convenio de doble imposición también tuviera por objeto evitar la doble no imposición y, en ausencia de imposición en el Estado de la actividad, existiera una amenaza de doble no imposición (cf. por ejemplo el preámbulo del Convenio Modelo OCDE en la versión del 21 de noviembre de 2017)». En este caso, sin embargo, ni lo uno ni lo otro es evidente.

El hecho de que incluso la existencia de un preámbulo correspondiente al Convenio Modelo OCDE 2017 no debería cambiar la convincente valoración del Tribunal Supremo Federal, se desprende de varias causas: En primer lugar, las formulaciones de un preámbulo no tienen un significado normativo independiente. No se trata de una cláusula de sujeción al impuesto «*subject to tax*»⁵. Adicionalmente, el preámbulo también está redactado de forma equívoca⁶: Además del objetivo general –y aparentemente no más definido– de evitar la doble imposición, el preámbulo establece que un convenio de doble imposición no pretende «crear oportunidades de no imposición o de imposición reducida». Sin embargo, este objetivo está sujeto a una restricción: la creación de estas oportunidades de ahorro fiscal sólo merecerá una reacción si tiene lugar «mediante evasión o elusión fiscal» («*through tax evasion or avoidance*»). Describir la «creación de oportunidades para la no imposición» («*creating opportunities for non-taxation*») como algo generalmente indeseable también sería ir demasiado lejos. Esto se debe a que los CDI siguen estando concebidos para asignar derechos fiscales sin obligar a los Estados a ejercerlos. Un objetivo que vienera a cuestionar las propias disposiciones del convenio carecería de sentido sólo por esta razón. Sin embargo, la referencia a la «evasión fiscal» («*tax evasion*») contenida en la referida restricción deja perplejo a cualquier aplicador de la norma: El hecho de que la doble no imposición, que resulta de la actuación del contribuyente al margen de la ley aplicable al ignorar las obligaciones que le incumben, no sea uno de los objetivos de un convenio, no debería haber necesitado ninguna mención especial: Únicamente quienes estén incluidos en el ámbito de aplicación de una disposición de un CDI pueden beneficiarse de sus consecuencias jurídicas. Esta afirmación es tan banal como superflua. La referencia a la «elusión» («*avoidance*») tampoco es útil por otra razón: Que una disposición sea inmune a su propia elusión no depende del objetivo general del convenio, sino de las condiciones fácticas previas para la aplicación de las disposiciones correspondientes y sus consecuencias jurídicas. Por ejemplo, es un hecho constatado que las normativas tributarias vinculadas a categorías jurídicas formales suelen dejar un mayor número de vías alternativas abiertas para que el contribuyente consiga el mismo resultado económico, o al menos uno similar, que aquellas otras que se construyen vinculadas a conceptos económicos.⁷ Un Estado que prevea sistemáticamente la misma limitación de la retención a cuenta para determinados ingresos en sus convenios tendrá menos probabilidades de verse expuesto a los esfuerzos de los contribuyentes por provocar que

5 Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63).

6 Véase Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63 f).

7 Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63 f).

a los pagos que les afecten les sea de aplicación un determinado CDI que aquellos otros que prevean diferentes tipos máximos de retención a cuenta para ingresos comparables en sus CDI. Que un intento de «eludir» una disposición tenga éxito no tiene que ver con preámbulo de un CDI, sino que depende de la seguridad —y, por tanto, de la coherencia— con la que una disposición específica esté diseñada y coordinada con otras disposiciones.⁸

La postura del Tribunal Supremo Federal también puede apoyarse en la similitud de las indemnizaciones por despido a las pensiones pagadas hasta el inicio de una nueva relación laboral con otro empresario⁹. Según muchos CDI, estos pagos entran en el ámbito de aplicación de la disposición del convenio inspirada en el artículo 18 del Convenio Modelo OCDE y, por tanto, sólo pueden gravarse en el Estado de residencia.¹⁰ Las pensiones que cubre el art. 18 del Convenio Modelo OCDE son pagos «por empleos anteriores». Por lo tanto, la causalidad con la relación laboral anterior también es un requisito previo para la subsunción en virtud de esta disposición. Los pagos que sirven para mantener al trabajador tras la extinción de la relación laboral, en particular hasta el inicio de la percepción de la pensión efectiva, deben calificarse como pensiones en virtud de la legislación sobre convenios.¹¹ Las indemnizaciones por despido que se abonan al término de una relación laboral suelen servir también para seguir manteniendo al empleado.¹² A menudo es difícil distinguir los ámbitos de aplicación de los arts. 15 y 18 del Convenio Modelo OCDE. Sin embargo, carece de sentido si las indemnizaciones por despido que no se pagan meramente a posteriori por una actividad específica están cubiertas en cualquier caso por el art. 15, apdo. 1, frase 1, primera parte, del Convenio Modelo OCDE y, por tanto, pueden gravarse exclusivamente en el Estado de residencia.

El Tribunal Supremo Federal deja abierta —por ser irrelevante para el resultado— la cuestión de si es aplicable el art. 15.1 frase 1 o el art. 21.1 del Convenio Modelo OCDE: «Puede afirmarse, en resumen, que no puede asumirse un derecho de imposición del Estado en el que se realiza el trabajo sobre la base del art. 15, apdo. 1 del CDI Suiza-EAU si una indemnización por despido no compensa efectivamente el trabajo realizado en el Estado en el que se realiza el trabajo, aunque tenga su fundamento en una relación laboral (anterior). Por consiguiente, procede confirmar el resultado de la sentencia BGE 143 II 257. Es irrelevante que el pago en cuestión no esté comprendido en el artículo 15, apartado 1, del

8 Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63).

9 Del mismo modo Lang, «Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen», en: Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr (Edit.) *Körperschaften im Steuerrecht, FS für Nikolaus Zorn* (2022) 369 (sigue en 372) en vista de la jurisprudencia idéntica del BFH.

10 Más detallado en Dommes, *Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2012) 42.

11 Para ello véase Dommes, *Pensionen*, op. cit., 38 y siguientes; Toifl, «Pensionen im DBA-Recht», en Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Edit.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003) 287 (302).

12 Véase, Lang/Siller/Zolles, «Chapter 19 Austria: Termination Payments», en Kemmeren et al (Edit.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (2017) 227 (231 y siguientes); como también Knotzer, «Die Auszahlungsphase im Rahmen der Abfertigung neu bei deutsch-österreichischen Grenzgängern», SWI 2022, 17 (20); Se adopta una actitud crítica con respecto a la asignación de una indemnización por despido en función del carácter de la prestación, por ejemplo, en Schuch/Stefaner, «Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht», en Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Edit.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003) 251 (261 y siguientes).

Modelo de la OCDE sino que deba tratarse como otros ingresos en el sentido del artículo 21 del Convenio Modelo OECD, como asumió el Tribunal Supremo Federal en el asunto BGE 143 II 257 E. 7.2 (véase también la sentencia del Comisario Especial británico de 10 de abril de 2008 *Resolute Management Services Ltd v R & C Commrs* [2008] Sp C 710, pto. 38; probablemente también la Sentencia del *Conseil d'État* francés núm. 351065 de 4 de octubre de 2013 E. 4 y 5), o bien la indemnización por despido se considera un ingreso en el sentido del art. 15, apdo. 1, frase 1 del Convenio Modelo OECD, que no cumple los requisitos del art. 15, apdo. 1, frase 2 del Convenio Modelo OECD (de ahí la citada jurisprudencia reiterada del BFH). Desde la perspectiva del Estado de residencia, el factor decisivo es que el art. 15 del CDI CH-EAU no atribuye un derecho de imposición al (antiguo) Estado de la actividad por la indemnización por cese de actividad y, por lo tanto, el Estado de residencia no está obligado a corregir la doble imposición en virtud del art. 22 del CDI Suiza-EAU.»

También es interesante la cuestión –que el Tribunal Supremo Federal no ha de tratar aquí– de cómo se interpretaría una disposición de un CDI inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OECD si dicho CDI se hubiera celebrado habiendo tenido ya conocimiento de la versión del Comentario Modelo OCDE de 2014. En este caso, puede decirse que el Comentario de la OCDE es una «herramienta interpretativa importante», pero no es el único factor decisivo para la interpretación. Según la opinión adoptada en el Comentario de la OCDE de 2014, las indemnizaciones por despido abonadas por el empleador al empleado al término de la relación laboral deben, en caso de duda, considerarse remuneraciones correspondientes a los últimos doce meses de la relación laboral y, en consecuencia, tributar de conformidad con el art. 15 (1) del Convenio Modelo OCDE en el Estado de la actividad o en el Estado de residencia, o en ambos Estados a prorrata¹³. Sin embargo, el propio texto del acuerdo no indica que un periodo de doce meses deba ser decisivo en este caso.

5. Consideraciones finales

El Tribunal Supremo Federal suizo ha aprovechado la cuestión del tratamiento de las indemnizaciones por despido de los deportistas para abordar cuestiones fundamentales de la interpretación de los convenios de doble imposición y, en particular, la importancia del comentario de la OCDE, y ha llegado a resultados muy convincentes en las partes esenciales de su decisión: La versión del Comentario de la OCDE ya disponible en el momento de la celebración del acuerdo es un «importante medio de interpretación» para las disposiciones del convenio que siguen el modelo del Convenio Modelo OCDE. Al mismo tiempo, el Tribunal Supremo Federal ha dejado claro que, incluso en estos casos, el comentario de la OCDE no es en absoluto vinculante y que, a la hora de interpretar un CDI, la redacción de la disposición contractual conforme a su sentido corriente, el propósito y la finalidad del contrato, la buena fe y el contexto tienen la misma importancia.

13 Comentarios de la OCDE (2014) según el Art. 15 pto. 2.7.

El Tribunal Supremo Federal ha dejado poco margen para la consideración de versiones posteriores del Comentario de la OCDE. Negó explícitamente la calificación del Comentario de la OCDE como «práctica ulterior» («*subsequent practice*») según el art. 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena. El Tribunal suizo ha despejado algo el camino en una dirección: Las versiones posteriores del Comentario de la OCDE podrían tenerse en cuenta del mismo modo que otras publicaciones y resoluciones judiciales. Pero al hacerlo, «sólo pueden convencer por la solidez de su argumentación». En la actualidad, el uso de los comentarios posteriores casi siempre fracasaría, ya que en ellos sólo se dan opiniones jurídicas sobre las disposiciones del Convenio Modelo OCDE, pero prácticamente nunca razones que las justifiquen. Esto puede ser un indicio para que la OCDE reconsidere su praxis actual y pase a justificar sus opiniones a la luz de la disposición que se interpreta.

En cualquier caso, la calidad de la sentencia del Tribunal Supremo Federal es sobresaliente: El Tribunal Supremo suizo no sólo reflexiona sobre su propia jurisprudencia y trata de forma autocrítica las posiciones contrarias adoptadas en la literatura jurídica, sino que también tiene en cuenta la doctrina científica y la jurisprudencia de otros Estados, mucho más allá de la zona de habla alemana e incluso de Europa. Asimismo, el Tribunal Supremo Federal recurre ampliamente a la doctrina científica y la jurisprudencia de derecho internacional. El Tribunal Supremo Federal utiliza los argumentos obtenidos de estas publicaciones para aclarar su jurisprudencia anterior. Debido únicamente a la profundidad del razonamiento, es de esperar que esta sentencia atraiga la atención mucho más allá de Suiza y del mundo germanoparlante, y que los tribunales de todo el mundo la tenga en cuenta en sus decisiones sobre cuestiones relacionadas con los CDI.

TELETRABAJO Y RÉGIMENES PREFERENCIALES: UNA REFLEXIÓN SOBRE EL FORTALECIMIENTO DEL RÉGIMEN ESPAÑOL DE IMPATRIADOS¹

Daniel Santiago Marcos
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona
(España)
ORCID: 0000-0001-6487-9972

Title

Teleworking and preferential regimes: a reflection on the strengthening of the spanish impatriate regime

Resumen

El objeto de este artículo se centra en el estudio del régimen de impatriados español tras las modificaciones que se llevaron a cabo por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. La globalización ha forzado a los legisladores nacionales a adoptar medidas incentivadoras con tal de atraer a trabajadores cualificados. Entre las medidas destaca la inclusión del teletrabajo. Si bien, la configuración del régimen español de impatriados abre el debate sobre si su aplicación cumple con el contenido del artículo 31 de la Constitución Española.

Palabras clave

Competencia fiscal, régimen preferencial, teletrabajo, residencia fiscal, incentivos fiscales.

Abstract

This article focuses on the study of the Spanish impatriate regime following the amendments made by Law 28/2022 of 21 December on the promotion of the start-up ecosystem. Globalization has forced national legislators to adopt incentive measures to attract skilled workers. Prominent among these

¹ El presente trabajo se ha desarrollado en el marco del Proyecto de investigación: «Aproximación multidimensional a la vivienda: un enfoque desde el derecho tributario y del gasto público» (PID2021-127541NB-I00), dirigido por la Dra. M.^a Luisa Esteve Pardo y concedido por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

measures is the inclusion of telework. However, the configuration of the Spanish impatriate regime opens the debate on whether its application complies with the content of Article 31 of the Spanish Constitution.

Keywords

Tax competition, preferential regime, teleworking, tax residence, tax incentives.

Fecha de recepción: 6-11-2023/Fecha de aceptación: 24-11-2023/Fecha de revisión: 29-11-2023

Cómo referenciar: Santiago Marcos, D. (2023). Teletrabajo y regímenes preferenciales: una reflexión sobre el fortalecimiento del régimen español de impatriados. *Revista Técnica Tributaria* (143), 141-173

SUMARIO

1. El factor trabajo tras el auge del teletrabajo: la contextualización del problema
2. La soberanía fiscal de los estados y el vínculo personal de sujeción
 - 2.1. El concepto de soberanía
 - 2.2. La armonización en materia de fiscalidad directa: las alternativas a su ausencia
 - 2.3. El concepto de residencia fiscal y sus puntos débiles
 - 2.4. Los traslados de residencia: las intenciones de los contribuyentes
3. Los regímenes de atracción de personas físicas en el IRPF ante la globalización
 - 3.1. La competencia fiscal desleal
 - 3.2. El crecimiento de regímenes preferenciales en la UE (e internacional)
 - 3.2.1. Estado de la cuestión: el Global Tax Evasion – Report 2024
 - 3.2.2. El Código de conducta y los informes de la OCDE
 - 3.3. El régimen de impatriados
 - 3.3.1. Finalidad y tributación
 - 3.3.2. Críticas en torno a la tributación
4. Reflexiones finales
5. Bibliografía

1. El factor trabajo tras el auge del teletrabajo: la contextualización del problema

El mercado de trabajo ha experimentado cambios debido a la globalización y a la digitalización. Una muestra de ello es el uso de la modalidad del teletrabajo. Su importancia se acredita a través de los datos: el Banco de España estima que el 30,6 por ciento de los empleos podrían prestarse por medio del teletrabajo².

Esta modalidad de organizar el empleo implica prestar el servicio fuera del centro de trabajo ordinario del empleador. Uno de los principales efectos de tal modalidad, en el plano jurídico-financiero, recae sobre la seguridad jurídica por la que se caracterizaban las reglas fiscales referidas al factor trabajo. La doctrina es clara: las personas no son elementos sedentarios, el trabajo ha dejado de ser un factor inamovible³. Esto es así porque las empresas, con el paso del tiempo, incrementan su grado de digitalización y, en paralelo, exigen a sus empleados competencias tecnológicas más precisas que tengan como contrapartida un alto valor calificable.

Resulta evidente que, en vista al ordenamiento jurídico de la Unión Europea (en adelante, UE), la movilidad debe atajarse a través de normas óptimas, pues la circulación de personas es uno de los símbolos que vertebran el sistema jurídico europeo. Así, no cualquier medida será apta para limitar ciertas operaciones altamente móviles como las que surgen con el teletrabajo. Dicho de otro modo: habrá que respetar las libertades europeas y la soberanía de los Estados a la hora de introducir cambios fiscales.

La alta movilidad que caracteriza el modelo de mercado *work from anywhere*, en atención a lo anteriormente indicado, se compone por dos visiones enfrentadas: la vanguardia que supone para las empresas y los trabajadores la posibilidad de prestar un servicio laboral desde cualquier lugar, y los retos para los Estados en la tarea de poder vincular a las personas a su territorio. Ambas visiones no encuentran el punto de encuentro adecuado. La voluntad internacional y europea para que los Estados cooperen y se coordinen pretende alcanzar la posición intermedia entre el respeto de las soberanías nacionales en materia de fiscalidad directa y la creación de normas comunes que atajen determinadas conductas perjudiciales motivadas por el auge de la alta movilidad que, en muchas ocasiones, fragmentan la competencia interna de los territorios⁴.

Este panorama quedó constatado tras sufrir la crisis sanitaria de la COVID-19 en el año 2020. Los Estados identificaron el gran potencial que se profería del teletrabajo. Unos beneficios no únicamente enmarcados en la flexibilidad de las condiciones del trabajo, sino por la tipología de trabajador que se adhería a

2 Anghel, B., Cozzolino, M. Y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *El teletrabajo en España*, Boletín económico, Banco de España, número 2, p. 15.

3 Kostic, S. (2019), «Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization» en Kluwer International Tax Blog y Kostic, S. (2019), «In search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties», *World Tax Journal*, volume 11, número 2, p. 201.

4 Dagan, T. (2022), «Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty – Refining the Challenges», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76, número 7, p. 323.

la modalidad organizativa comentada. De este modo, los ordenamientos internos modificaron ciertos regímenes fiscales con la finalidad de ofrecer una tributación más laxa a cambio de que los nuevos perfiles de teletrabajador decidieran trasladar su residencia fiscal. Lo preocupante de todo ello es, como más adelante detallaremos, la generalización de este tipo de regímenes; ya no sólo aplicable a los trabajadores altamente calificados, sino también respecto de aquellos que teletrabajen.

La aplicación de tales reglas de atracción de nuevos residentes ha sido objeto de análisis por parte de los organismos internacionales y europeos. En el ámbito internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en lo sucesivo, OCDE) publicó el *Harmful Tax Competition*. El documento estableció las reglas básicas para combatir la competencia fiscal perjudicial. Una de las reglas fue el control de los regímenes fiscales preferenciales. En el ámbito europeo, la Comisión Europea elaboró el Código de Conducta por medio del cual los Estados miembro se comprometieron a informar sobre aquellas medidas vinculadas a la competencia fiscal tanto en materia de fiscalidad empresarial como en rentas obtenidas por trabajadores (última propuesta de la Comisión Europea).

A pesar de la atención que se pone sobre los regímenes preferenciales, los Estados miembro siguen reforzando o configurando *ex novo* este tipo de sistemas de atracción de trabajadores, ejecutivos o profesionales en general. Todo ello, a la vista del potencial que ostentan y de las inversiones que para un Estado puede suponer la entrada de esta tipología de trabajadores. En el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario español se indicó que los actuales regímenes de impatriados ya no buscan, únicamente, capital humano; sino nómadas digitales⁵ por medio de una tributación cada vez más incentivadora lo cual puede conllevar ciertos riesgos en torno a la idea de mantener un sistema tributario justo tal y como manifiesta el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE).

En 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 (en adelante, LIRPF) se prevén dos regímenes que prueban que el legislador español también configura prácticas fiscales para ganar competencia. En concreto, es destacable la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF y el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español establecido en el artículo 93 del mismo texto legal. El primero tiene como esencia la internacionalización de los trabajadores españoles, pues como indica el ordinal primero de la letra p), los trabajos serán realizados para una empresa radicada en el extranjero. El segundo es un régimen que verdaderamente representa un reto para la competencia fiscal española y ha sido calificado de preferencial en los informes anteriormente mencionados. Este régimen, como se verá, establece una tributación mucho más

5 AA.VV. (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Ministerio de Hacienda y Función Pública, p. 611.

reducida que la que se aplica a cualquier otro residente fiscal en España que no se beneficie de la medida. En su ámbito subjetivo se incluyeron los teletrabajadores internacionales lo cual refleja el interés del legislador en acaparar a los nómadas digitales que, desde España, presten sus servicios en remoto para una empresa radicada en el extranjero⁶.

Como podemos observar, el mercado se está adaptado a las nuevas formas de prestar los servicios. Para BERETTA esta modalidad de empleo permitirá a las empresas que sus trabajadores puedan prestar el servicio sin limitaciones geográficas, pues «*los empleados podrían trabajar a distancia desde su estado de residencia o desde un país distinto al de su empleador o del establecimiento permanente que paga el salario al empleado. Los trabajadores también podrían cambiar de ubicación con frecuencia, viviendo como nómadas digitales que permanecen en un país durante unos meses o menos de un año*»⁷. Sin embargo, el efecto negativo lo destaca PISTONE. Este autor subraya el desajuste estructural que producirá la flexibilidad locativa del teletrabajo sobre las reglas de distribución del poder impositivo⁸.

En vista a lo indicado podríamos preguntarnos si el teletrabajo ha agravado aún más los retos que asumía el sistema fiscal internacional (y nacionales) a causa de la digitalización. En este punto, habría que plantearse la siguiente pregunta: ¿Los Estados brindan seguridad jurídica ante el incremento de la competencia perjudicial? O, podríamos formularlo desde otra perspectiva: ¿Qué ocurre cuando los legisladores nacionales son quienes tensionan el sistema impositivo? Como se expondrá, en el caso del legislador español la introducción del teletrabajo en el régimen preferencial de impatriados del indicado artículo 93 de la LIRPF debilita puntos de nuestro ordenamiento que ya de por sí eran débiles lo cual puede generar una sensación de injusticia y, como bien destaca la doctrina, contribuir a un aumento de la elusión⁹.

2. La soberanía fiscal de los estados y el vínculo personal de sujeción

En este punto se tratarán diversas cuestiones que están estrechamente vinculadas. En primer lugar, se conceptualizará el término de soberanía fiscal, pues es la justificación que los territorios poseen para ejercer una posible competencia fiscal perjudicial. En segundo lugar, se analizará la ausencia de armonización sobre la fiscalidad directa en la UE y las posibles alternativas que se contemplan para afrontar el reto que suponen los regímenes fiscales preferenciales. En tercer lugar, habrá que considerar el concepto de residencia fiscal al ser el punto de referencia para el ejercicio de la soberanía fiscal. Por último y,

6 El teletrabajo se introdujo tras la entrada en vigor de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en adelante, Ley 28/2022).

7 Beretta, G. (2022), «Work on the Move»: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties», *International Tax Studies*, IBFD, p. 13 (Traducción personal).

8 Pistone, P. (2021), «Article 15: Income from Employment», *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico en fecha 16 de octubre de 2022).

9 Arana Landín, S. (2020), «Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10, (BIB 2020/11303).

en cuarto lugar, se tratará de exponer la problemática que gira en torno a la opción de cambiar de residencia lo cual no siempre tiene que considerarse como una actitud reprochable.

2.1. El concepto de soberanía

Los Estados configuran regímenes preferenciales en el uso de su propia política fiscal. Esta capacidad deriva del concepto de soberanía fiscal. En palabras de BORRAS RODRÍGUEZ este término es entendido como «*el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial*»¹⁰. Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR indica que en el ámbito de la fiscalidad internacional la soberanía originaria de los territorios se descompuso en dos partes: la primera, simboliza que el poder impositivo de una jurisdicción prevalece sobre el poder de un estado extranjero, y la segunda, que este poder originario debe aplicarse teniendo en cuenta la colectividad internacional¹¹. En resumen, la coordinación será clave para establecer cualquier tipo de medida que forme parte de la fiscalidad internacional.

Convivir en colectividad implica configurar políticas fiscales nacionales asegurando que las mismas no supondrán un obstáculo a las libertades comunitarias (en el marco de la UE). Especialmente, cuando se trata de implantar medidas fiscales de atracción de nuevos residentes. En atención al *Global Tax Evasion Report 2024* elaborado por el Observatorio Fiscal de la UE, desde 1995 el número de regímenes preferenciales ha pasado de 5 a 28 en la UE y en Reino Unido¹² debiendo soportar el conjunto de los Estados el coste financiero por la existencia de tales regímenes. A pesar de ello, no parece que los legisladores nacionales se hayan planteado rebajar ciertas actitudes, sino todo lo contrario. La tendencia actual es crear políticas fiscales de atracción de perfiles de trabajadores altamente competitivos como los que encontramos en la nueva configuración del artículo 93 de la LIRPF tras la inclusión de los teletrabajadores. Tal panorama causa cierta presión colectiva entre territorios. Así, FERREIRA LIOTTI indica que los Estados optan por adoptar medidas tributarias más laxas para proteger sus soberanías fiscales respecto al poder de otros Estados perjudicándose mutuamente en esa «carrera» hacia el sistema más incentivador¹³.

La OCDE en una nota explicativa indicó que «*algunos países han introducido medidas unilaterales, ciertas administraciones se han mostrado más agresivas y algunos profesionales han denunciado un incremento de la inseguridad jurídica como resultado de la evolución de la economía global*»¹⁴. De esta forma, se

10 Borrás Rodríguez, A. (1974), *La Doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 19.

11 López Espadafor, C. M. (2018), «Recorrido transnacional de la soberanía tributaria», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, número 1, p. 314.

12 AA. VV. (2023): *Global Tax Evasion Report 2024*, p. 55.

13 Ferreira Liotti, B. (2022), «Limits of International Cooperation: The concept of «Jurisdiction Not to Tax» from the BEPS Project to Globe», *Bulletin for International Taxation*, p. 63.

14 OCDE (2015), *Nota explicativa*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios. En <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (último acceso en fecha 15 de octubre de 2023).

aprecia cierta tensión entre los sistemas impositivos nacionales demandando la OCDE serios consensos para afrontar este tipo de competencia fiscal.

2.2. La armonización en materia de fiscalidad directa: las alternativas a su ausencia

La globalización produce el efecto de que cualquier tipo de medida nacional tendrá un resultado a nivel internacional. Cuando los Estados, en el ejercicio de su soberanía, configuran normas que afectan al ámbito de la fiscalidad directa es conveniente que las consecuencias de tales actos sean mesuradas. El motivo es claro. En el ámbito de la UE no existe base jurídica para proceder a una armonización en materia de fiscalidad directa¹⁵ lo cual puede producir un grave peligro sobre la competencia fiscal de los Estados, de ahí que sea necesaria cierta coordinación. Es cierto que contamos con una red de Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI) cuyo principal propósito, según la mayor parte de la doctrina internacional, es contribuir a la armonización de las normas fiscales; aunque, en la práctica, puedan sucederse conflictos como los de doble residencia, pues términos como el de residente se reserva a los legisladores nacionales¹⁶.

Hay que tener en cuenta que al no existir armonización la competencia fiscal no se puede soslayar. Pero, como se señaló con anterioridad, no es un hecho que, a primera vista, sea negativo, es decir, los posibles obstáculos que se pueden encontrar en ciertas libertades europeas como la libre circulación no se resumen en una falta de armonización de las disposiciones que recaen sobre los impuestos directos; sino más bien, en las herramientas que los Estados acuerdan para cooperar y coordinarse entre sí¹⁷. Buenas prueba de ello lo encontramos expuesto en el informe final sobre la Acción 5 *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*. En dicho documento la OCDE indicó que no se pretendía promover una armonización sobre impuestos como los que recaen sobre la renta; sino, sobre aquellas medidas que distorsionan la localización de las actividades poniendo el foco, como ya se ha adelantado, sobre criterios comunes y marcos cooperativos para alcanzar una soberanía fiscal efectiva entre Estados¹⁸. Está claro que como bien apunta el profesor LASARTE ÁLVAREZ «las disparidades del tratamiento tributario de personas, bienes, servicios y capitales que se mueven libremente por el territorio europeo obstaculizan la integración económica y el funcionamiento

15 Cortés Martín, J. M. (2014), «Sobre la escasa armonización de la fiscalidad y sus consecuencias para las libertades fundamentales del mercado interior» en J. Ramos Prieto (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna Y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 420.

16 Brauner, Y. (2020), «The True Nature of Tax Treaties», *Bulletin for International Taxation*, volume 74, num. 1, p. 32; Mendoza López, D. T. y Váldez Aguirre, F. (2019), «El nuevo MC OCDE para la lucha contra la evasión fiscal internacional», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, número 12 (Versión electrónica [BIB 2019/9540]).

17 Cortés Martín, J. M. (2014), *Op. cit.*, p. 426.

18 OCDE (2016), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>, pp. 14-15.

*del mercado interior, provocando competencia desleal (...)*¹⁹, pero en la práctica se está apostando por una estrategia de coordinación fiscal para afrontar la competencia fiscal perniciosa, pues no vulnera la soberanía de los estados; sino todo lo contrario, implicaría que sus competencias pudieran desarrollarse de forma más eficiente y justa²⁰.

En este sentido se han desarrollado medidas relevantes. En 2009 se creó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales cuyo fin es incentivar la transparencia fiscal y, en la actualidad, lo conforman más de 160 territorios. Posteriormente, Estados Unidos reformó su Código Tributario con el fin de que las entidades financieras informaran de las cuentas que disponían sus nacionales dando lugar al sistema FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). La UE, en el año 2011, inició un proceso de aprobación de Directivas sobre cooperación administrativa (las conocidas DAC) tomando como punto de partida la Directiva 77/799/CEE, derogada por la Directiva 2011/16/UE con efectos a partir del 1 de enero de 2013. El ámbito de aplicación de tal texto europeo se fue ampliando para ir introduciendo más obligaciones en la materia. La última aprobada es la Directiva 2023/2226/UE de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad incluyendo el control sobre operaciones financieras con criptomonedas.

Podemos observar que el ámbito de la cooperación administrativa ostenta cada vez más peso, de ahí que la ausencia armonización de la fiscalidad directa pueda encauzarse a través de alternativas como las expuestas.

2.3. El concepto de residencia fiscal y sus puntos débiles

El punto de referencia de los estados para ejercer la soberanía fiscal sobre los sujetos es la residencia. Se trata de un término que ha producido innumerables problemas debido a que como indica VILCHES DE SANTOS no contamos con una definición uniforme dado que son las propias legislaciones internas las competentes para desarrollar esta cuestión²¹. Prueba de ello es el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual dispone que el término residente tendrá el significado adoptado por la legislación del Estado que aplique el CDI. A pesar de no establecer una definición uniforme de residencia fiscal el Modelo de Convenio sí remarca lo siguiente: «(...) *este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*». De modo que, cualquiera que sea el vínculo personal establecido por

19 Lasarte Álvarez, J. (2014), «La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal» en J. Ramos Prieto, (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna, José Manuel y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 76.

20 Grau Ruiz, M. A. (2020), «Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria», en S. Moreno González y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 303.

21 Vilches De Santos, D. (2018), «Conflictos de doble residencia fiscal», *Documentos de Trabajo*, número 3, Instituto de Estudios Fiscales, p. 56.

los ordenamientos nacionales debe conllevar a una sujeción integral. De lo contrario, como se verá, se excluiría (o no) del ámbito de aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE.

Hay que indicar que el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE enumera una variedad de vínculos personales por medio de los cuales un sujeto es considerado como residente. El precepto lo señala del siguiente modo: «(...) esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus divisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado (...)». La variedad de posibles vínculos para exigir una sujeción plena a un sujeto respecto de un territorio ha sido criticada por algunos autores, pues son de la opinión de que con tan solo un único vínculo ya se dota al precepto de exactitud²². No obstante, debemos aceptar que los Estados gozan de autonomía en esta materia, y con ello, la posibilidad de moldear su competencia fiscal de forma unilateral o bilateralmente²³. En consecuencia, como acto seguido se expondrá, los diferentes Estados que siguen la estela del Modelo de Convenio de la OCDE han normatizado un conjunto de criterios dispares. Entonces, para algunos, el papel de los CDI no ha tenido el efecto armonizador esperado²⁴.

Si trasladamos esta misión encargada por el Modelo de Convenio a nuestra Ley del IRPF podemos identificar en el artículo 9.1 varias circunstancias que conllevan la sujeción mundial, es decir, un residente fiscal español tributará en España por todas sus rentas con independencia del lugar donde se hayan originado. El primer criterio se encuentra en el artículo 9.1.a) de la LIRPF según el cual se considerará residente fiscal en España a aquel que permanezca más de 183 días en el país durante el año natural. Acto seguido, en la letra b) del mismo apartado se encuentra el segundo criterio que establece que el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del sujeto radique en territorio español, ya sea de forma directa o indirecta. Para acabar se dispone el criterio familiar. Se trata de una circunstancia configurada como una presunción *iuris tantum*, según la cual un sujeto será considerado residente en España si reside en el país su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de él.

Como hemos señalado, la configuración de las circunstancias queda en manos de los legisladores nacionales. En el caso de Italia se toma como umbral el período de 183 días en el cual el individuo debe cumplir alguna de las siguientes condiciones: estar inscrito en el Registro del municipio de residencia; lugar donde radica su domicilio (entendido como sede de negocios e intereses) o, lugar de residencia habitual²⁵. Como vemos, se acuden a criterios de carácter formalista junto con otros (los dos últimos) relacionados con hechos y circunstancias. En la normativa portuguesa se exige la presencia durante más de 183 días (con-

22 Borg Olivier, T. (2017), «Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 (1) OECD», *Intertax*, núm. 1, volume 45, Kluwer Law International BV, p. 83.

23 García Prats, F. A. (2013), «La residencia fiscal y el Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, número 146, p. 159.

24 Serrano Antón, F. (2006), «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal», *Documentos*, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales, p. 7.

25 Artículo 2.2 del Decreto Presidencial de 22 de diciembre de 1986, número 917.

secutivo o no) dentro del año natural; si fuera el tiempo de presencia, será también considerado residente fiscal en Portugal si existe una vivienda cuya intención sea mantenerla y ocuparla²⁶. En Alemania se dispone en el artículo 1.1 de su ley de renta (*Einkommensteuer* –EstG–) que estarán sujetos de forma plena aquellos que tenga un domicilio o su residencia habitual en el territorio. La residencia habitual se identifica a través de una serie de hechos que manifiestan permanencia que será presumida si es superior a seis meses, y la intencionalidad será utilizada como «indicio» por las autoridades fiscales²⁷.

La configuración de las circunstancias establecidas en el artículo 9.1 de la LIRPF son cuestionables desde el punto de vista de si se hallan o no adaptadas a la movilidad que impera en el actual mercado laboral. Con el aumento de la deslocalización y la aparición de modalidades de trabajo como el teletrabajo resulta cada vez más complejo establecer una conexión territorial para determinar la residencia fiscal, al menos, en territorio español. Esto puede dar paso a dos problemas: el primero, la aplicación restrictiva y autoritaria del artículo 9 de la LIRPF por parte de la administración tributaria española y los órganos judiciales, y el segundo, el beneficio fiscal que pueden obtener ciertos sujetos en base a la mala configuración legislativa de las reglas para determinar la residencia fiscal en nuestro territorio. Claramente, el segundo de los problemas se relaciona con los regímenes especiales contemplados en nuestra LIRPF para atraer a trabajadores cualificados y, ahora, también a teletrabajadores; en cambio, el primero de los problemas podría resultar gravoso para aquellos que no desean beneficiarse de medidas que pueden ser criticables desde el punto de vista de la competencia fiscal.

Ambos problemas parten de la necesidad de reformular las circunstancias establecidas en el artículo 9 de la LIRPF. Para ello, habrá que hacer reiteradas menciones al artículo 4.2 del Modelo de la OCDE el cual enumera las reglas de desempate para poder resolver conflictos de doble residencia y, a pesar de no ser del todo apropiadas para acometer situaciones de alta movilidad, sí que son más acertadas en contraste con las expuestas en la LIRPF.

De este modo, hay que iniciar la crítica sobre el periodo impositivo establecido en el artículo 9.1 de la LIRPF. La letra a de tal precepto requiere de una permanencia de 183 días para considerar residente fiscal en territorio español a un sujeto. El problema que identificamos es que tal plazo se enmarca en un año natural; no hay posibilidad de examinar un periodo de tiempo que abarque dos años naturales distintos. Este requisito tan restrictivo no casa con las exigencias del actual mercado en el que las operaciones de alta movilidad como las de teletrabajo son cada vez más comunes.

En este punto lo conveniente es que España se ajuste al contenido establecido en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. Para ser precisos, el párrafo 10 de los Comentarios al precepto indicado del Modelo de Convenio indica que si un sujeto ha residido en dos Estados diferentes y ambos territorios

26 Artículo 16 del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) aprobado por la Ley número 82-E/2014, de fecha 31 de diciembre.

27 Chico De La Cámara, P. (2013), «La residencia fiscal de las personas físicas en el Derecho comparado», en P. Chico De La Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 90-91.

ostentan la potestad tributaria de gravar por medio del criterio de la permanencia se permitirá que el periodo pueda fragmentarse de forma proporcional entre ambos Estados. Además, el Modelo de Convenio, en otro de sus preceptos, en concreto en el artículo 15.2.a), el cual trata de establecer las reglas para distribuir el poder impositivo respecto de las rentas del trabajo permite, conforme a lo expuesto en el párrafo 4 de los Comentarios de este precepto, que la exigencia de los 183 días puede examinarse dentro de cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado para así, confrontar la tendencia abusiva por parte de algunas personas que se aprovechaban de las diferencias entre sistemas fiscales nacionales²⁸.

Otro problema también respecto al criterio de la permanencia es la ausencia de definición de lo que debe entenderse por «permanencia efectiva». La norma no lo establece expresamente, pero la conflictividad en torno a este criterio demuestra la necesidad de identificar qué tipo de permanencia pretendía el legislador. Una posible respuesta la podemos encontrar en los pronunciamientos del Tribunal Supremo respecto de las ausencias esporádicas. El Tribunal Supremo precisó que la ley no desea dejar a voluntad del individuo la residencia habitual y de ahí que señale que «*la noción de ausencias esporádicas se configura de «(...) un elemento fáctico que atienda exclusivamente al dato objetivo de la duración o a la intensidad de la residencia fuera del territorio español» (...) el propósito de retorno a España (...) no puede servir de fundamento para delimitar si una ausencia es esporádica o no*»²⁹. La finalidad de la Ley, en esta cuestión, es huir de las intenciones que tenga el individuo, por ello apuesta por la objetivación por medio de un análisis temporal de la ausencia³⁰. El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en la resolución de fecha 25 de abril de 2023 también aludió a la objetividad en la determinación de la permanencia con el añadido de que para proceder a su computo se integrarán los días atendiendo a tres grados de vinculación: la presencia certificada, los días presuntos y las ausencias esporádicas. Respecto a esta última, el TEAC entiende que sirven de refuerzo para el tiempo que resta por alcanzar respecto al período de los 183 días: un añadido que podría ser excesivamente objetivo traduciéndose en una expansión artificial del impuesto para vincular a más residentes al territorio español³¹.

Nuestras críticas también se extienden sobre las circunstancias establecidas en el artículo 9.1.b) de la LIRPF. Es decir, sobre el criterio del núcleo de intereses económicos y sobre el criterio familiar. En primer lugar, ambos criterios deberían aplicarse de forma conjunta tal y como contiene el artículo 4.2.a) del Modelo de Convenio de la OCDE. Con ello, se abandonaría la presunción *iuris*

28 Sobre este precepto, véase el estudio de De Broe, L. (2015), «Article 15. Income from Employment» en *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 4 ed, vol. 1, Kluwer Law International, Países Bajos.

29 STS 1850/2017, de 28 de noviembre de 2017, núm. Recurso 812/2017. F.J. 5. ES:TS:2017:4306

30 Baena Aguilar, A. (1994), *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, p. 104.

31 Véase Macarro Osuna, J. M. (2018), «Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español», *Documento de Trabajo*, número 8, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 39-67.

tantum que recae sobre el vínculo familiar. Lo adecuado, al fin y al cabo, es que la normativa española dispusiera el concepto de intereses vitales en la línea de los CDI y que se sustituya la fragmentación existente entre el concepto de núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos con respecto de la presunción familiar³².

En la misma línea, CUBERO TRUYO y TORIBIO BERNÁRDEZ se posicionan a favor de modificar los criterios y tomar como punto central el criterio de los intereses vitales al ser una circunstancia lo suficientemente amplia como para incluir una serie de reglas complementarias que admitan prueba en contrario situando el criterio familiar en un sentido próximo al expuesto en el MC OCDE³³. Un claro ejemplo de la efectividad que podría alcanzarse con ello se estableció en el asunto *Ryborg* donde TJCE (actual TJUE) estableció que los vínculos profesionales y personales, junto con su duración, deben evaluarse de manera acumulativa³⁴. En consecuencia, creemos adecuado que los vínculos familiares también son un indicio relevante a la hora de evaluar la posible residencia fiscal de un trabajador que realiza teletrabajo, ya que este tipo de trabajo puede provocar una dispersión geográfica de los vínculos laborales y personales³⁵.

En último lugar, es preciso añadir otra crítica respecto al criterio de intereses económicos o patrimoniales. Se trata de un criterio objetivo, pero a nuestro juicio debería considerar, de forma limitada, las intenciones del sujeto. Pensemos, por ejemplo, que el valor de las acciones o participaciones que un sujeto ostenta en sociedades radicadas en España supera el valor de los intereses radicados en otros territorios, ¿sería suficiente para vincular al sujeto a España si nunca ha estado físicamente en este país? La respuesta es compleja, ya que exigir una cierta subjetividad podría hacer que este segundo criterio establecido en el artículo 9.1.b) de la LIRPF sea inaplicable.

32 Martín-Abril y Calvo, D. (2022), «Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes», en *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, Instituto de Estudios Económicos, p. 644. En el Libro Blanco de 2022 se propone que el criterio de los intereses económicos se integre con el familiar para que haya una mayor coherencia en los CDI y, en especial, un mayor avance en lo que respecta al teletrabajo. Véase en AA.VV. (2022), *Op. cit.*, pp. 592-593.

33 Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019), «Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, (Versión electrónica [BIB 2019/9529]).

34 STJCE de fecha 23 de abril de 1991, asunto *Ryborg*, C-297/89, párrafo 19 de la sentencia. En dicho caso, el señor Ryborg, ciudadano danés, en el año 1973 emigra a Alemania donde había encontrado un trabajo y un alojamiento. Sin embargo, a lo largo de los años pernoctaba de forma regular en Dinamarca, en casa de una amiga. Con la finalidad de identificar la «residencia normal» a los efectos de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, el TJCE acude al artículo 7 de la Directiva mencionada que establece las reglas para determinar la residencia y así, decidir si el señor Ryborg reside en el Estado donde trabaja y tiene el alojamiento o bien, en el Estado donde pernocta de forma regular.

35 García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 176.

2.4. Los traslados de residencia: las intenciones de los contribuyentes

Tras exponer algunas cuestiones generales y controvertidas del concepto de residencia fiscal es preciso ocuparnos de aquellas situaciones en las que los contribuyentes desean desplazarse a otros territorios.

Concebir que residiremos siempre en un mismo territorio, antes, podía tener más sentido, pues las barreras de movilidad eran mucho mayores y el mercado no precisaba trabajadores más allá de lo que ya tenían en el lugar donde el centro de trabajo radicaba. Tampoco existían las tecnologías como ahora las conocemos, de modo que los trabajadores no se planteaban prestar su servicio en otro lugar y, menos aún, con el fin de beneficiarse del clima (como ocurrió con el teletrabajo), de la cercanía con la familia o, también, del tipo de sistema impositivo.

En el plano impositivo existe el término «economía de opción». Este término implica, como bien apuntó MENÉNDEZ MORENO, la oportunidad de «*conceder a los obligados tributarios la posibilidad de elegir alternativamente entre dos normas o regulaciones distintas*»³⁶. El profesor indica, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (la sentencia de 140/2021, de 3 de noviembre), que la opción se compone de dos elementos: el objetivo y el volitivo. Por el primero se ofrece al sujeto la posibilidad de aplicar dos normas alternativas. Por el segundo se expresa la voluntad libre de beneficiarse o no.

La opción puede trasladarse a la elección del sistema impositivo. En principio, aunque no aparezca expresamente, el artículo 8.2 de la LIRPF contempla la posibilidad de que un contribuyente cambie de residencia. Aunque las motivaciones del cambio sean fiscales, a primera vista, no tendría por qué ser sancionable. Un supuesto similar ocurre a nivel autonómico, en el marco del artículo 72 de la LIRPF. En ambos casos intervienen las presunciones, una herramienta que debe utilizarse con coherencia en aras a evitar ciertas arbitrariedades, es más, actuar de este modo podría atentar contra el artículo 19 de la Constitución Española³⁷.

Las presunciones son fácilmente reconocibles en los preceptos de la LIRPF anteriormente indicados. En el caso del artículo 8.2 de la LIRPF se establece la llamada «cuarentena fiscal» sobre aquellas personas que trasladen su residencia a un territorio considerado como una jurisdicción no cooperativa. En consecuencia, continuarán siendo considerados como residentes fiscales en España en el período impositivo en que se realice el traslado y en los siguientes cuatro períodos impositivos. Así, es como el legislador aplica una presunción *iure et de iure* de que el contribuyente actúa de forma fraudulenta³⁸. La opción en estos casos acaecerá cuando el

36 Menéndez Moreno, A. (2022), «Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica», *Quincena Fiscal*, número 11 (BIB 2022/1970).

37 La opción de que un sujeto fije su residencia donde libremente desee en el territorio nacional. Incluso también podría quebrar lo dispuesto en los artículos 21 y 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

38 Cámara Barroso, M. C. (2018), «Luces y sombras de la residencia fiscal extendida», *Documentos de Trabajo*, número 7, Instituto de Estudios Fiscales, p. 70.

cambio de residencia sea real y no realizado por medio de vías artificiosas³⁹. De este modo, estamos completamente de acuerdo con MEDINA CEPERO quien denuncia que el legislador no distingue entre fraude fiscal y economía de opción⁴⁰. Debiendo ser el primero probado y no presumido.

Lo mismo sucede en el ámbito de cambios de residencia entre Comunidades Autónomas (en lo sucesivo, CCAA), pues en el artículo 72.3 de la LIRPF en el que se presume que no ha existido un cambio de residencia si concurre alguna de las circunstancias previstas en el apartado. De nuevo, y sin entrar en la mala configuración del precepto⁴¹, se trata de una presunción que culpa desde un inicio a los contribuyentes desplazados debiendo ser consciente el legislador que en un territorio donde parte de las competencias en materia fiscal están cedidas a las CCAA es bien posible que exista una tributación inferior sin que fraudulentamente se lo haya aplicado el contribuyente. Lo que ocurre es que este sujeto ha optado por hacerlo así en base a sus motivos personales.

Ahora bien, a pesar de que exista la opción de cambiar la residencia fiscal, los motivos pueden no resultar del todo éticos lo cual no implica que sean motivos prohibidos. Un ejemplo puede ser el caso de un extranjero que decide trasladarse a España para teletrabajar desde dicho territorio tal y como permite el artículo 93 de la LIRPF. De una forma u otra, los márgenes sobre los que actúa la competencia fiscal de los Estados se hallan siempre al límite entre una institución válida (como la economía de opción) y otras que no lo son o, no deberían serlo (la competencia fiscal desleal) pues atentan de pleno contra la financiación de los Estados.

3. Los regímenes de atracción de personas físicas en el IRPF ante la globalización

En este tercer punto del artículo nos adentraremos en el concepto de competencia fiscal para, posteriormente, identificar las medidas que se están tomando desde las diferentes instituciones de la UE como de la OCDE para identificar las notas perniciosas de determinados regímenes fiscales. Todo ello, con la intención de exponer las novedades del régimen de impatriados español previsto en el artículo 93 de la LIRPF tras la inclusión de la modalidad del teletrabajo internacional en su ámbito de aplicación para zanjar, el punto, con una serie de críticas a este régimen.

3.1. La competencia fiscal desleal

La competencia fiscal entre territorios no está prohibida. Ahora bien, deberían respetarse ciertos principios a la hora de legislar a nivel nacional si el obje-

39 De La Peña Amorós, M. M. (2021), «A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (BIB 2021/4925).

40 Medina Cepero, J. R. (2002), «La residencia fiscal de las personas físicas», *Boletín Aranzadi Fiscal*, número 9, parte Boletín (Versión electrónica [BIB 2002/1268]).

41 Es posible salvar el cambio de residencia permaneciendo un mínimo de tres años. Así lo afirmo la CV 2494-13, de 25 de julio de 2013 de la DGT.

tivo es atraer o incentivar traslados de residencia fiscal por medio de una tributación más laxa. Claramente, no es posible negarse a ello si contemplamos las libertades comunitarias y la esencia del mercado único; aunque ello no está reñido con poner el foco ante conductas desleales. Este tipo de actitudes pueden no conllevar el elemento de artificiosidad, pero sí supone un problema a nivel financiero⁴².

El problema más destacable, como bien indicamos al inicio del artículo, no son los sujetos; sino los propios Estados que incentivan determinadas prácticas por medio de regímenes tributarios preferenciales para así acoger a inversores, trabajadores altamente cualificados o grandes patrimonios. Tal y como indica MARTÍN LÓPEZ la competencia fiscal perniciosa provoca cinco consecuencias: la primera, el desequilibrio en el reparto de la carga tributaria; la segunda, la vulneración de los principios de justicia tributaria; la tercera, la ausencia de neutralidad fiscal en la toma de decisiones; la cuarta, el desplazamiento de la asignación de los recursos económicos en lugares donde no hay apenas tributación (perjudicando a los Estados de la fuente) y, la quinta, la erosión de los sistemas financieros nacionales⁴³.

El Observatorio Fiscal de la UE en el *Global Tax Evasion - Report 2024* indicó que el coste fiscal del total de los regímenes perniciosos es de 7.500 millones de euros y, a modo de comparación, el presupuesto del programa Erasmus de la UE es de 3.300 millones de euros al año. El beneficio fiscal medio por beneficiario es de 34.300 euros al año cuando el salario mínimo de un empleado francés a tiempo completo asciende a 16.214 euros netos anuales⁴⁴. Estos datos reflejan la importancia de la temática objetivo de análisis y así, se irá abordando en los siguientes epígrafes.

3.2. El crecimiento de regímenes preferenciales en la UE (e internacional)

Con el objeto de identificar cuándo nos encontramos ante regímenes fiscales preferenciales resulta imprescindible la lectura del *Global Tax Evasion - Report 2024* elaborado por el Observatorio fiscal de la UE junto con otros dos documentos: uno, es el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas redactado por el Consejo de la UE y, otro, el *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* elaborado por la OCDE.

3.2.1. Estado de la cuestión: el Global Tax Evasion - Report 2024

Como hemos tenido ocasión de mencionar, el Observatorio Fiscal de la UE redactó el *Global Tax Evasion - Report 2024* cuyo fin ha sido evaluar la actual dinámica de la evasión y la competencia fiscales. El informe concluyó seis pun-

42 Martín López, J. (2020), «Planificación fiscal internacional y medidas antielusión», S. Moreno González, y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 347.

43 Martín López, J. (2020), *Op. cit.*, p. 367.

44 AA. VV. (2023): *Global Tax Evasion - Report 2024*, p. 58.

tos: el primero, subraya la importancia y efectividad que ostenta el intercambio automático de información; el segundo, denuncia que se mantiene un porcentaje de beneficios trasladados a jurisdicciones no cooperativas; el tercero, destaca que la intención de implantar un impuesto mínimo del 15 por ciento se ha debilitado a causa de un conjunto de vacíos legales; el cuarto, destaca que han aumentado de forma exponencial las medidas que pueden afectar a la competencia fiscal; el quinto, identifica la creciente desigualdad existente debido a que los multimillonarios se benefician de tipos efectivos en sus impuestos personales que se sitúan entre el 0 y el 0,5 por ciento y, el sexto punto, reclama la necesidad de implantar un impuesto mínimo a personas con alto poder adquisitivo del 2 por ciento.

En nuestro caso, nos centraremos especialmente en describir el estado actual de aquellas medidas que pueden tener un impacto negativo en la competencia fiscal internacional; especialmente, en la europea. Desde 1995, los regímenes preferenciales han pasado de 5 a 28. Las características comunes de todos ellos es la existencia de numerosas exenciones y reducciones aplicables a los nuevos residentes. El Observatorio clasifica en tres los regímenes preferenciales: los primeros son aquellos que ofrecen una tributación más laxa sobre los ingresos mundiales o extranjeros en comparación con la tributación que recae sobre los no beneficiados (destacan España, Grecia, Francia, Luxemburgo, Italia, etc.); los segundos se aplican sobre ingresos obtenidos en el Estado que atrae por el hecho de realizar una actividad económica específica y a cambio, se aplican ciertas reducciones fiscales (Chipre, Finlandia, Irlanda, etc.); por último, los terceros son aquellos destinados a personas jubiladas siendo destacable el régimen portugués⁴⁵. En cifras, al menos 260.000 personas se benefician de los regímenes lo que supone un crecimiento, según el Observatorio, de 30.000 beneficiados con respecto a 2021. En España el número de impatriados asciende a 11.078 con un coste en nuestras arcas públicas de 105,78 millones de euros⁴⁶.

El coste fiscal de mantener este tipo de medidas es de 7.500 millones de euros al año. Los regímenes del Reino Unido, Holanda y Portugal son los que asumen mayores pérdidas, pues son más los sujetos que se acogen a ellos. Además, se establece una puntuación del 1 al 10 para medir el perjuicio que pueden provocar. Los criterios para estimarlo son cuatro: la duración del régimen, las condiciones de ingreso, los requisitos de actividad profesional y el tamaño del beneficio fiscal. El régimen de impatriados recibe una calificación de 5.

La duración media de los regímenes se sitúa en torno a los 7,5 años (el de España dura hasta seis periodos impositivos). En cuanto a la condición del ingreso, que se centra en la pérdida de progresividad en impuestos sobre la renta, hay que reseñar que suelen beneficiar a las rentas más altas teniendo en cuenta, en el caso de los impatriados españoles, que con una base liquidable de más de 600.000 se aplica un tipo proporcional (no progresivo) del 47 por ciento.

45 El primer ministro de Portugal, Antonio Costa, anunció el 2 de octubre de 2023 el fin de este régimen. Véase en https://cincodias.elpais.com/economia/2023-10-05/los-ricos-espanoles-buscan-el-amparo-de-la-ley-beckham-tras-10-anos-tributando-enportugal.html?noti=cincodias_mod_port?event_log=oklogin (último acceso en fecha 23 de noviembre de 2023).

46 En base a los datos establecidos en la Memoria de Beneficios Fiscales de los Presupuestos Generales del Estado del año 2023.

Estas medidas lejos de descender han aumentado. Más aun, como bien destaca el Observatorio, con la creciente movilidad y la aparición de nuevos trabajadores móviles. En este punto es destacable que los teletrabajadores son los que más se pueden beneficiar de este panorama global teniendo en cuenta que al menos un 30,6 por ciento de los trabajos podrían ser prestados de forma remota según los datos del Banco de España⁴⁷. De este modo, queda suficientemente acreditada la necesidad de implantar un control sobre la competencia fiscal de los estados.

Las oportunidades que ofrece la actual organización del trabajo permiten a los Estados incrementar los incentivos para que sus territorios resulten más atractivos; especialmente, por medio de eximir de tributación a las rentas obtenidas fuera de la fuente, es decir, son regímenes que, a nuestro juicio, incrementan la territorialidad pura y, además, como luego veremos, siguen formando parte de la red convencional. Lo cual resulta verdaderamente criticable. Seguidamente, expondremos cuáles son los criterios que siguen los proyectos de la UE y la OCDE para identificar regímenes preferenciales.

3.2.2. El Código de conducta y los informes de la OCDE

La UE y la OCDE iniciaron al mismo tiempo su andadura en la lucha contra la competencia fiscal desleal. La Comisión Europea aprobó el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial⁴⁸ a finales de 1997 mientras que, la OCDE, en 1998, elaboró el primer informe sobre competencia fiscal perjudicial. Ambos se refieren a la imposición directa, en concreto, a la actividad empresarial.

El Código de Conducta presta especial atención al lugar donde radicarán las empresas y si las mismas, a través de medidas nacionales, se benefician de niveles impositivos considerablemente inferiores. Acto seguido enumera una serie de criterios sobre los que se basa el examen del carácter pernicioso: si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes; si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional; si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas o, si las medidas carecen de transparencia, etc.

Tal es la importancia y el interés por controlar los distintos regímenes preferenciales para frenar la competencia fiscal desleal que la Comisión Europea propuso ampliar el ámbito de aplicación del Código de Conducta poniendo especial énfasis en las normas aplicables a la residencia fiscal en relación con la atracción de personas adineradas que, según la Comisión Europea, «*son una*

47 Anghel, B., Cozzolino, M. y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *Op. cit.*, p. 15.

48 Aprobado por la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

puerta trasera para atraer de forma desleal a empresas e inversiones de otros países»⁴⁹.

Por lo que respecta a la OCDE, desde la publicación de su primer informe sobre competencia fiscal perjudicial en 1998 se ha centrado en tres materias: la primera, la identificación de posibles elementos característicos de algunos regímenes tributarios que puedan incentivar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios; la segunda, las medidas de intercambio de información existentes en los Estados y, la tercera, los requisitos de actividades sustanciales. Nos centraremos, en el material atinente a los regímenes fiscales preferenciales.

En el último informe de progreso, que data de 2018, la OCDE enumera los criterios para evaluar si un régimen es dañino o no. Entre ellas destaca que contenga tipos impositivos o bases imponibles negociables; que las rentas de fuente extranjera estén exentas en el país de residencia; que no exija una actividad sustancial o que el régimen imponga tasas impositivas bajas (o nulas) sobre ingresos provenientes de actividades financieras y de otros servicios geográficamente móviles⁵⁰. Con el cumplimiento, por ejemplo, del factor de tasa impositiva baja junto con la concurrencia de otros criterios perjudiciales, para la OCDE un régimen resulta potencialmente perjudicial. Tras concluir lo anterior, el paso siguiente es averiguar si tiene efectos económicos dañinos y, para evaluarlos, habría que acudir al número de contribuyentes que se adhieren al régimen y la magnitud de las bases que se acaban beneficiando de tipos más laxos.

Visto lo anterior, es procedente evaluar si el régimen de impatriados es o no perjudicial para la competencia fiscal actual. Adelantamos que, al menos, desde un punto de vista constitucional, sí que lo sería.

3.3. El régimen de impatriados

3.3.1. Finalidad y tributación

En el año 2004 apareció en nuestro ordenamiento el, por entonces llamado, régimen fiscal especial para trabajadores desplazados, también conocido como régimen de impatriados. La finalidad originaria era potenciar la figura del impatriado, pues estaba adquiriendo una importante repercusión a nivel internacional. El impatriado es un trabajador o profesional que se desplaza a territorio español en el marco de un contrato de trabajo y, a cambio, se le aplica una tributación inferior si se compara con cualquier otro residente fiscal. Además, por medio de la aplicación de este, se considera que los beneficiarios son contribuyentes por el IRPF; aunque, tributen conforme a las reglas del Impuesto sobre

49 Para más información véase Comisión Europea (2020e), «Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras». Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM (2020) 313 final], Bruselas, 15 de julio (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020 DC0313&from=ES>).

50 OECD (2019), Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>, p. 13.

la Renta de No Residentes (en lo sucesivo, IRNR) durante el periodo impositivo en que se produce el cambio de residencia junto con los cinco periodos impositivos siguientes.

El tipo de trabajador que se adhiere al mismo tiene la cualidad de altamente cualificado de modo que, como indica SANZ CLAVIJO, se requiere una habilidad profesional⁵¹. El régimen se contempla en el artículo 93 de la Ley del IRPF (desarrollado en los artículos 113 a 120 del Reglamento del IRPF). Sin embargo, a través de la Ley 28/2022, como ya señalamos, se modificó el régimen, pues se incluyeron, entre otras cosas, el teletrabajo internacional⁵². La importancia de esta modalidad de trabajo se revela de la exposición de motivos de la Ley 28/2022 dado que subraya que a través de esta existe una alternativa a acudir al centro de trabajo de forma presencial. Además, la persona que se adhiere a dicha modalidad tiene la oportunidad de trabajar de forma remota lo cual permite con mayor facilidad realizar cambios de residencia.

Es bien conocido que este régimen es de carácter opcional y, a través de este, se permite al trabajador desplazado obtener la residencia fiscal española. A ello, se le añaden toda una serie de especialidades fiscales más propias de la tributación de un no residente durante casi seis periodos impositivos. De este modo, para obtener la cuota íntegra será de aplicación dos tipos proporcionales dependiendo de si la base liquidable supera o no los 600.000 euros. En caso de superar la cifra, se aplicará un 47 por ciento; en caso contrario, un 24 por ciento. Hay que tener en cuenta que estos tipos únicamente se aplican con respecto a las rentas obtenidas en territorio español lo cual manifiesta una clara territorialidad a pesar de que, se califique a los beneficiarios como residentes fiscales en territorio español lo cual ostenta una sujeción plena y no, limitada.

Los sujetos que forman parte del ámbito de aplicación deben cumplir una serie de requisitos. En concreto el artículo 93 de la LIRPF enumera tres condiciones: la primera, es que el contribuyente no haya sido residente en España durante los cinco periodos impositivos anteriores al año en el que se produce el cambio de residencia. En este punto, hay que añadir que la Ley 28/2022 redujo el plazo, pues anteriormente se exigían diez periodos impositivos. La segunda, exige que se produzca un desplazamiento a territorio español: tendrá que venir motivado por una de las cuatro circunstancias que el precepto cataloga. Entre ellas, se encuentra el teletrabajo.

Conviene detenernos en esta circunstancia para que el desplazamiento resulte efectivo, pues el resto no se refieren al teletrabajo. El trabajador se tendrá que desplazar a territorio español para desarrollar su actividad laboral prestada a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. El precepto dispone que el teletrabajo se adecua a lo exigido por la circunstancia en cuestión. A diferencia del desplazamiento ordinario, es decir, sin que intervenga la modalidad del teletrabajo, no será exigible una orden de desplazamiento por parte del empleador que, por cierto, no radicará en España. No obstante, es preciso que el teletrabajador disponga de un visado de teletrabajo de carácter internacional en línea a lo esta-

51 Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, p. 52.

52 Así lo dispone la disposición final tercera, punto quinto.

blecido en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internacionalización (en adelante, Ley 14/2013)⁵³.

La indicada Ley 14/2013 dedica el Capítulo V BIS a los teletrabajadores de carácter internacional. En el artículo 74 bis se establece que por teletrabajo internacional se entenderá al nacional de un tercer Estado autorizado a permanecer en España para ejercer una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio español. Claramente, como ya hemos podido indicar, la prestación de estos servicios será a través del uso de las tecnologías, pues como indica el artículo 74 ter, letra b) de la Ley 14/2023 el teletrabajador tendrá que acreditar que la relación laboral se puede realizar en remoto. Además, el apartado segundo del precepto exige que los teletrabajadores internacionales podrán exigir el correspondiente visado siempre y cuando acrediten estar graduados en universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocio de reconocido prestigio.

El desplazamiento descrito nos lleva a identificar otra cuestión de interés. Nos referimos a que este cambio de residencia exige una permanencia en el sentido contenido en el artículo 9.1.a) de la LIRPF de modo que, por coherencia, no será posible aplicar este régimen a través del resto de criterios contenido en el artículo 9.1, es decir, por disponer de intereses patrimoniales o económicos, o de vínculos familiares en territorio español. Para refutar esta afirmación basta leer lo establecido en el artículo 115 del Reglamento del IRPF que señala: *«a estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en su territorio sea superior a 183 días»*⁵⁴. Este extremo generará, a nuestro modo de ver, algunas críticas en relación con la tributación por la renta mundial de los residentes en territorio español.

3.3.2. Críticas en torno a la tributación

Una vez expuestas las características generales del régimen de impatriados y las novedades introducidas por la Ley 28/2022 es momento de enumerar una serie de debilidades o, más bien, críticas respecto a este régimen especial.

Empezaremos haciendo alusión a que en el apartado primero del precepto se indica que *«las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (...), manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas*

⁵³ Respecto al visado, la exposición de motivos de la Ley 28/2022 indica, se añade una nueva categoría de visado con una validez máxima de un año para los teletrabajadores. Sin embargo, existe la posibilidad de continuar en nuestro país a través de la solicitud de una autorización por un período máximo de tres años que será renovable por un plazo de otros dos.

⁵⁴ Véase la Consulta Vinculante (CV) 3235-13, de fecha 4 de noviembre de 2013, de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) sobre una consultante quería optar por el régimen de impatriados y expuso a la DGT que había vivido en Suiza desde 2005 y, por motivos laborales, regresa a España en agosto de 2014. La DGT afirma que *«se considerará que la consultante adquiere su residencia fiscal en España en el período impositivo 2015 si, una vez producido el desplazamiento, su permanencia en territorio español a lo largo de dicho año es superior a 183 días»*.

Físicas (...)». De dicha lectura se derivan dos notas: la primera, un sujeto adquiere la residencia fiscal española y, en consecuencia, es contribuyente de IRPF, pero y, aquí la segunda nota, tributará en base a las reglas del IRNR. En consecuencia, quedan obligados únicamente por las rentas obtenidas en territorio español.

Entre ambas notas, a nuestro modo de ver, no existe la coherencia suficiente. Esto es así si lo vinculamos al contenido del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE el cual requiere una sujeción plena y, no limitada. Esto ha generado un debate doctrinal del que aún no existen conclusiones firmes. También los tribunales se han manifestado al respecto. Así, en el caso *Aradi Bachao Andolan* suscitado en la India el Tribunal de tal país argumentó que la intención del artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE es únicamente vincular a un sujeto a una situación legal; esto es, por la realización de un hecho imponible. Esa sujeción, según el tribunal indio, no debe confundirse con una obligación de pago, pues de haberlo requerido así el Modelo de Convenio se habría establecido⁵⁵.

En esta línea, BURG indica que estar sujeto de forma limitada no justifica la exclusión de un sujeto a las reglas de un CDI. Su posición viene respaldada con un caso resuelto por la Corte Suprema Administrativa en la que un ciudadano francés se trasladó a Shanghái con su esposa e hijos y se le gravó en China, únicamente, por los rendimientos del trabajo obtenidos en este último territorio. Sobre ello, Francia señaló que no era aplicable en dicho caso el tratado por dicha territorialidad y ello impedía ser considerado por el 4.1 como sujeto residente del tratado y de ahí que se negara la aplicación de unos beneficios exigidos por el contribuyente. Sin embargo, la Corte señaló que el alcance de las obligaciones de una persona en un país no tiene incidencia en la residencia (4.1) —en dicho tratado, al menos—. Por lo que, los jueces inferiores no podían condicionar la residencia a la prueba de tributación mundial en China⁵⁶.

La mayoría de los países optan por considerar también la «sujeción» y no el «pago»: por ejemplo, Bélgica, en el que BELLENS señala que resulta razonable que no se requiera una «tributación efectiva», pues en el caso de un sujeto que no ha superado las cantidades objeto de exención y que no tributa de forma efectiva, no podría tener derecho a los beneficios del tratado⁵⁷. En vista a lo anterior, la solución debería también mencionarse en los Comentarios al Modelo de Convenio, pues este tipo de críticas parten de la indeterminación de la OCDE lo cual sirve de excusa a los Estados para configurar regímenes como el de impatriados inmersos en multitud de dudas jurídicas.

Además, no existe una seguridad jurídica de que los beneficiados del régimen del artículo 93 LIRPF permanezcan en España durante el tiempo en que prestan el propio trabajo en remoto. Este peligro lo pone claramente de manifiesto ESCRIBANO LÓPEZ el cual se pregunta «¿qué sucede si el impatriado se des-

55 Caso *Aradi Bachao Andolan* mencionado en Sanghavi, D. (2014), «Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents» *Intertax*, vol. 42, issue. 10, p. 607.

56 Burg, P. (2021), «France: Limited Tax Liability and Residence», en G. KOFLER, et. Al. (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*, Linde, p. 31. En dicho estudio se menciona la resolución emitida por la Corte Suprema Administrativa (Conseil d'Etat), en fecha 9 de junio de 2020, número 434972.

57 Bellens, A. (2010) «Belgium» en G. MAISTO, (ed.), *Residence of Individuals under Tax treaties and EC Law*, Books IBFD (acceso electrónico).

plaza y adquiere la residencia fiscal en España, pero no realiza su trabajo íntegramente en nuestro territorio, sino que teletrabaja (ej. la mitad del año) desde otro u otros territorios? El régimen seguiría siendo de aplicación, dado que el art. 93 LIRPF no exige explícitamente que el trabajo deba desarrollarse íntegramente en nuestro territorio. El legislador español, lejos de mostrar preocupación por este escenario, busca confirmar dicha posibilidad con la futura entrada en vigor de la nueva ley de «start-ups», que modificaría el art. 93 de la LIRPF para acoger de forma expresa a los trabajadores que prestan sus servicios a distancia «mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación» y cuenten con un visado para el teletrabajo de carácter internacional»⁵⁸.

Una segunda crítica la encontramos en el terreno subjetivo del régimen. Con la Ley 28/2022 claramente se amplía su ámbito de aplicación y, con ello, el coste fiscal de España para financiarlo. En la actualidad, los trabajadores considerados como altamente cualificados no encuentran limitaciones para adherirse al régimen, salvo la exclusión de los futbolistas. Además, el teletrabajo ha añadido ciertas ambigüedades por lo de siempre: la falta de concreción del legislador. Por ejemplo, cuando en el artículo 93.1.b). 1º de la LIRPF se limita a indicar que la actividad laboral deberá prestarse a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Además, exige que los teletrabajadores cuenten con un visado para teletrabajo internacional. Es en este punto cuando el precepto indicado se remite a lo dispuesto en la Ley 14/2013.

En la Ley 14/2013 se aborda esta tipología de trabajadores y entre sus múltiples requisitos se indica en el artículo 74.2 bis que *«podrán solicitar el visado o la autorización de teletrabajo los profesionales cualificados que acrediten ser graduados o postgraduados de universidades de reconocido prestigio, formación profesional y escuelas de negocios de reconocido prestigio o bien con una experiencia profesional mínima de tres años»*. Nos preguntamos en base a lo transcrito lo siguiente: ¿qué es prestigio? En una sociedad tan preparada como la actual no es posible discernir, por ejemplo, si una universidad es más prestigiosa que otra con la salvedad de las que tradicionalmente aparecen en los rankings, pues son múltiples los criterios que se tienen en cuenta. Lo anterior se traduce en una lista abierta de supuestos que, por el mero hecho de teletrabajar y, cumplir con los requisitos establecidos en la Ley 14/2013, ya pueden beneficiarse del régimen de impatriados.

A pesar de los riesgos que manifestó el Observatorio Fiscal de la UE, el Código de Conducta y los proyectos de la OCDE en materia de competencia fiscal desleal, el legislador español ha optado por fortalecer el régimen de impatriados. El contexto en que se producen las modificaciones choca con el paso atrás realizado por Portugal en relación con el régimen especial de residentes «no habituales» en vigor desde 2009. Con carácter previo a enumerar aquellos puntos del régimen de impatriados que, en nuestra opinión, permite considerarlo fortalecido, haremos una breve alusión al régimen portugués para describir los

⁵⁸ Escribano López, E. (2022), «La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos», en I. MERINO JARA (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Wolters Kluwer España, pp. 573-608.

motivos que han llevado al Gobierno de Costa a eliminarlo de su ordenamiento financiero.

En base al artículo 126 de la Ley 64-A/2008, de 31 de diciembre de 2008, y el Decreto-ley núm. 249/2009 de 23 de septiembre (en la parte III, artículos 23 a 25), estableció el régimen especial de residentes «no habituales» por la que se dejan exentas las rentas de fuente extranjeras (con matices)⁵⁹.

Tal régimen se empezó a aplicar a todos aquellos que adquiriesen su residencia portuguesa a partir del 1 de enero de 2009. Es importante tener en cuenta el contexto en el que surgió. En dichos años la crisis económica azotó gravemente a países como Portugal y España y, para tratar de solventar ciertas cuestiones derivadas de tan delicada situación surgió el régimen de «no habituales». Como bien invoca PABLOS MATEOS⁶⁰ este régimen no va dirigido al conjunto de no residentes, sino únicamente a aquellos que trabajan en sectores concretos o personas jubiladas altamente cualificadas en general. De ahí que se considere que aportan un valor añadido al país. A modo de ejemplo las profesiones que encajarían dentro de tal tipología de personas serían los arquitectos, actores de cine, profesores universitarios o inversores.

Existen una serie de condicionantes para la aplicación de tal régimen. En primer lugar, no haber ostentado la condición de residente fiscal en los cinco periodos impositivos anteriores. La adquisición de la residencia fiscal portuguesa atiende a los requisitos indicados en el artículo 16.1 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* el cual señala que deben permanecer más de 183 días durante los últimos doce meses y, si se permanecen menos de dicho plazo, se debe disponer de una vivienda con la vocación de mantenerla y ocuparla en concepto de residencia habitual.

Tras cumplir con lo establecido en el artículo anterior, el segundo condicionante del régimen es su inscripción como residente no habitual. El tercer condicionante es subjetivo, pues el régimen exige que el beneficiado aporte un «alto valor añadido» y, entre los supuestos más destacables están los pensionistas (categoría de renta H, según el Código portugués indicado e incluida en 2013 como susceptible ser acogerse al régimen que analizamos).

Una vez se concede la solicitud a dicha inscripción, los beneficiarios podrán disfrutar de las ventajas durante diez años consecutivos. Tras ello, se aplicará un tipo del 20 por ciento sobre los rendimientos del trabajo y sobre los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Así, como apunta GIL GARCÍA con el cumplimiento de estos requisitos, inferiores a los exigidos en el artículo 93 de la LIRPF, muchos teletrabajadores podrían instalarse en Portugal para acceder a un régimen durante los diez años indicados planteando la autora la posibilidad de que un teletrabajador español que opera para una empresa no residente (en España) se traslade a Portugal para beneficiarse del régimen

59 Vid. Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, p. 201.

60 Pablos Mateos, F. (2021), «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, número 17 (Versión electrónica [BIB 2021/4862]).

luso⁶¹; aunque, si se diera el caso, no será tan fácil perder la residencia fiscal en España como bien se expuso en epígrafes anteriores.

Hemos señalado que uno de los grupos que ha obtenido mayores beneficios del régimen son los pensionistas. Inicialmente, el régimen consideraba exentas de tributación las pensiones no obtenidas en territorio portugués, lo que incentivó a ciudadanos suecos y finlandeses a desplazarse y tributar estas rentas en el Estado de residencia del beneficiario, que en este caso sería Portugal. Al tributar en Portugal, no se gravarían en el Estado de origen (por ejemplo, Finlandia), evitando así la doble imposición. Esto llevó efectivamente a una situación de doble no imposición en la práctica.

Ante esta situación Finlandia denunció el CDI que tenía suscrito con Portugal desde 1971. Portugal tuvo que reaccionar y, por vía de la Ley 2/2020, de 31 de marzo de 2020, de Presupuestos del año 2020 introdujo el tipo porcentual del 10 por ciento para pensiones extranjeras. Sin embargo, esta previsión está sujeta a un régimen transitorio con lo que, aquellos finlandeses que se hubieran acogido al régimen con anterioridad a la última ley indicada pueden disfrutar hasta un máximo de 10 años⁶².

Tras detallar el régimen portugués procede señalar qué ha ocurrido para que Portugal decida poner fin a esta tributación privilegiada. Como indicamos, el primer ministro portugués, Antonio Costa, anunció el 2 de octubre de 2023 el fin de los «no habituales». Un beneficio que duraba 10 años, por lo que los españoles acogidos al mismo tendrán que plantearse otras posibilidades, pues si mantienen su residencia en el país luso tendrán que tributar como cualquier otro residente. La pregunta será si estos españoles regresaran a España para acogerse al régimen de impatriados lo cual implicaría distorsiones en el concepto de residencia fiscal, pues serían contribuyentes regidos por una territorialidad a pesar de los argumentos mantenidos anteriormente sobre su sujeción a los CDI.

En palabras del primer ministro portugués en una entrevista mantenida en la CNN *«mantener esta medida para el futuro es prolongar una medida de injusticia fiscal que no está justificada, además de ser una forma sesgada de seguir inflando el mercado inmobiliario»*⁶³. Tal posición se acredita a través del Proyecto de ley de presupuesto estatal para el año 2024 en el cual se desea poner fin al régimen indicado. Lo que también se está debatiendo en Portugal es si se mantiene un incentivo fiscal, pero limitado a la investigación científica y la innovación.

Dicho lo cual, España se mantiene en su apuesta por mejorar su régimen de impatriados. Pensemos que el requisito de no haber sido residente en España

61 Gil García, E. (2022), «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, número 193, Editorial Civitas (Versión electrónica [BIB 2022/474]).

62 Véase lo dispuesto en el artículo 329.2 de la Ley portuguesa 2/2020, de 31 de marzo de 2020, que aprueba los Presupuestos del Estado para el año 2020.

63 Para más información véase en <https://cnnportugal.iol.pt/habitacao/vistos-gold/neste-momento-nao-faz-mais-sentido-costa-anuncia-fim-da-taxacao-especial-para-residentes-nao-habituais/20231002/651b2ac9d34e65afa2f5f4cf> (consultado en fecha 10 de octubre de 2023). A pesar de ello, se mantiene una especie de régimen transitorio para aquellos que ya estaban acogidos al régimen de modo que, el tiempo que reste de esos 10 años seguirán siendo incentivados.

pasa de 10 a 5 años. Se trata de una reducción que va en consonancia con el resto de los regímenes preferenciales de la UE, pero este hecho no tiene por qué ser valorado de forma positiva. Tan solo hay que prestar atención a las acciones unilaterales de los estados en esa batalla calificada en inglés como «*race to the bottom*». El teletrabajo o los llamados nómadas digitales han aparecido rápidamente en las legislaciones nacionales lo cual no tiene por qué ser visto como un hecho acertado, sino que precisamente debería ser analizado desde el punto de vista de la competencia fiscal perjudicial. Los Estados en vista a las medidas que toman sus países vecinos, adoptan la misma postura incluso de forma más beneficiosa que el otro territorio.

Por último, y con el objeto de realizar algunas críticas desde el punto de vista constitucional es conveniente aludir a la clara asimetría respecto de los tipos progresivos aplicables al resto de los contribuyentes del IRPF tal y como se dispone en las escalas establecidas en los artículos 63 y 66 de la Ley del Impuesto. Esto es, si la base liquidable es superior a los 300.000 euros el tipo que correspondería a un contribuyente no beneficiado por el régimen de impatriados sería ya del 47 por ciento. En contraste, los beneficiados por este régimen disfrutan de un tipo del 47 por ciento, pero a partir de una base liquidable mayor a los 600.000 euros sin entrar a considerar que la horquilla de los primeros 300.000 se aplica, de nuevo, otro tipo proporcional, pero del 24 por ciento.

El tipo de gravamen es tan sólo una muestra de que el artículo 93 de la LIRPF podría ser contraria a los principios establecidos en el artículo 31 de la CE. En concreto, respecto al principio de igualdad tributaria. Tal precepto constitucional, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, STC) 62/2023, de 24 de mayo, dispone el deber que todos tenemos de contribuir al sostenimiento del gasto público⁶⁴. Como vimos en puntos anteriores, la economía de opción es una facultad que el legislador ostenta a la hora de configurar las normas. Así lo destaca la STC 134/1996, de 22 de julio, al indicar esta competencia del legislador, pero enmarcada dentro de los límites constitucionales⁶⁵.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el principio de igualdad establecido en el artículo 14 de la CE, pero en el marco del artículo 31 del texto constitucional exige al legislador un trato idéntico a aquellos que se encuentren en situaciones jurídicas iguales. Pero, habrá que valorar si aquellos que se acogen al régimen del artículo 93 de la LIRPF se encuentran en la misma situación que cualquier contribuyente del IRPF sujeto a una tributación ordinaria.

Estimamos que la respuesta debería ser afirmativa. Para motivarla entendemos que deberíamos acudir, al artículo 93.1 de la LIRPF. En este primer apartado, como ya se señaló anteriormente, los beneficiados por este régimen son contribuyentes del IRPF. Sin embargo, son contribuyentes acogidos a unas reglas especiales dispuestas en la Ley del IRNR. Pero, a fin de cuentas, son residentes fiscales en España enmarcados en un periodo transitorio que representa la propia duración del régimen de impatriados. Como hemos indicado, una parte de la doctrina estima que el artículo 4.1 del Modelo de Convenio de la OCDE no

64 F. J. 4, ECLI:ES:TC:2023:62.

65 F. J. 8, ECLI:ES:TC:1996:134.

exige una obligación de pago. Únicamente dispone que las personas estén sujetas de forma plena.

Si se parte de la idea de que los impatriados tributan de forma plena; aunque la obligación de pago quede parcialmente eximida conforme a las reglas especiales establecidas para los no residentes ello quiere decir que la situación jurídica es idéntica. Otra cosa totalmente independiente es como bien afirma la STC 20/2022 de 9 de febrero⁶⁶, que el legislador introduzca una cierta desigualdad amparada por una justificación objetiva y razonable. Claramente, este tipo de configuraciones legales, en base a GRIZIOTTI, se construyen sobre la base de *«motivos de interés general sugeridos por determinados fines económicos y sociales, que justifican, en interés del país, que algunas clases de contribuyentes no paguen impuestos, o que los paguen en menor cuantía que otras, con el fin de promover una industria nueva (...)»*⁶⁷.

La exposición de motivos de la Ley 28/2022 identificó esa «industria nueva» a la que se refería el profesor italiano, afirmando que el teletrabajo *«ha dado lugar al surgimiento de un nuevo estilo de vida denominado nomadismo digital»* junto a ello destaca que *«en una economía cada vez más globalizada e interdependiente y con un peso creciente de las empresas de base tecnológica y del trabajo a distancia con medios digitales, cobra cada vez más importancia la atracción de talento e inversión mediante la creación de ecosistemas favorables al establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia, conocidos como «nómadas digitales»*. Este cambio pareció ser motivo suficiente para que el legislador reforzara el régimen de impatriados ampliando su ámbito subjetivo y exigiendo una menor restricción de tiempo por la que no debían ser residentes fiscales en territorio español (de 10 a 5 años). Pero, como bien indica NUÑEZ GRAÑÓN, *«la admisión de desigualdades amparadas por razones ajenas a la capacidad económica, en la actualidad, está generalmente aceptada por la doctrina que, desde antiguo, había señalado la existencia de desigualdades de trato motivadas por causas ajenas a la capacidad económica, centrando su atención en aquellos supuestos en los que se pretendían alcanzar objetivos extrafiscales»*⁶⁸.

De este modo, el artículo 93 de la LIRPF en atención a la exposición de motivos de la Ley 28/2022 justifica la desigualdad tributaria y en base ello, deberíamos interpretar que es una justificación objetiva y razonable. A pesar de que se haya indicado que la igualdad es indisociable a principios como el de progresividad, generalidad y capacidad económica. Aunque no debería obviarse como bien indica la STC 60/2015 de 18 marzo que *«para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, no sólo tienen que existir una justificación objetiva y razonable, sino que las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida. De suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos»*⁶⁹.

66 F. J. 2, ECLI:ES:TC:2022:20.

67 Griziotti, B. (1958), *Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reus., p. 179.

68 Nuñez Grañón, Mercedes (1998): *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, p. 29.

69 F. J. 4, ECLI:ES:TC:2015:60.

En este punto, una parte de la doctrina ha considerado que se podría haber encauzado el régimen de otro modo para respetar, al menos, la proporcionalidad para no vulnerar el principio de igualdad y de capacidad económica. Los tipos proporcionales establecidos en el artículo 93 LIRPF es posible que produzcan una carga tributaria inferior a la que correspondería a este tipo de sujetos altamente cualificados de modo que, la capacidad económica estaría en entredicho⁷⁰. También existe la opinión de que es discutible que pueda defenderse el ámbito subjetivo, pues no va dirigido a un personal altamente cualificado que sea complejo encontrarse en España⁷¹.

Es por todo ello que, a nuestro juicio, el régimen de impatriados del artículo 93 de la LIRPF se ha fortalecido a costa de una presumible vulneración de los principios constitucionales del artículo 31 de la CE. Justificar que se cumple con la igualdad tributaria aludiendo a que las medidas son objetivas y razonables es una posición que pretende mantener esa línea encaminada a un ejercicio de la competencia fiscal por las vías más perniciosas para el conjunto de los Estados.

4. Reflexiones finales

Los Estados, en el marco de su soberanía fiscal, gozan de las competencias necesarias para configurar un sistema impositivo propio. Si bien, el ejercicio del poder impositivo se ha limitado con la llegada de la globalización. Los legisladores nacionales son conscientes que forman parte de una comunidad internacional y ello, conlleva respetar ciertas reglas. En el ámbito de la UE el respeto por las libertades comunitarias es esencial y, en el plano internacional, contamos con los CDI que sirven de guía para el reparto de la potestad tributaria, así como, para identificar la residencia de los sujetos.

A pesar de la existencia de tratados comunitarios e internacionales los Estados cuentan con la baza de que no existe armonización en materia de fiscalidad directa. La crisis sanitaria de la COVID-19 incentivó el uso del teletrabajo y, con el paso del tiempo, se identificó un incremento de la internacionalización del trabajo. Este panorama apremió a los Estados a prever en sus ordenamientos jurídicos regímenes fiscales dirigidos a la atracción de trabajadores altamente cualificados. Así es como los propios territorios incentivan los cambios de residencia fiscal otorgando, a cambio, un nivel de tributación inferior al que correspondería por su capacidad económica y, sobre todo, por su condición de residente fiscal.

España utiliza el régimen de impatriados establecido en el artículo 93 de la LIRPF para acercar hasta el territorio español a nuevos residentes, entre ellos, a los teletrabajadores. Las modificaciones que se llevaron a cabo por parte de la Ley 28/2022 respecto al régimen de impatriados ha debilitado partes de nues-

70 García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 217.

71 De Pablo Varona, C. (2008): *Op. Cit.* (Versión electrónica [BIB 2008/1985]). Tampoco encuentra justificación Gorospe Oviedo, J. I. (2010), «Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta», *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 29 (Versión electrónica [BIB 2010/1034]).

tro ordenamiento que ya de por sí no ofrecía seguridad jurídica ante el reto de la alta movilidad. Un ejemplo claro tiene que ver con la residencia fiscal.

Este término supone el vínculo personal por excelencia para someter a imposición a un sujeto en un territorio. Al no estar uniformado, los estados establecen toda una serie de circunstancias que, en el caso de las establecidas en la LIRPF, no se han adaptado a un mercado cada vez más móvil. Una posible solución sería el acercamiento a las reglas contenidas en el artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, pero los posicionamientos de España manifiestan lo contrario.

Con el auge del teletrabajo, leyes como la 28/2022 contemplaron el potencial de tal modalidad y procedieron a modificar, como hemos indicado, el régimen de impatriados en el IRPF. Así, en contra de lo que demandan los proyectos de la OCDE, el Código de Conducta y las exigencias del Observatorio Fiscal de la UE el legislador español refuerza el posicionamiento internacional del régimen de impatriados ampliando su ámbito subjetivo a favor de los teletrabajadores y reduciendo la exigencia del periodo previo para acogerse a tal régimen que pasa de ser de 10 a 5 años.

La inclusión del teletrabajo se realiza en un momento en que países como Portugal pretenden poner fin a su régimen de no habituales dado que su mantenimiento estimula la desigualdad tributaria entre residentes. No parece que a España le haya preocupado este aspecto. Acreditado queda con los cambios aplicados en la configuración del régimen de impatriados. Unas modificaciones que también podrían alejarse de los postulados que el artículo 31 de la CE pretende alcanzar.

Es patente que la estructura del régimen de impatriados es contraria a la igualdad tributaria. Se parte de que son sujetos amparados por los CDI de modo que, son residentes fiscales por sujeción plena. De lo contrario, quedaría excluidos. Todo ello, a pesar de que la obligación de pago de los beneficiados por el régimen español se encuentre limitada a causa de la aplicación de las reglas del IRNR.

La consideración de que ambos sujetos tributan de forma plena conlleva a concluir que estamos ante situaciones jurídicas iguales. La jurisprudencia ha establecido que la desigualdad tributaria no vulnerará la CE siempre y cuando se halle justificada de forma objetiva y razonable. Para ello, el legislador se escuda en razones de interés general como es potenciar la atracción de trabajadores altamente competitivos como es el caso de los teletrabajadores internacionales. Sin embargo, la proporcionalidad de la medida no se ajusta a la igualdad y a la capacidad económica, pues es difícil defender que esta tipología de trabajadores incardinados en el ámbito subjetivo del artículo 93 de la LIRPF sea difícil de encontrar en territorio español. De modo que, esta actitud demuestra que el legislador español desea competir con sus países vecinos por el mayor número de trabajadores cualificados y por las inversiones que los mismos pueden generar en territorio español.

5. Bibliografía

AA. VV. (2023), *Global Tax Evasion Report 2024*.

AA.VV. (2022), *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Anghel, B., Cozzolino, M. Y Lacuesta Gabarain, A. (2020), *El teletrabajo en España*, Boletín económico, Banco de España.

Arana Landín, S. (2020), «Globalización, robotización y digitalización: hacia una nueva concepción del nexo en materia tributaria», *Quincena Fiscal*, 10/2020 (BIB 2020/11303).

Baena Aguilar, A. (1994), *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi.

Bellens, A. (2010) «Belgium» en G. MAISTO, (ed.), *Residence of Individuals under Tax treaties and EC Law*, Books IBFD (acceso electrónico).

Beretta, G. (2022), «Work on the Move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties», *International Tax Studies*, IBFD.

Borg Olivier, T. (2017), «Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4 (1) OECD», *Intertax*, núm. 1, volume 45, Kluwer Law International BV, p. 82-102.

Borrás Rodríguez, A. (1974): *La Doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales.

Brauner, Y. (2020), «The True Nature of Tax Treaties», *Bulletin for International Taxation*, volume 74, num. 1, p. 28-48.

Burg, P. (2021), «France: Limited Tax Liability and Residence», en G. KOFLER, et. Al. (eds.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2021*, Linde.

Cámara Barroso, M. C. (2018), «Luces y sombras de la residencia fiscal extendida», *Documentos de Trabajo*, núm. 7, Instituto de Estudios Fiscales.

Chico De La Cámara, P. (2013), «La residencia fiscal de las personas físicas en el Derecho comparado», en P. Chico De La Cámara (dir.), *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 109-129.

Comisión Europea (2020), «Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras». Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo [COM (2020) 313 final], Bruselas, 15 de julio.

Cortés Martín, J. M. (2014), «Sobre la escasa armonización de la fiscalidad y sus consecuencias para las libertades fundamentales del mercado interior» en J. Ramos Prieto (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna Y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, p. 419-431.

Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2019), «Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, (Versión electrónica [BIB 2019/9529]).

Dagan, T. (2022), «Klaus Vogel Lecture 2021: Unbundled Tax Sovereignty – Refining the Challenges», *Bulletin for International Taxation*, volumen 76, número 7, p. 318-328.

De Broe, L. (2015), «Article 15. Income from Employment» en *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 4 ed, vol. 1, Kluwer Law International, Países Bajos.

De La Peña Amorós, M. M. (2021), «A vueltas con los cambios de residencia a Andorra por parte de los youtubers», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (BIB 2021/4925).

De Pablo Varona, C. (2008), «El régimen fiscal para deportistas desplazados («impatriados») y la renta de los no residentes», *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 23 (Versión electrónica [BIB 2008/1985]).

Escribano López, E. (2022), «La fiscalidad de las rentas del teletrabajador y de las empresas que los emplean en escenarios transfronterizos», en I. MERINO JARA (Dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Wolters Kluwer España, pp. 573-608.

Ferreira Liotti, B. (2022), «Limits of International Cooperation: The concept of «Jurisdiction Not to Tax» from the BEPS Project to Globe», *Bulletin for International Taxation*, pp. 63-81.

García Carretero, B. (2006), *La residencia como criterio de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Instituto de Estudios Fiscales.

García Prats, F. A. (2013), «La residencia fiscal y el Derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, número 146, pp. 153-178.

Gil García, E. (2022), «La residencia fiscal de las personas físicas: indeterminación, ubicuidad y deslocalización», *Revista española de Derecho Financiero*, número 193, Editorial Civitas (Versión electrónica [BIB 2022/474]).

Gorospe Oviedo, Juan Ignacio (2010): «Tributación de los deportistas desplazados a territorio español en el impuesto sobre la renta», en *Revista de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, número 29 (Versión electrónica [BIB 2010/1034]).

Grau Ruiz, M. A. (2020), «Cooperación administrativa, asistencia mutua y resolución de conflictos en materia tributaria», en S. Moreno González y F. J. Nocete Correa (Drs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, pp. 303-341.

Griziotti, B. (1958), *Principio de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Instituto Editorial Reus.

Kostic, S. (2019), «In search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties», *World Tax Journal*, volume 11, número 2, p. 189-225.

Kostic, S. (2019), «Rethinking Article 15 of the OECD Model in Light of Digitalization» en Kluwer International Tax Blog.

Lasarte Álvarez, J. (2014), «La competencia fiscal en el ámbito europeo. Una aproximación a la luz de las limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal» en J. Ramos Prieto, (Dir.), J. M. Martín Rodríguez, J. M. Macarro Osuna, José Manuel y M. J. Trigueros Martín (Edits.), *Com-*

petencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna, Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 57-85.

López Espadafor, C. M. (2018), «Recorrido transnacional de la soberanía tributaria», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 10, número 1, p. 306-330.

Macarro Osuna, J. M. (2018), «Supuesto de sujeción por la renta mundial al IRPF sin que medie presencia física en territorio español», Documento de Trabajo, número 8, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 39-67.

Martín López, J. (2020), «Planificación fiscal internacional y medidas anti-elusión», S. Moreno González, y F. J. Nocete Correa (Dirs.), *Introducción a la fiscalidad internacional*, Atelier, p. 341-372.

Martín-Abril y Calvo, D. (2022), «Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes», en *Libro blanco para la reforma fiscal en España: una reflexión de 60 expertos para el diseño de un sistema fiscal competitivo y eficiente*, Instituto de Estudios Económicos, p. 643-650.

Medina Cepero, J. R. (2002), «La residencia fiscal de las personas físicas», *Boletín Aranzadi Fiscal*, número 9, parte Boletín (Versión electrónica [BIB 2002/1268]).

Mendoza López, D. T. y Váldez Aguirre, F. (2019), «El nuevo MC OCDE para la lucha contra la evasión fiscal internacional», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, número 12 (Versión electrónica [BIB 2019/9540]).

Menéndez Moreno, A. (2022), «Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica», *Quincena Fiscal*, número 11 (BIB 2022/1970).

Núñez Grañón, Mercedes (1998): *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.

OCDE (2015), *Nota explicativa*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios. En <https://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (último acceso en fecha 15 de octubre de 2023)

OCDE (2016), *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267107-es>

OECD (2019), *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.

Pablos Mateos, F. (2021), «Los beneficios fiscales en el marco del reto demográfico: el caso de Portugal», *Quincena Fiscal*, número 17 (Versión electrónica [BIB 2021/4862]).

Pistone, P. (2021), «Article 15: Income from Employment», *Global Tax Treaty Commentaries*, Global Topics, IBFD (acceso electrónico)

Sanghavi, D. (2014), «Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents» *Intertax*, vol. 42, issue. 10, pp. 604-614.

Sanz Clavijo, A. (2013), «El régimen tributario especial en el IRPF de los trabajadores desplazados a España», *Documentos de Trabajo*, número 12, pp. 1-56.

Serrano Antón, F. (2006), «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal», *Documentos*, núm. 18, Instituto de Estudios Fiscales.

Vilches De Santos, D. (2018), «Conflictos de doble residencia fiscal», *Documentos de Trabajo*, número 3, Instituto de Estudios Fiscales, p. 56.

EL ANHELO REEQUILIBRIO EN LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA EXISTENCIA DE ABUSO EN EL REPARTO DE DIVIDENDOS *

Benjamín Sevilla Bernabéu
Profesor Ayudante Doctor
Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València
(España)

Title

The desired rebalancing of the burden of proof of abuse in the distribution of dividends

Resumen

A través del presente trabajo se expone la importante y reciente doctrina establecida por el Tribunal Supremo en relación con la correcta interpretación de la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos. Esta doctrina considera que recae en la Administración –y no en el contribuyente– la carga de probar la ausencia de motivos económicos válidos. Esta interpretación resulta necesaria para poder denegar la exención contemplada para los dividendos obtenidos por entidades matrices residentes en la Unión Europea controladas por sociedades de terceros Estados. Ello supone un hito importante en una materia controvertida, la cual se agudizó tras las poliédricas sentencias de los «casos daneses». Con ella se considera superada la errónea doctrina anterior del propio Tribunal Supremo sobre esta materia, y, además, parece que se recupera la línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia previa a las polémicas sentencias danesas.

Palabras clave

Carga de la prueba, abuso, beneficiario efectivo, dividendo, motivos económicos válidos.

Abstract

This article sets out the important and recent doctrine established by the Supreme Court in relation to the correct interpretation of the burden of

* Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)», Prometeo/2021/041, Generalitat Valenciana.

proof of the existence of abuse in the distribution of dividends. This doctrine considers that the Administration –and not the taxpayer– has the burden of proving the absence of valid economic reasons. This interpretation is necessary in order to be able to deny the exemption for dividends obtained by EU resident parent entities controlled by third country companies. This is an important milestone in a controversial area, which became more acute after the multifaceted judgments of the «Danish cases». With it the Supreme Court's own erroneous previous doctrine on this matter is considered to have been overcome and, furthermore, it seems that the Court of Justice's line of case law prior to the controversial Danish judgments has been recovered.

Keywords

Burden of proof, abuse, beneficial ownership, dividend, valid economic reasons.

Fecha de recepción: 6-11-2023/Fecha de aceptación: 24-11-2023/Fecha de revisión: 28-11-2023

Cómo referenciar: Sevilla Bernabéu, B. (2023). El anhelado reequilibrio en la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos. *Revista Técnica Tributaria* (143), 175-194

SUMARIO

1. Introducción
2. Consideraciones generales sobre la distribución de la carga de la prueba
3. La incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como requisito para aplicar la exención a raíz de las «sentencias danesas»
 - 3.1. Aproximación al concepto de beneficiario efectivo
 - 3.2. La incidencia del concepto de beneficiario efectivo tras las «sentencias danesas»
4. Las disfunciones en la doctrina de la Audiencia Nacional
5. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023
 - 5.1. Antecedentes fácticos
 - 5.2. Posición de la Abogacía del Estado en el recurso de casación
 - 5.3. Doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de junio de 2023
6. La carga de la prueba en un escenario post-beps: el test del propósito principal
7. Reflexiones finales
8. Bibliografía
9. Jurisprudencia
10. Doctrina administrativa

1. Introducción

La prueba ha sido un tema que, tradicionalmente, ha sido relegado a un segundo plano, quizás ello se deba a las importantes implicaciones prácticas que de él derivan; no obstante, su relevancia ha ido aumentando en los últimos años. La carga de probar la ausencia o concurrencia de motivos económicos válidos en el reparto de los dividendos obtenidos por sociedades matrices comunitarias controladas por entidades de terceros Estados es una cuestión compleja, si bien gran parte se debe a las secuelas derivadas de las «sentencias danesas».

A estos efectos, a través de este estudio analizaremos la incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como «requisito» para aplicar la exención a raíz de las sentencias danesas, pues incorpora una noción hasta la fecha extraña a la misma. Lo cual llevó aparejado numerosos y controvertidos pronunciamientos judiciales y administrativos en diferentes Estados, entre ellos, España. En este sentido, haremos una reconstrucción de los pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) y de las sentencias de la Audiencia Nacional, culminando con el estudio de la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre la correcta interpretación de la carga de la prueba en el reparto de dividendos, la cual ha quedado consolidada en las distintas sentencias dictadas el pasado mes de junio de 2023. Si bien, a pesar de la correcta interpretación, se pueden presagiar escenarios perjudiciales para los contribuyentes en la aplicación del test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de Convenios de Doble Imposición.

2. Consideraciones generales sobre la distribución de la carga de la prueba

Las normas sobre la carga de la prueba constituyen unas auténticas cargas y no obligaciones jurídicas, puesto que su incumplimiento no determina la imposición de una sanción sino el riesgo procesal de que sus pretensiones no sean aceptadas en la resolución que ponga fin al conflicto.

En nuestro ordenamiento tributario, la regla general sobre la carga de la prueba se regula en el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT). En su apartado primero dispone que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», reiterando así de forma casi idéntica el artículo 114.Uno de la LGT 1963. Asimismo, por lo que respecta al apartado segundo se establece que «los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

De su tenor literal se deriva que la carga de la prueba recaería, en principio, sobre el acreedor de la prestación tributaria, es decir, en la Administración tributaria; y los hechos que excluyen o minoran la obligación recaerían en el obligado tributario. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones que le corresponde a la Administración tributaria acre-

ditar la verdad material –incluso aquello que le resulte más favorable o beneficioso al obligado tributario–. Por tanto, la Administración tributaria deberá acreditar el hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales¹. A mayor abundamiento, si lo establecido en el apartado primero es la regla general sobre la carga de la prueba, cabe entender que el apartado segundo es una especialidad que precisamente facilita la carga de la prueba cuando corresponde al obligado tributario, de tal forma que, en vez de aportar medios de prueba concretos, puede limitarse a designar los elementos que se encuentran a disposición de la Administración tributaria².

Así las cosas, en los procesos tributarios –con excepción de los procesos de imposición de sanciones³–, los contribuyentes tienen la obligación de colaborar aportando pruebas que acrediten la exactitud de su declaración y justifiquen la operativa seguida. Ahora bien, esos deberes de colaboración constituyen una aportación de pruebas que determina la actividad de comprobación de la Administración tributaria, pero no la exime de investigar⁴. El poder-deber de los órganos administrativos de comprobar e investigar es una potestad atribuida a la Administración tributaria, enmarcada legalmente, sin perjuicio de que deba basarse en «pruebas» y, en relación con ellas, existan normas sobre la carga de la prueba⁵. No obstante, en no pocas ocasiones, ese deber de colaborar con la Administración tributaria deriva en una clara inversión de la carga de la prueba⁶.

1 Véase, entre otras, STS de 10 de octubre de 2019 (rec. n.º 2818/2019), F.D., 3º; STS de 7 de octubre de 2010 (rec. n.º 4948/2005), F.D. 3º; STS de 2 de julio de 2009 (rec. n.º 691/2003), F.D. 5º; STS de 17 de diciembre de 2009 (rec. n.º 4545/2004), F.D. 12º.

2 RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra, p. 71. Ello es una plasmación en el ámbito de la carga de la prueba de los derechos y garantías de los obligados tributarios reconocidos en el artículo 34.1 h) y k) de la LGT. Esto es, no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, si bien deben indicar el día y el procedimiento en el que los presentó; y a que las actuaciones administrativas se lleven a cabo de la forma menos gravosa. Véase, RUIZ TOLEDANO, J.I. (2022), «Carga y temporaneidad de la prueba en los procedimientos», en EY Abogados (coord.) *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, p. 150.

3 «En palabras de la STC 169/1998», de 21 de julio, el derecho a la presunción de inocencia en el campo del Derecho administrativo sancionador comporta «que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio». Esta sentencia es traída a colación, entre otras, por la STS de 20 de diciembre de 2021 (rec. n.º 5756/2020), F.D. 4º y por la STC de 30 de junio de 2003, (rec. n.º 3081/2000), F.J. 8º.

4 PITA GRANDAL, A.M. (1998), *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, pp. 96 y 97.

5 RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria...*, op. cit., p. 70.

6 RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2011), «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 344, pp. 12-13. Para un análisis más detallado, véase este trabajo de la misma autora, RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2007), *La Prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra.

3. La incorrecta interpretación del beneficiario efectivo del dividendo como requisito para aplicar la exención a raíz de las «sentencias danesas»

3.1. Aproximación al concepto de beneficiario efectivo

El presente trabajo no tiene como objeto abordar un estudio doctrinal sistemático del término beneficiario efectivo, no obstante, resulta necesario realizar una sucinta aproximación a este concepto antes de referenciar las sentencias de los «casos daneses».

La expresión beneficiario efectivo se introdujo en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (cánones) del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977⁷. Este concepto implica que el Estado de la fuente únicamente tenga la obligación de aplicar los límites o ventajas que el Modelo de Convenio de la OCDE establece para la tributación en la fuente de los dividendos, intereses y cánones si el beneficiario efectivo de los mismos es una persona que reside en el otro Estado parte del convenio. Por tanto, en sentido contrario, cuando el sujeto que reside en el otro Estado no tiene la condición de beneficiario efectivo, los límites o ventajas del convenio no le serán de aplicación⁸.

Así pues, la cláusula del beneficiario efectivo se introdujo en el Modelo de Convenio de la OCDE con la finalidad de impedir la aplicación de los Convenios de Doble Imposición a conductas de *treaty shopping*. El objetivo de estas conductas era reducir o eliminar la tributación en el Estado de fuente a través de un Convenio de Doble Imposición que, en principio, no le resultaba aplicable. A estos efectos, para que le resultase de aplicación se interpone un sujeto (persona física o jurídica) en el Estado que ha celebrado con el Estado de la fuente el convenio que se considera más favorable⁹.

El término beneficiario efectivo se compone de una condición positiva, es decir, recibir el pago en beneficio propio; y una condición negativa, esto es, actúa como intermediario, agente, fiduciario o firmante autorizado para alguna otra persona. La condición negativa está clara, por lo que lo relevante radica en qué se debe entender por «beneficio propio», tema que ha sido objeto de debate durante mucho tiempo¹⁰. A este respecto, y siguiendo la acertada evolución

7 No obstante, el término ya aparece en el año 1945 en el Convenio de Doble Imposición entre el Reino Unido y Estados Unidos. Su nacimiento se emparenta con la distinción entre la propiedad formal y la propiedad económica en el escenario de los *trusts*. Véase, NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, p. 167; CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021), «La cláusula del beneficiario efectivo: gracias y desgracias», *Carta tributaria*, núm. 80, nota al pie n.º 1.

8 VEGA BORREGO, F.A. (2005), «El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, p. 5.

9 VEGA BORREGO, F.A. (2006), «El beneficiario efectivo y el impuesto sobre sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Navarra, Civitas, pp. 985-986.

10 BAERENTZEN, S. (2020), «Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest: a new test to disentangle abuse from real economic activity?», *World Tax Journal*, vol. 12, núm. 1, p. 15.

temporal de MARTÍN JIMÉNEZ, podemos concluir que esta cláusula ha conllevado desde sus orígenes una gran inseguridad jurídica: cuando se incorporó en el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 no era necesaria; en el año 2003, a través de la actualización de los comentarios, la OCDE cambió radicalmente el significado de beneficiario efectivo, ampliando notablemente el número de casos en los que podría resultar de aplicación, pues la intención última era convertirlo en una herramienta útil para luchar contra el abuso de tratados¹¹; por último, en 2014 se trata de reconducir el término hacia una función más acorde con la originaria, aunque ni las Administraciones tributarias ni la jurisprudencia comunitaria han tenido en consideración este giro de la OCDE, por lo que siguen manteniendo una interpretación expansionista y la equiparación del concepto de beneficiario efectivo con las cláusulas generales antiabuso de 2003¹².

3.2. La incidencia del concepto de beneficiario efectivo tras las «sentencias danesas»

Los bandazos a los que ha estado sometido el concepto de beneficiario efectivo a lo largo de su historia han originado posiciones judiciales muy dispares según el país que aplique este concepto. En este sentido, son muy pocos los países (concretamente Canadá y Países Bajos) que realizan una interpretación restrictiva de este término, alejada del sentido económico amplio del concepto como norma antielusión. Mientras que en la mayoría de países el beneficiario efectivo es interpretado como un umbral amplio, equivalente en muchos casos a una norma general antielusión (entre ellos, Reino Unido, Estados Unidos, España, Italia, Francia, Argentina o Suiza)¹³.

Además de lo anterior, agudizó notablemente esta controversia las dos sentencias dictadas a finales de febrero de 2019 por la Gran Sala del Tribunal de Justicia, las cuales causaron una gran repercusión en el panorama fiscal europeo e internacional. Estas sentencias, conocidas como «casos daneses» o «senten-

11 A este respecto resulta oportuno manifestar que, la posición de la OCDE fue tratar de suplir la ausencia de normas antiabuso en los Convenios de Doble Imposición ampliando el concepto de beneficiario efectivo, si bien, ello no era necesario a la vista de que los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE permitían la aplicación de normas antiabuso en el contexto de los CDI.

12 MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso *Colgate*)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452, pp. 81-92. Asimismo, véase SANZ GADEA, E. (2019), «Beneficiario efectivo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 435, pp. 101-104.

13 Resulta de gran interés el análisis realizado por MARTÍN JIMÉNEZ y GARCÍA ANTÓN. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.; GARCÍA ANTÓN, R. (2022), «Comentario a la resolución del Tribunal Fiscal peruano sobre el beneficiario efectivo: necesidad de separación conceptual entre la cláusula general anti-abuso y el beneficiario efectivo (segunda parte)», *Análisis tributario*, núm. 412, pp. 24-28.

Por lo que a España se refiere, observamos una interpretación expansiva del concepto de beneficiario efectivo que lo asimila a una cláusula general antiabuso, entre otras, la Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2009 (n.º 1481/2007), y las Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 185/2017 y n.º 2188/2017) que posteriormente serán objeto de análisis; así como la posición mantenida en el Informe de la Comisión Consultiva n.º 4 (diciembre 2021). Además, cabe resaltar que en la sentencia del Tribunal Supremo del 23 de septiembre de 2020 (rec. n.º 1996/2019), conocida como caso *Colgate Palmolive España*, el Alto Tribunal perdió la oportunidad de separar, por un lado, la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo y, por otro lado, la norma general antiabuso del artículo 15 LGT.

cias danesas», son representativas de un hito importante en relación con la prohibición del abuso, pues la doctrina derivada de ellas supone –aparentemente– un giro interpretativo en la posición sostenida por el TJUE en casos anteriores¹⁴.

Estas sentencias fueron en buena medida inesperadas, pues se manifestaron de forma contraria a la posición mantenida por la Abogada General Kokott y a la jurisprudencia anterior del TJUE. Además, tratan de abordar el confuso concepto de beneficio efectivo desde una perspectiva doble: por una parte, desde el análisis de la existencia de abuso, que impediría el acceso a los beneficios de las directivas en el marco del principio general de prohibición del abuso del derecho de la UE; y, por otra parte, desde la definición del ámbito de aplicación de los beneficios otorgados por las directivas. De lo que se deriva una confusión en la delimitación entre la existencia de abuso en estructuras de *treaty shopping* y el concepto de beneficio efectivo¹⁵.

La primera de las sentencias analiza los principios de abuso de derecho en el marco del régimen de intereses y cánones entre empresas comunitarias asociadas; la segunda de ellas analiza el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales, y más concretamente, sobre la exención de dividendos en la fuente¹⁶. Los supuestos contemplados en estas sentencias se referían a los beneficios repartidos por las sociedades danesas (filiales), a sociedades financieras intermedias (matrices), residentes en Luxemburgo y Chipre, que a su vez estaban participadas por entidades de terceros Estados: Estados Unidos, Bermudas o Caimán. De esta forma, los ingresos que llegaban a las sociedades intermedias comunitarias se beneficiaban de las dos directivas de la UE (Directiva de intereses y cánones y la Directiva matriz-filial) que eximen de la retención de intereses y dividendos de origen danés.

A la vista de la operativa seguida, las autoridades fiscales danesas denegaron esas exenciones alegando que las sociedades comunitarias interpuestas eran unos meros intermediarios, y no los beneficiarios efectivos de los pagos. Consideraban que las sociedades intermedias se presentaban como un posible artificio con el objetivo último de forzar la aplicación de la exención prevista para los pagos realizados a entidades establecidas en otros Estados miembros, siendo los destinatarios últimos otros sujetos que, de no utilizar esa operativa, no hubieran tenido acceso a la exención¹⁷.

Son numerosas las cuestiones controvertidas que se derivan de estas sentencias, pero sin duda alguna, una de las más relevantes es que se da entrada

14 Como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, se trata de unas sentencias poliédricas que presentan cierto grado de maleabilidad u oscuridad en determinados puntos de sus conclusiones, al combinar ambas decisiones una serie de consideraciones intercambiadas y solapadas entre sí. Véase, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019), «Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16», *Carta tributaria*, núm. 50.

15 NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *op. cit.*, p. 166.

16 Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16); y sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16).

17 GARCÍA BERRO, F. (2021), «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Nueva fiscalidad*, núm. 1, p. 41.

en el ámbito de la exención de la Directiva matriz-filial a una noción hasta la fecha extraña a la misma, como es el beneficiario efectivo. No existen dudas de que en la Directiva intereses y cánones el beneficiario efectivo es un requisito de aplicación de la exención. Así se prevé expresamente cuando en el artículo 1.4 establece que «una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario». No obstante, lo controvertido es si la Directiva matriz-filial incluye también el requisito de beneficiario efectivo. El artículo 5 de la Directiva matriz-filial simplemente establece que «los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen», por lo que no hace mención alguna al beneficiario efectivo.

Sin embargo, las sentencias danesas han incrementado esta controversia, pues en el apartado 111 de la sentencia sobre dividendos el TJUE establece que «si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva 90/435 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho». A mayor abundamiento, dispone que el artículo 5 de la Directiva matriz-filial no fue concebido «para ser aplicado cuando el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad que tiene su residencia fiscal fuera de la Unión, ya que, en tal caso, la exención de la retención en la fuente de dichos dividendos en el Estado miembro del que proceden podría dar lugar a que esos dividendos escapen a toda tributación efectiva en la Unión»¹⁸.

Idéntico pronunciamiento se expone en la sentencia sobre intereses y cánones, ahora bien, en esta última se fundamenta en la parte dispositiva de la directiva; mientras que, no lo hace así en la sentencia sobre dividendos. En este sentido, entendemos que el silencio es elocuente, porque cuando en unas determinadas normas se establece una cosa y en otras no, la seguridad jurídica y la interpretación pueden entender que si se ha establecido en una y no en otra es porque en la otra no se quiere aplicar. Por tanto, debemos concluir que el beneficiario efectivo solamente es un requisito en la Directiva intereses y cánones, aunque puede ser un indicio de potencial abuso a tener en consideración en ambas sentencias (tanto la de dividendos, como la de intereses y cánones)¹⁹.

Empero, las sentencias danesas han dado lugar a numerosos y controvertidos pronunciamientos judiciales y administrativos en diferentes Estados, y, entre ellos, en España²⁰. En este sentido, resulta necesario referenciar las dos reso-

18 Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 113.

19 Véase, MARÍN BENÍTEZ, G. (2021), «Juguemos al B.O., B.O.», *FiscalBlog*, <https://fiscalblog.es/?p=6704>. El hecho de que el beneficiario efectivo sea un requisito de aplicación de la exención o un indicio de abuso no es baladí en lo que respecta a la carga de la prueba, pues, recae en el obligado tributario cuando es una condición de acceso a la exención y en la Administración tributaria cuando es un indicio de abuso.

20 En este sentido, señala VILLAR EZCURRA que la interpretación del concepto de beneficiario efectivo por la Administración tributaria española y por nuestros tribunales no es homogénea, por lo que «no promueve la seguridad jurídica en las operaciones transfronterizas ni asegura la correcta aplicación de los CDIs». VILLAR EZCURRA, M. (2023), «La relevancia fiscal del concepto de beneficiario efectivo y las libertades comunitarias», en MERINO JARA, I. (coord.) *Libertades comunitarias y derecho tributario*, Monográfico revista Nueva Fiscalidad, p. 110.

luciones del TEAC de 8 de octubre de 2019, las cuales fueron contrarias a aplicar la exención –tanto de la Directiva matriz-filial como de la Directiva intereses y cánones– en aquellos casos en los que el beneficiario efectivo no era la sociedad perceptora de las rentas.

En primer lugar, la Resolución del TEAC n.º 2188/2017 señala que el contribuyente debía probar el motivo económico válido para la constitución de una holding en Luxemburgo (controlada por un inversor catari) para poder tener acceso a la exención de dividendos. A la vista de los elementos aportados por el contribuyente, insuficientes y no convincentes para el TEAC, este último concluye que existe un motivo fiscal en la interposición de la sociedad luxemburguesa. A su modo de ver, el TEAC identifica el significado de beneficiario efectivo como una cláusula antiabuso, en sintonía con los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 2003-2010. No obstante, el problema se plantea porque la exclusión del Convenio de Doble Imposición entre España y Luxemburgo no debería tomar como base el concepto de beneficiario efectivo, por lo que parece que el TEAC hace una interpretación selectiva de la jurisprudencia del TJUE para evitar el tedioso procedimiento especial de los artículos 15 y 159 de la Ley General Tributaria²¹.

Concluye el TEAC afirmando que «cuando la denegación de la exención se fundamenta, sin más, en que el beneficiario efectivo tiene la residencia fiscal en un tercer estado, la carga de la prueba de acreditar esta circunstancia recae sobre quien pretende invocar la exención»²². Dicha posición nos parece del todo desacertada, pues conlleva una clara inversión en la carga de la prueba, adoptando las autoridades fiscales una posición eminentemente pasiva, teniendo el contribuyente que acreditar que no concurre abuso.

Por lo que respecta a la resolución n.º 185/2017, en resumidas cuentas, se analiza la planificación societaria que consistía en una filial española (prestataria) y una entidad holding neerlandesa (prestamista), estando esta última controlada por una sociedad de Andorra. La entidad española pagaba los intereses del préstamo a la entidad neerlandesa y esta última los transfería a la entidad andorrana. A la vista de la operativa seguida, el TEAC consideró que la entidad neerlandesa era una mera intermediaria que no desarrollaba actividad financiera o comercial alguna, por lo que rechazó la aplicación de la exención de la retención de los intereses que pagaba la sociedad española a la neerlandesa. Por tanto, al entender que el beneficiario efectivo era la sociedad andorrana, no resultaba de aplicación ni el artículo 14.1.c) TRLIRNR así como tampoco los tipos reducidos en las retenciones de intereses del artículo 11 del Convenio de Doble Imposición entre España y Países Bajos.

Además, al igual que en la anterior resolución, concluye el TEAC señalando que, en relación con la carga de la prueba, no le corresponde a la autoridad tributaria identificar los beneficiarios efectivos de los intereses, sino simplemente demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una socie-

21 MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas»...», *op. cit.*, p. 105.

22 Resolución del TEAC n.º 2188/2017, F.D. 3º.

dad instrumental a través de la cual se produce un abuso. Por ende, deben ser los contribuyentes los que acrediten la condición de beneficiario efectivo²³.

En ese orden de cosas, el TEAC fundamenta sus conclusiones sobre la interpretación del concepto de abuso derivada de las sentencias danesas, interpretando la ausencia a casos anteriores (especialmente a *Egiom* o *Deister Holding*) como un cambio de jurisprudencia. Sin embargo, ese posicionamiento nos resulta del todo criticable, pues utiliza la jurisprudencia del TJUE *pro domo sua* para aplicarlas en su propio beneficio. En definitiva, estas resoluciones entienden el concepto de beneficiario efectivo como un mecanismo antiabuso y, además, invierten la carga de la prueba en el contribuyente.

4. Las disfunciones en la doctrina de la Audiencia Nacional

Tras referenciar los pronunciamientos del TEAC, deviene necesario hacer mención a las sentencias de la Audiencia Nacional sobre esta materia, en las cuales observamos disfunciones en la interpretación en la trilogía de sentencias de 21 de mayo, 10 de junio y 18 de junio de 2021.

De gran relevancia fue la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo, precedente de la posterior sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023. Si bien en el siguiente epígrafe haremos referencia a los antecedentes fácticos del supuesto en cuestión, en resumidas cuentas, el asunto consiste en que una filial española reparte un dividendo a su matriz residente en Luxemburgo, sin practicar retención alguna en el IRNR al entender que ese dividendo estaba exento según el artículo 14.1.h) TRLIRNR²⁴. La referida entidad residente en Luxemburgo estaba controlada por un fondo de inversiones canadiense. Por tanto, a la vista de la operativa seguida, entiende la Administración tributaria que la sociedad luxemburguesa carecía sustancia, no disponía de medios humanos y materiales; no realizaba ninguna actividad económica y no justificaba los motivos económicos válidos para su constitución.

Ante tales circunstancias, la Audiencia Nacional tras analizar la jurisprudencia del TJUE sobre esta materia²⁵, concluye que la Administración yerra al establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz sea un fondo de pensiones canadiense, ya que está vul-

23 Resolución del TEAC n.º 185/2017, F.D. 8º.

24 Este artículo, en su redacción anterior a 2015, establecía que los dividendos percibidos por matrices comunitarias de filiales españolas están exentos, no obstante, establecía la siguiente excepción: «lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h)».

25 Concretamente, las sentencias del caso *Egiom*, *Deister Holding* y las sentencias danesas. Estas y otras sentencias han sido objeto de análisis en uno de nuestros recientes trabajos. Véase, SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», en BOSCH CHOLBI, J.L. (dir.) *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 561-567.

nerando el derecho de la Unión Europea. Debe ser la Administración la que debe justificar los presupuestos de la cláusula antiabuso, siéndole exigible una mayor prueba que justifique la inexistencia de un interés económico válido. Motivo por el cuál afirma la Audiencia Nacional que la prueba de interés económico recogida en el artículo 14.1 h) TRLIRNR contenía una inversión de la carga de la prueba similar a la establecida en el derecho alemán analizada por la sentencia del TJUE de 20 de diciembre de 2017 (caso *Deister Holding*)²⁶.

En un sentido idéntico se pronuncia también la Audiencia Nacional pocos días más tarde, en la sentencia de 10 de junio de 2021, que resuelve un asunto similar al anterior. La Sala concluye que las cláusulas antiabuso «no pueden invertir la carga de la prueba de la existencia de dicho abuso, la cual corresponde a la Administración tributaria»²⁷.

Sin embargo, en la sentencia de 18 de junio de 2021, ante unos supuestos de hecho similares, adopta una posición diferente. La sociedad ACCIONA, S.A. repartió a la entidad holandesa JELICO NETHERLANDS, B.V. en enero de 2013 unos dividendos por importe de 1.772.338,68 euros sin practicar retención en el IRNR. A juicio de la Inspección la sociedad JELICO NETHERLANDS, B.V. es una sociedad holding sin actividad real y sin empleados, limitándose a traspasar los fondos que recibe en concepto de préstamos —no garantizados, sin fecha de vencimiento y sin intereses— a sus socios. Por todo ello, considera la Administración tributaria que procede la obligación de retener a cargo de ACCIONA, S.A. respecto de los dividendos abonados a la entidad holandesa JELICO NETHERLANDS, B.V. Tras desestimarse la reclamación económico-administrativa ante el TEAC, se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, la cual considera que, la aplicación de la exención y, en consecuencia, la demostración de que no es de aplicación la cláusula antiabuso beneficia al obligado tributario, por lo que debe recaer sobre este último la carga de la prueba²⁸.

Habida cuenta del análisis de estas sentencias, se aprecia una clara disfunción en la posición adoptada por la Audiencia Nacional ante supuestos muy similares. Tras las sentencias de 21 de mayo y 10 de junio de 2021 parecía apreciarse una correcta interpretación de la carga de la prueba, corrigiendo así la posición mantenida por las resoluciones del TEAC de octubre de 2019. Empero, la posición mantenida por la misma Audiencia Nacional en la sentencia de 18 de junio de 2021 retrocede en los avances expuestos y trata de amparar una inversión de la carga de la prueba en el contribuyente. Por consiguiente, esta problemática requería de una clarificación²⁹, la cual ha sido resuelta en la doc-

26 SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), F.J. 5º.

27 SAN de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017), F.D. 2º.

28 SAN de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018), F.J. 4º y 6º. Trayecto a colación a estos efectos la STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008) en la que se señalaba que «la prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio».

29 Sobre esta cuestión nos pronunciábamos en uno de nuestros trabajos poniendo de manifiesto que «a nuestro modo de ver, la Administración tributaria debe probar los indicios de una posible práctica abusiva, sin adoptar una postura pasiva o basada en presunciones genéricas o automáticas; tras ello, los contribuyentes podrán presentar pruebas que justifiquen los negocios y operaciones llevados a cabo. Por tanto, deben eliminarse todas aquellas normas que suponga una inversión en la carga de la prueba». Véase, SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», *op. cit.*, p. 571.

trina establecida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de junio de 2023, avalándose posteriormente en las sentencias de 21 y 22 de junio de 2023³⁰.

5. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023

La resolución del caso concreto pasa por dilucidar una cuestión de naturaleza probatoria y de a quién corresponde la carga de acreditar la constitución de la entidad matriz por motivos económicos válidos y sobre quién debe recaer las consecuencias de no resultar acreditado dicho hecho³¹.

5.1. Antecedentes fácticos

Los hechos que traen causa a esta sentencia fueron los siguientes: el 12 de marzo de 2013 se comunica a GLOBAL NORAY el inicio de las actuaciones inspectoras en relación con las retenciones a cuenta de enero de 2009 a diciembre de 2010 IRNR. El único activo que tiene esta sociedad es un 5% de la sociedad cotizada CLH. Por tanto, los ingresos de GLOBAL NORAY consisten fundamentalmente en los dividendos que recibe de CLH.

La estructura societaria del grupo era la siguiente: GLOBAL NORAY es propiedad al 100% de PSP Eur SARL, sociedad que a su vez es propiedad de PSP Lux SARL. Esta última es propiedad al 100% de PSP IB, que es una corporación canadiense de Derecho Público que tiene como finalidad la gestión de fondos públicos de pensiones. Así las cosas, GLOBAL NORAY pagó un dividendo a su matriz de 7.000.000 euros el 11 de febrero de 2010 y no practicó ninguna retención a cuenta IRNR. Ante esta operativa, la inspección consideraba que no resultaba de aplicación la exención establecida en el artículo 14.1 h) TRLIRNR al carecer estas entidades de una verdadera actividad económica, matizando que no existían motivos económicos, sino fiscales, en la constitución de las distintas sociedades europeas dependientes de la canadiense. En base a ello, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Madrid de la AEAT gira liquidación en la que resulta una deuda a ingresar por 838.753,43 euros (700.000 euros de cuota y 138.753,43 euros de intereses de demora). Frente a este acuerdo de liquidación, el contribuyente planteó una reclamación económico-administrativa ante el TEAC, siendo desestimada. Contra dicha resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimando esta última el recurso presentado, tal y como hemos referenciado anteriormente.

30 STS de 21 de junio de 2023 (rec. n.º 6522/2021) y STS de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021).

31 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021).

5.2. Posición de la Abogacía del Estado en el recurso de casación

A juicio del Abogado del Estado, la doctrina de la Audiencia Nacional neutraliza en la práctica lo dispuesto en el artículo 14.1h) TRLIRNR pues obliga a la Administración tributaria a probar un hecho negativo –la inexistencia de motivos económicos válidos– en relación con una entidad no residente. Entiende que en aplicación del artículo 105 LGT la carga de la prueba recae en el obligado tributario, sin que sea desproporcionada para este último la citada prueba, pues se le pide que pruebe un hecho positivo y al mismo tiempo es el contribuyente el que tiene mayor facilidad probatoria y mejor información puesto que afectan a su propia operativa (referenciado la STS de 4 de abril de 2012, rec. n.º 3312/2008)³².

Asimismo, considera respecto a la doctrina del acto «aclarado», que no hay identidad ni semejanza entre la norma alemana que fue declarada contraria al Derecho de la UE en el caso *Deister Holding* y la norma española. Por lo que se hace una incorrecta aplicación de esta doctrina³³.

Por añadidura, enfatiza en que la sentencia de la Audiencia Nacional «hace una lectura errónea de las sentencias del TJUE, siendo su conclusión contraria a los principios de normalidad y facilidad probatoria. Sin que pueda compartirse que la norma nacional implique una inversión de la carga de la prueba semejante a la del derecho alemán pues sólo permite denegar la exención en supuestos en los que la perceptora de los dividendos no realiza actividad económica, no tiene una adecuada organización de medios y, además, no se aprecian indicios de su constitución por motivos económicos válidos, cuestión respecto de la que, conforme a los principios de normalidad y facilidad probatoria, no se le puede exigir a la Administración tributaria prueba absoluta de su inexistencia»³⁴.

En última instancia, en base al párrafo 111 de la sentencia de los «casos daneses», afirma que si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva Matriz-filial no precisa en absoluto de que se constate fraude o abuso.

A la vista de la posición mantenida por el Abogado del Estado en el recurso de casación, resulta oportuno criticar que se está utilizando, de forma selectiva, la jurisprudencia del TJUE sobre la prohibición de prácticas fiscales abusivas para cuestionar la aplicación de exenciones fiscales domésticas que operen en situaciones comunitarias³⁵. Pues se acude a esta jurisprudencia para exigir unos requisitos materiales no previstos ni en la normativa interna ni en la Directiva Matriz-filial.

32 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 2º.

33 *Ibidem*, F.D. 2º.

34 *Ibidem*, F.D. 2º.

35 GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR: la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos corresponde a la Administración», *Alerta informativa EY*, p. 6.

5.3. Doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de junio de 2023

El Alto Tribunal considera que no es correcta la ecuación que parece desprenderse de la tesis del Abogado del Estado de que siempre que el beneficiario efectivo sea la entidad del tercer Estado, se presume el abuso; cosa distinta, es que la Inspección hubiera probado que no concurre en la constitución de la entidad matriz un motivo económico válido³⁶.

El Tribunal Supremo, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE traída a colación en la sentencia de instancia, hace un análisis y fundamenta su posición. A estos efectos, señala en relación con el abuso fiscal que, si bien procede la verificación del elemento subjetivo, lo verdaderamente relevante es la concurrencia de los elementos objetivos que son la clave para discernir sobre la artificiosidad de las operaciones o montajes en que va a descansar todo abuso. Y, además, que sobre la base del principio de proporcionalidad debe establecerse la determinación de la carga de la prueba, sin que puedan exigir medidas generales o presunciones generales que consideran a priori la existencia del abuso³⁷.

La sentencia casa la decisión de la Audiencia Nacional y supone un cambio radical en tanto en cuanto modifica la jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo, pues en sentencias como la de 4 de abril de 2012 establecía que «la prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde, por ello, a quien pretende disfrutar del beneficio»³⁸. Señala el Alto Tribunal, haciendo referencia a la sentencia de instancia, que «se ha establecido una cláusula antiabuso mediante una presunción que hace inviable la exención a ciertas categorías genéricas de estructuras u operaciones, como la analizada, invirtiendo la carga de la prueba de la existencia de motivos económicos válidos para hacerla recaer en el contribuyente; lo que resulta contrario a las directivas aplicables, cuando en todo caso le corresponde a la Administración tributaria, y no el contribuyente, probar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso acudiendo a los distintos medios de información previstos en los Convenios de doble imposición o la Directiva de Intercambio de información (DAC)»³⁹.

Por todo ello, concluye el Tribunal Supremo que la cláusula del artículo 14.1 h) TRLIRNR, en su redacción vigente hasta el 1 de enero de 2015, era contraria al Derecho de la UE por establecer una presunción general de abuso y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia del abuso al contribuyente⁴⁰. Así las cosas, esta doctrina se ajusta a lo establecido en el artículo 105 LGT y declara

36 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 3º.

37 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 4º.

38 STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008), F.D. 4º.

39 STS de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021) F.D. 4º. Esta misma referencia es traída a colación igualmente en la STS de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021), F.D. 4º.

40 En este sentido, en relación con la regulación ahora vigente, señala CARMONA FERNÁNDEZ que la tarea indagadora o informativa a cargo de la Administración irá más allá de la motivación económica del nacimiento y la vida de la entidad, alcanzado a la razón «empresarial» y «sustantiva» de ambas circunstancias. Véase, CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2023), «Exención de dividendos comunitarios. La cláusula antiabuso y la carga de la prueba. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (recurso 6528/2021)», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 100.

totalmente inadmisibles que la norma o la Administración establezcan una serie de presunciones generales o indicios de abuso que deriven en una inversión de la carga de la prueba en el contribuyente.

Así pues, de dicha interpretación se colige —o debiera colegirse— que pueden encontrar cabida en la exención aquellas distribuciones de beneficios en las que la Administración tributaria no logre acreditar la existencia de un posible abuso⁴¹.

6. La carga de la prueba en un escenario post-beps: el test del propósito principal

Tras el análisis anterior, parece que el principio general relativo a la «onus probandi» queda acreditando. Ahora bien, debemos preguntarnos si termina aquí la controversia. Los pronósticos sobre esta cuestión no son muy alentadores si nos movemos en un escenario transnacional, y ello se debe al test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de Convenios de Doble Imposición.

El test del propósito principal se ha establecido en el artículo 29.9 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017. Concretamente establece lo siguiente:

«No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio».

De su tenor literal se deriva una definición indeterminada y abierta en cuanto a sus elementos, llevando aparejado una serie de aspectos controvertidos⁴². Si bien, entre ellos, nos gustaría destacar la inversión en la carga de la prueba. Esta inversión se reconoce en el comentario al artículo 29 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017, en el que literalmente se dispone que: «las disposiciones del apartado 9 tienen el efecto de denegar los beneficios de un convenio tributario cuando uno de los propósitos principales para la concertación de un instrumento u operación sea obtener ese beneficio. Cuando éste sea el caso, la última parte del apartado permite a la persona a la que se deniega el beneficio la posibilidad de demostrar que la obtención del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio»⁴³.

41 GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR...», *op. cit.*, p. 7.

42 Para un análisis más detallado, véase, entre otros, DANON, R. (2020), «The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!», *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, núm. 4/5; SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 23-43.

43 Comentarios al artículo 29.9 MC OCDE 2017, párrafo 170.

Por todo ello, el test del propósito principal resultará de aplicación en aquellos casos en los que la Administración considere que en la operación llevada a cabo concurren razones que, directa o indirectamente, se aprovechan de un beneficio del convenio; salvo que el contribuyente demuestre que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio.

A nuestro juicio, el hecho de que la carga de la prueba recaiga en la Administración tributaria en relación con el elemento subjetivo del test del propósito principal y se traslade a los contribuyentes la carga de probar que es conforme con el objeto y la finalidad, rompe totalmente el equilibrio entre estos, ya que es más fácil probar el primero que el segundo⁴⁴.

Está por ver como la Administración tributaria y los tribunales españoles interpretan y aplican el test del propósito principal. Lo normal es que sea la Administración tributaria la que demuestre que la operación o transacción no encaja en el objeto y la finalidad de un Convenio de Doble Imposición y, tras ello, el contribuyente tenga el derecho de demostrar lo contrario. Empero, si las administraciones y/o tribunales aceptasen la formulación del test del propósito principal, el contribuyente estaría en una muy difícil situación⁴⁵.

Por todo ello, sería deseable sustituir la conjugación «a menos que» del artículo 29.9 del Modelo de Convenio de la OCDE 2017 por «y», seguida de «que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias no es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio», para de esta forma aproximar el test del propósito principal al principio guía y hacer una interpretación razonable de la carga de la prueba.

7. Reflexiones finales

Ha quedado acreditado en el presente estudio que, cuando estamos ante un posible caso de abuso fiscal, una cuestión trascendental es determinar sobre quién recae la carga de la prueba. La regla tradicional es *actori incumbit onus probandi*, es decir, le incumbe la carga de la prueba al actor, que es la Administración tributaria. Por ende, le corresponde a esta última hacer un análisis minucioso de las circunstancias concurrentes en el supuesto en cuestión, demostrando que la operación no tiene motivos económicos válidos y que es contraria al objeto y finalidad de la norma, sin que en modo alguno pueda adoptar una posición meramente pasiva o basada en presunciones generales o automáticas. Tras ello, los contribuyentes podrán presentar pruebas que justifiquen la operativa seguida.

44 SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *op. cit.*, p. 35.

45 Ejemplo de ello lo podemos observar en la sentencia del Tribunal Supremo de Canadá en el caso *Alta Energy*, en el que el asunto de la carga de la prueba fue decisivo. En ese supuesto, si el contribuyente hubiese tenido que soportar la carga de la prueba y acreditar que se respetaba el objeto, espíritu y finalidad de la disposición –tal y como pretende el test del propósito principal–, posiblemente el resultado habría sido el contrario.

Por todo ello, la reciente jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo supone un hito importante en una materia controvertida, la cual se agudizó tras las poliédricas sentencias de los «casos daneses». Con ella se considera superada la errónea doctrina anterior del propio Tribunal Supremo sobre esta materia, y, además, parece que se recupera la línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia previa a las polémicas sentencias danesas. No obstante lo anterior, pronosticamos que surgirán problemas futuros en lo que se refiere a la aplicación del test del propósito principal, en tanto en cuanto establece una clara inversión en la carga de la prueba que recae en el contribuyente. Es más, el hecho de que recaiga en el contribuyente la carga de probar que ha actuado conforme al objeto y propósito de las disposiciones nos parece excesivo e incluso puede obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

8. Bibliografía

BAERENTZEN, S. (2020), «Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest a new test to disentangle abuse from real economic activity?», *World Tax Journal*, vol. 12, núm. 1, pp. 3-52.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019), «Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16», *Carta tributaria*, núm. 50.

– (2021), «La cláusula del beneficiario efectivo: gracias y desgracias», *Carta tributaria*, núm. 80.

– (2023), «Exención de dividendos comunitarios. La cláusula antiabuso y la carga de la prueba. Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (recurso 6528/2021)», *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 100.

GARCÍA BERRO, F. (2021), «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Nueva fiscalidad*, núm. 1, pp. 25-76.

GONZÁLEZ, M.T.; CALDERÓN, J.M.; GÁRATE, C. (2023), «El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia en relación con el art. 14.1. h) TRLIRNR: la carga de la prueba de la existencia de abuso en el reparto de dividendos corresponde a la Administración», *Alerta informativa EY*, pp. 1-13.

MARÍN BENÍTEZ, G. (2021), «Juguemos al B.O., B.O.», *FiscalBlog*.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2020), «Beneficiario efectivo, cláusulas generales anti-abuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso *Colgate*)», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 452, pp. 75-124.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.; GARCÍA ANTÓN, R. (2022), «Comentario a la resolución del Tribunal Fiscal peruano sobre el beneficiario efectivo: necesidad de separación conceptual entre la cláusula general anti-abuso y el beneficiario efectivo (segunda parte)», *Análisis tributario*, núm. 412, pp. 24-33.

NAVARRO, A. (2022), «El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses», en MERINO JARA, I. (dir.), *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, pp. 163-206.

PITA GRANDAL, A.M. (1998), *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. (2007), *La Prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra.

– (2011), «La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 344, pp. 5-50.

RUIZ TOLEDANO, J.I. (2021), *La prueba tributaria según la doctrina administrativa y la jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra.

– (2022), «Carga y temporaneidad de la prueba en los procedimientos», en EY Abogados (coord.) *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 143-174.

SANZ GADEA, E. (2019), «Beneficiario efectivo. Análisis de la STJUE de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF.*, núm. 435, pp. 97-111.

SEVILLA BERNABÉU, B. (2023), «La inversión de la carga de la prueba en las normas tributarias antiabuso y en la jurisprudencia», en BOSCH CHOLBI, J.L. (dir.), *Los derechos fundamentales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 557-576.

– (2023) «El test del propósito principal como mecanismo para luchar contra el abuso de convenios», *Quincena Fiscal*, núm. 11, pp. 23-43.

VEGA BORREGO, F.A. (2005), «El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición», *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, pp. 3-20.

– (2006), «El beneficiario efectivo y el impuesto sobre sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.), *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007*, Navarra, Civitas, pp. 983-1014.

VILLAR EZCURRA, M. (2023), «La relevancia fiscal del concepto de beneficiario efectivo y las libertades comunitarias», en MERINO JARA, I. (coord.) *Libertades comunitarias y derecho tributario*, Monográfico revista Nueva Fiscalidad, pp. 83-111.

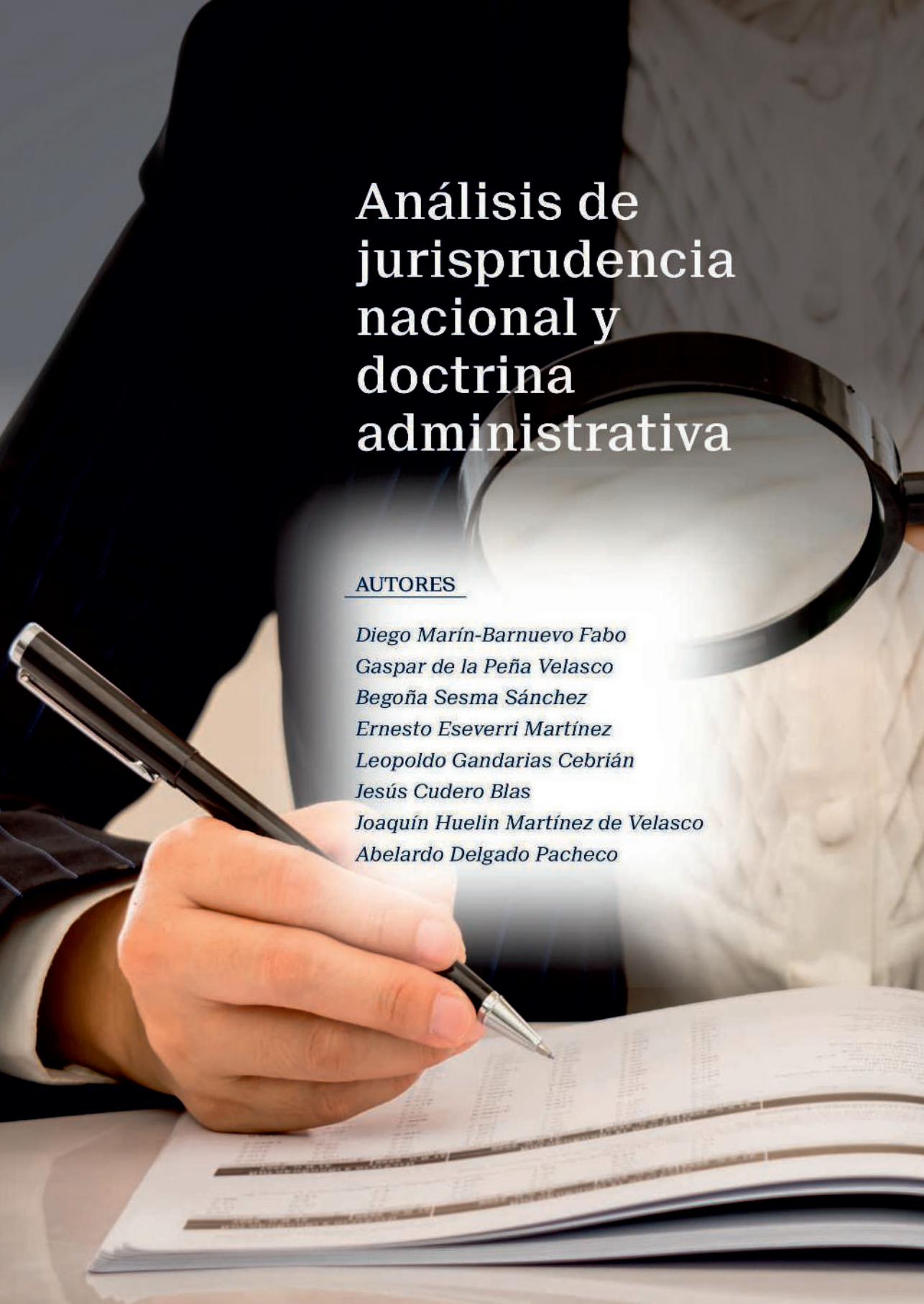
9. Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de diciembre de 2017, caso *Deister Holding* (C-504/16 y C-613/16).
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16).

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2009 (rec. n.º 691/2003).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2009 (rec. n.º 4545/2004).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2010 (rec. n.º 4948/2005).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008)
- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 (rec. n.º 2818/2019).
- Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de septiembre de 2020 (rec. n.º 1996/2019).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2021 (rec. n.º 5756/2020).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (rec. n.º 6528/2021).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 (rec. n.º 6522/2021)
- Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023 (rec. n.º 6517/2021).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017).
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018).

10. Doctrina administrativa

- Resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2009 (n.º 1481/2007).
- Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 2188/2017).
- Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 (n.º 185/2017).

The background image shows a person in a dark suit and white shirt, holding a black pen over an open document. A magnifying glass is positioned over the document, highlighting the text. The overall scene suggests a legal or academic context.

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 Cebrián

Jesús Cudero Blas

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abelardo Delgado Pacheco

¿TRIBUTA EN EL IRPF LA DONACIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR? COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DEL TEAC 01501/2020, DE 29 DE MAYO DE 2023

Alex Pié Ventura
Abogado

Resumen

El TEAC establece en esta resolución que el diferimiento de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la donación de la empresa familiar se aplica únicamente de forma parcial, en la proporción del valor de las participaciones que se corresponde con activos afectos a la actividad económica de la sociedad. Respecto al cálculo de esa proporción, la resolución valida la práctica administrativa de determinar la afectación de la tesorería e inversiones financieras con base en la aplicación de ratios financieras estandarizadas.

Palabras clave

IRPF. Donación. Empresa familiar. Activos afectos. Regla de proporcionalidad. Tesorería.

Abstract

In this ruling, the Central Economic-Administrative Court (TEAC) concludes that the deferral of the capital gain triggered by the gift of shares in a family business is only partial—applicable only in the proportion of the value of the shares that corresponds to assets used in the economic activity of the company. With regard to the calculation of this proportion, the ruling validates the administrative practice of determining whether cash and financial investments are used in the economic activity based on the application of standardised ratios.

Keywords

Personal Income Tax. Gift. Family business. Assets used in the economic activity. Proportionality rule. Cash.

Cómo referenciar: Pié Ventura, A. (2023). ¿Tributa en el IRPF la donación de la empresa familiar? Comentario a la resolución del TEAC 01501/2020, de 29 de mayo de 2023. *Revista Técnica Tributaria* (143), 197-205

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
 - 3.1. Efecto vinculante de las consultas de la DGT y principio de confianza legítima (FFJJ 3.º y 4.º)
 - 3.2. Aplicación proporcional de la regla de diferimiento en la donación de la empresa familiar (FFJJ 5.º y 6.º)
 - 3.3. Determinación del activo afecto a la actividad económica. Tesorería e inversiones financieras (FJ 8.º)
 - 3.4. Otras cuestiones planteadas en la resolución (FFJJ 7.º y 9.º)
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

De conformidad con el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF¹, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del ISD² (comúnmente denominadas empresas familiares). Se trata en realidad de una regla de diferimiento, por cuanto el artículo 36 del mismo texto legal dispone que el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes transmitidos, de modo que la tributación de la plusvalía se difiere hasta la ulterior transmisión por parte del donatario.

En su resolución n.º 00/01501/2020, de 29 de mayo de 2023, el Tribunal Económico-Administrativo Central («TEAC») concluye que esta regla de diferimiento no resulta aplicable sobre la totalidad de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la donación, sino únicamente sobre la proporción correspondiente a los activos de la sociedad que se encuentren afectos a una actividad económica.

A continuación se reproduce literalmente el criterio fijado por el TEAC:

«La aplicación del artículo 33.3 c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) exige, en la remisión que éste hace al artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y éste, a su vez, al artículo 4 Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, desarrollado reglamentariamente por el artículo 3 del RD 1704/1999, que los activos que componen el patrimonio de la entidad cuyas participaciones se donan se encuentren afectos a una actividad económica.

En consecuencia, el diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial previsto en el citado artículo 33.3 c) de la LIRPF, no se aplica sobre la totalidad de las ganancias patrimoniales, sino únicamente respecto a las ganancias patrimoniales que se correspondan con el porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad cuya participación se transmite».

Al tiempo de escribirse este artículo, el criterio fijado en la resolución no ha sido reiterado y, por tanto, no constituye doctrina vinculante en el sentido del artículo 239 de la LGT³.

2. Supuesto de hecho

En el año 2014, el contribuyente donó a sus hijos participaciones en una sociedad familiar. En su declaración del IRPF no declaró la existencia de nin-

1 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 («Ley del IRPF»).

2 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («Ley del ISD»).

3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»).

guna ganancia patrimonial, al considerar de aplicación la regla contenida en el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF.

Previamente, el contribuyente había formulado consulta vinculante ante la Dirección General de Tributos («DGT») en la que solicitaba confirmación sobre su interpretación de la norma, en los términos siguientes:

«La principal cuestión que se le suscita a los consultantes es que, de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 33.3 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exonera de gravamen la totalidad de la ganancia patrimonial del donante. Es decir, que aunque parte del activo del balance de la sociedad cuyas participaciones son objeto de la donación no esté afecto a actividades económicas, la exención de tributación alcanza a la totalidad de la ganancia patrimonial. Esta parte entiende que la literalidad del Derecho Positivo vigente conduce a la exención total».

En su contestación, el órgano consultivo ofreció una respuesta genérica sobre los requisitos de aplicación del precepto, sin ningún pronunciamiento específico sobre la cuestión suscitada en el texto transcrito.

En el año 2020, tras la sustanciación del correspondiente procedimiento inspector, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación en el que sostenía que el diferimiento de la ganancia patrimonial resultaba aplicable únicamente respecto al 56,97 % del valor de las participaciones (frente al 100 % declarado por el contribuyente), por considerar que este era el porcentaje del patrimonio afecto a la actividad de la sociedad. La regularización resultante ascendió a un importe de 1.700.106,17 euros.

Disconforme con el criterio de la Inspección, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC *per saltum*.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Efecto vinculante de las consultas de la DGT y principio de confianza legítima (FFJJ 3.º y 4.º)

El TEAC considera que la Administración no se encontraba vinculada por la contestación a la consulta formulada por el contribuyente y que no existe vulneración del artículo 89 de la LGT ni infracción del principio de confianza legítima.

En particular, entiende que para que una contestación de la DGT vincule a los órganos de la Administración se requiere que la pregunta formulada sea clara y concisa y que también lo sea la contestación. En el caso analizado, se señala que, dado el carácter genérico de la respuesta, no existe un criterio claro e inequívoco que vincule a la Administración. Asimismo, tras repasar la jurisprudencia europea y nacional sobre el principio de confianza legítima, concluye que la respuesta de la DGT no representa una manifestación clara que pudiera generar en el obligado tributario una expectativa razonable de que su actuación era ajustada a Derecho.

3.2. Aplicación proporcional de la regla de diferimiento en la donación de la empresa familiar (FFJJ 5.º y 6.º)

En primer lugar, el TEAC sostiene que la aplicación de la regla de diferimiento en proporción a los activos afectos es la interpretación más acorde con la finalidad de la norma. A estos efectos, cita la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (recurso n.º 171/2014), que analiza la aplicación de este criterio proporcional en relación con la reducción del 95 % del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («ISD»). La sentencia concluye que, pese al silencio de la Ley del ISD en este punto, la regla proporcional debe aplicarse también para determinar la reducción en la base imponible del ISD, igual que para el cálculo de la exención de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio («IP») (que en este caso sí prevé expresamente la ley). Y ello basado en una interpretación teleológica según la cual el objetivo perseguido por el legislador «no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación» y «no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial». Para el TEAC, este razonamiento sería también trasladable al IRPF porque el diferimiento en este impuesto serviría al mismo objetivo. Insistiendo en esta línea, considera irrelevante que, a diferencia del ISD y el IP, en el IRPF se prevea únicamente un diferimiento impositivo (y no un beneficio definitivo): el propósito de favorecer la continuidad empresarial justifica en todo caso que la ventaja fiscal de que se trate (exención, reducción o diferimiento) se aplique exclusivamente a los bienes afectos.

En segundo lugar, el TEAC considera que la articulación de la actividad económica de forma directa (en sede de la propia persona física) o indirecta (a través de una sociedad) no debe conducir a diferencias en la aplicación del beneficio fiscal. Por ello, dado que en sede de la persona física este beneficio es predicable solo de los bienes afectos a la actividad (y no del resto de bienes del contribuyente), el TEAC entiende que dicha afectación también debe requerirse en relación con las participaciones.

En tercer lugar, se rechaza que la aplicación de la regla de proporcionalidad pueda producir doble imposición. El contribuyente alegaba que, en la medida en que el artículo 36 de la Ley del IRPF establece la subrogación del donatario en el valor de adquisición que las participaciones tenían para el donante, la parte de la ganancia patrimonial gravada en el momento de la donación volvería a tributar en el futuro cuando el donatario transmitiera las participaciones. El TEAC sostiene, en cambio, que la subrogación resultaría aplicable también siguiendo una norma proporcional, evitándose así la doble imposición alegada por el contribuyente.

En cuarto y último lugar, el TEAC entiende que su interpretación encuentra acomodo en el segundo párrafo del artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF, que establece que «los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión». A juicio del TEAC, este párrafo —que carecería de sen-

tido en caso de aplicarse el diferimiento sobre toda la ganancia— sería aplicable tanto a la persona empresaria como a las participaciones en entidades, ya que *«el beneficio debe aplicarse de forma igual, ya se realice la actividad por la persona física o a través de una sociedad»*.

3.3. Determinación del activo afecto a la actividad económica. Tesorería e inversiones financieras (FJ 8.º)

En lo que afecta al cálculo de la parte de la ganancia que puede acogerse al diferimiento, el TEAC valida, con carácter general, el método utilizado por la Administración. En concreto, en el análisis relativo a la afectación de las partidas de tesorería e inversiones financieras, la Inspección había acudido a datos estadísticos del Registro Mercantil relativos a pymes, que mostraban el porcentaje de estos elementos sobre el activo total, distinguiendo según el tamaño de la empresa y su código CNAE.

A juicio del TEAC, este es un criterio razonable, puesto que se utiliza una muestra con un número considerable de empresas y tiene en cuenta aspectos fundamentales como su tamaño y tipo de actividad. Se concluye, por tanto, que la valoración es correcta, con la salvedad de algunas entidades participadas, a las que, por su dimensión, no serían trasladables los datos estadísticos relativos a pymes.

3.4. Otras cuestiones planteadas en la resolución (FFJJ 7.º y 9.º)

En el FJ 7.º, el TEAC concluye que la valoración de las participaciones y del porcentaje de afectación debe realizarse en la fecha de devengo, de modo que, si se utilizan balances de situación de fecha distinta, deben realizarse los ajustes necesarios para adaptar la valoración a la que habría correspondido en el momento del devengo.

Asimismo, en el FJ 9.º, el TEAC rechaza la vulneración de la doctrina de actos propios alegada por el contribuyente con base en un procedimiento anterior relativo al IVA. Indica el TEAC que los elementos determinantes para la apreciación de una actividad económica pueden ser distintos en IVA y en IRPF (principio de estanciedad) y que, además, los ejercicios objeto de comprobación no eran coincidentes.

4. Análisis

Los incentivos fiscales a la empresa familiar han originado en la práctica un elevado número de controversias. La resolución objeto de este análisis aborda dos dudas interpretativas frecuentes, como son la aplicación de la regla de proporcionalidad en el ámbito del IRPF y la consideración de la tesorería e inversiones financieras como elemento afecto y necesario en la actividad económica.

Respecto a la primera cuestión, de entre los incentivos a la empresa familiar (exención en el IP, reducción en la base imponible del ISD y diferimiento en el IRPF), solo la Ley del IP⁴ establece de forma expresa una regla de limitación del alcance del beneficio fiscal, consistente en «*la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad*» (art. 4.Ocho.Dos, *in fine*).

Ni la normativa del ISD (con la salvedad de algunas normas autonómicas)⁵ ni la del IRPF contienen previsiones equivalentes. Por ello, en ambos impuestos ha sido objeto de debate si los correspondientes beneficios fiscales debían aplicarse sobre el valor total de las participaciones o únicamente de forma proporcional.

En el ámbito del ISD, el debate se resolvió mediante la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 a la que alude la resolución del TEAC. El criterio de la sentencia fue posteriormente acogido por el propio TEAC (resolución n.º 00/01485/2016) y por la DGT en varias contestaciones a consultas vinculantes (por todas, V2195-16). Aunque la sentencia del Tribunal Supremo se refiere únicamente al ISD, el TEAC considera en la resolución analizada que también en el IRPF la finalidad de la norma justifica la aplicación de una regla proporcional. No obstante, existen diferencias relevantes que se oponen al automatismo con el cual se traslada el criterio de un impuesto a otro.

Una de ellas es alegada por el propio recurrente: mientras que en el IP se prevé una exención y en el ISD una reducción (ambos, beneficios fiscales definitivos), en el ámbito del IRPF existe solamente una regla de diferimiento. Por tanto, la Administración no pierde la facultad de gravar en el futuro la plusvalía latente en las participaciones donadas una vez que estas sean transmitidas a terceros. El TEAC ofrece como única respuesta a este argumento la repetida referencia a la finalidad de la norma, sin mayores consideraciones, cuando lo cierto es que, lejos de favorecer esa finalidad de continuidad empresarial, el criterio dificulta el relevo generacional en vida, al imponer al donante una carga tributaria que no existe en la sucesión *mortis causa*.

Por otro lado, la regla de proporcionalidad tiene un peor encaje en el literal de la normativa del IRPF que en el de la Ley del ISD. Se hace particularmente difícil inferir del literal del artículo 36 («*el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes*») la interpretación propugnada por el TEAC, conforme a la cual dicha subrogación es parcial y afecta únicamente a la proporción del valor de las participaciones que se corresponde con activos afectos.

Aunque pueda convenirse en que esta regla de subrogación parcial permitiría salvar la doble imposición que en otro caso se produciría, arbitrar este mecanismo debería ser una opción dada al legislador, que ha dispuesto de varias décadas de vigencia de la norma para introducir las modificaciones oportunas, particularmente una vez el Tribunal Supremo extendió el criterio legal del IP al

4 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5 El artículo 10 de Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del ISD en Cataluña, reproduce el mismo literal de la Ley del IP.

ISD bajo una interpretación teleológica. La forma de aplicar esta subrogación parcial carece de cualquier regulación positiva, y esta laguna normativa es difícil de integrar con la mera apelación a la finalidad de la norma.

En el mismo sentido, una interpretación finalista no debiera justificar la extensión del párrafo segundo del artículo 33.3.c) más allá de sus estrictos términos, habida cuenta de la prohibición de analogía en el ámbito tributario. Este precepto, en el que para el TEAC subyace la regla de proporcionalidad, establece un plazo mínimo de cinco años para que los bienes afectados *«por el contribuyente»* a la actividad económica con posterioridad a su adquisición puedan considerarse afectos. De la literalidad de la norma se desprende que esta regla es aplicable a *«los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»* (art. 4.Ocho.Uno de la Ley del IP) y no a las participaciones en entidades (art. 4.Ocho.Dos). El TEAC sostiene, en cambio, que *«no cabe pensar, como parece intuirse en el escrito de alegaciones, que dicho párrafo sólo sea de aplicación a la persona empresaria»* y ello con la sola justificación de que *«el beneficio debe aplicarse de forma igual, ya se realice la actividad por la persona física o a través de una sociedad»*. Esta declaración de principio no parece suficiente para exigir en la donación de participaciones el cumplimiento de un plazo de afectación de cinco años (para determinados activos), con base en una norma diseñada para la transmisión de empresas individuales. Por otro lado, la resolución prescinde del análisis sobre el cumplimiento en el caso concreto del referido plazo de cinco años.

En definitiva, si se confirma el criterio de la resolución mediante un nuevo pronunciamiento del TEAC, es de esperar que su adopción por la Administración origine una elevada litigiosidad ante las dudas que plantea su aplicación práctica. No olvidemos, además, que el criterio tendrá efecto en todas las comunidades autónomas al tratarse el IRPF de un tributo de carácter estatal (con independencia, por tanto, de las particularidades de cada territorio en el tratamiento fiscal de las donaciones en el ISD).

La segunda cuestión recurrente sobre los beneficios de la empresa familiar que se aborda en la resolución es la relativa a la tesorería e inversiones financieras. A este respecto, constituye una práctica extendida en la Administración acudir a la aplicación de ratios estandarizadas para analizar la consideración de este tipo de partidas como activos afectos y necesarios en la actividad. Esta práctica se valida en la resolución.

No obstante, la aplicación de ratios financieras no debería sustituir el análisis individualizado sobre la realidad de cada sociedad, mediante una justificación razonada de la necesidad de las partidas con base en circunstancias específicas de la compañía, como sus necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito (criterios mencionados en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2022, recurso n.º 1563/2020). En este contexto, la utilización de ratios estandarizadas puede representar una orientación general, pero tiene limitaciones evidentes al realizarse con abstracción de las circunstancias concretas de la compañía analizada.

Finalmente, la resolución merece una última consideración desde la óptica de la seguridad jurídica deseable en la aplicación de las normas tributarias. Difícilmente puede aceptarse el respeto a dicho principio en un supuesto en el

que el contribuyente sometió expresamente a confirmación de la Administración la interpretación de la norma que posteriormente aplicaría en su autoliquidación. El contribuyente, ante la claridad de la cuestión planteada y la falta de corrección expresa en la respuesta, bien pudo pensar aquello de que quien calla, si debió hablar, otorga («*qui tacet consentire videtur si loqui debuisset ac potuisset*»). No parece aceptable que ese silencio tácito acabara resultando en una liquidación por importe superior a 1,7 millones de euros.

LA INAPLICACIÓN POR EL ÓRGANO JURISDICCIONAL DE UNA NORMA SANCIONADORA POR VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD VIGENTE EN EL DERECHO DE LA UE: STS DE 25 DE JULIO DE 2023, REC. NÚM. 5234/2021¹

Susana Aníbarro Pérez

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

Resumen

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 25 de julio de 2023, se plantea si un órgano judicial puede anular un acto de imposición de una sanción, inaplicando la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Principio de proporcionalidad, sanción tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido, principio del acto claro o aclarado, Unión Europea.

Abstract

The Supreme Court, in its Judgment of 25 July 2023, asks whether a judicial body may annul an act imposing a sanction, not applying the legal rule that determines it, when the competent judge or court appreciates in the national sanctioning law a violation of the principle of proportionality established by European Union law.

¹ Trabajo enmarcado en el Proyecto de Investigación sobre «El Derecho tributario en la era del Compliance» (PID2020-118261RB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación/Agencia Estatal de Investigación (10.13039/501100011033).

Keywords

Principle of proportionality, tax penalty, Value Added Tax, principle of the clear or clarified act, European Union.

Cómo referenciar: Aníbarro Pérez, S. (2023). La inaplicación por el órgano jurisdiccional de una norma sancionadora por vulneración del principio de proporcionalidad vigente en el Derecho de la UE: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 5234/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 207-215

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) en su sentencia núm. 1093/2023, de 25 de julio de 2023, de la que es ponente el Sr. Navarro Sanchís, falla que no ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 206/2020.

En el Fundamento Octavo de la citada Sentencia de 25 de julio de 2023, el TS establece como jurisprudencia los siguientes criterios:

- 1) Un órgano jurisdiccional, en el seno de un proceso, puede anular una sanción impuesta por la infracción -en este caso la del artículo 170.Dos.4ª LIVA, consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-.

Es posible tal anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea, infracción que cabe estimar concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA, que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo del 10 por 100 de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, en una conducta omisiva en que no se ocasiona tal perjuicio a la Hacienda pública y es ajena a toda idea de fraude fiscal.

- 2) Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado, netamente, en las sentencias de 26 de abril de 2017 (Farkas, C-564/2015) y de 15 de abril de 2021 (Grupa Warzywna, C-935/19), aplicables al caso debatido, en las que se dan pautas relevantes para apreciar que la sanción es aquí disconforme con el principio de proporcionalidad.
- 3) No es tampoco necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad, en asuntos de naturaleza similar al aquí enjuiciado: bien cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la Ley del IVA, en los apartados aplicados - art. 35 LOTC-; bien cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable

al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la Unión Europea, en cuyo caso, atendido el reiterado criterio del Tribunal Constitucional –a raíz, justamente, de cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas por esta Sala y que fueron inadmitidas-, lo procedente es plantear primero la cuestión prejudicial– o inaplicar la norma tomando en consideración la doctrina emanada de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, *Consorzio Italian Management*, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en *Cilfit* y otros, asunto C-283/81- que consagran y refuerzan el principio del acto claro o del acto aclarado.

2. Supuesto de hecho

Con motivo de la realización de unas actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de una entidad jurídica, correspondiente al ejercicio 2015, el 1 de septiembre de 2016 se formuló acta de conformidad, de la que resultaba una cantidad a ingresar de 0,00 euros. El objeto de la regularización era la compra de un edificio situado en Madrid, operación sujeta y exenta de IVA, pero en la que se había producido la renuncia a la exención, en virtud del artículo 20.Dos de la Ley del impuesto, dando lugar a la correspondiente inversión del sujeto pasivo del IVA, por mor de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.e) de la misma Ley. La operación no fue declarada hasta después del comienzo de la inspección, sin perjuicio de que tampoco fue consignada en la autoliquidación la cuota de IVA soportada que tenía derecho a deducir íntegramente.

La Administración tributaria, considerando que la no consignación en la autoliquidación de las cantidades a las que se ha hecho referencia constituía una infracción del artículo 170.Dos.4º de la Ley del IVA -por no consignar en la autoliquidación del período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones-, dictó, tras el correspondiente procedimiento, el acuerdo sancionador, en el que se impuso una sanción calculada conforme a lo previsto en el artículo 171.Uno.4º de la citada Ley; es decir, aplicando un porcentaje fijo del 10 por ciento sobre la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Contra el acuerdo sancionador, la entidad sancionada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 18 de diciembre de 2019.

Frente a dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue tramitado bajo el número 206/2020, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional (AN) y, finalmente, estimado en sentencia de 12 de mayo de 2021, la cual constituye el objeto del recurso de casación resuelto a través de la sentencia objeto del presente comentario. La AN, tras recordar en el Fundamento de Derecho Tercero de su sentencia que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la Unión Europea y analizar diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), concluye en el Fundamento de Derecho Cuarto que «el principio de proporcionalidad se vulnera con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos

sin tener en cuenta las circunstancias del caso, como, en el supuesto de autos, la ausencia de perjuicio económico, la existencia de la factura en la que consta la operación y el registro de la propia operación en el libro de facturas recibidas, pese a que no se consignara en la declaración-liquidación, no estándose siquiera ante la inobservancia de obligaciones de contabilidad y, todo ello, sin perjuicio del posible encaje de la conducta de la entidad recurrente en otro tipo infractor». De lo que, a su juicio, se sigue «la estimación del recurso contencioso-administrativo y la innecesariedad de plantear una cuestión prejudicial al respecto, pues las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se han comentado y las que en ellas se citan proporcionan argumentos suficientes para despejar las dudas que pudieran existir».

3. Fundamentos de derecho

En la Sentencia objeto de comentario, el TS se cuestiona si un órgano judicial puede anular la sanción impuesta por la comisión de la infracción del artículo 170.Dos.4ª de la Ley del IVA, por vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º de dicha Ley cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Para dar respuesta a este interrogante, el TS comienza recordando que, aunque el régimen sancionador establecido para las sanciones en materia de IVA no esté armonizado, ello no significa que el legislador nacional tenga ilimitadas facultades para legislar prescindiendo del Derecho de la Unión, pues ha de acomodarse en todo caso al principio de proporcionalidad. Por otra parte, para el TS, en el asunto que es objeto del recurso de casación, el contraste con el principio de proporcionalidad no se reduce a un mero problema de definición legal, sino de aplicación.

En línea con lo anterior, el TS trae a colación la Sentencia del TJUE dictada en el asunto *Farkas*, C-564/2015, la cual en su opinión aborda un caso prácticamente idéntico al debatido, en la que el TJUE falló que el principio de proporcionalidad se oponía a una sanción como la que era objeto de litigio. A juicio del TS, en ambos casos, el analizado en la sentencia *Farkas* y el que es objeto del recurso de casación, la sanción fue impuesta por la omisión de un requisito formal, puramente procedimental, por no haber declarado el IVA relativo a una operación sujeta y exenta, al punto de que se regularizó en acta de conformidad con cuota cero. Lo único que separa la sustancial identidad que preside ambos casos es que en el asunto *Farkas* la sanción prevista en la norma húngara es del 50 por ciento de la cuota teórica y la sanción prevista en el art. 171.Uno.4º de la Ley del IVA es del 10 por ciento, como sanción única, lo cual, para el TS, no resulta relevante para desdeñar el valor de la doctrina *Farkas*, pues la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia o no relevante.

La conclusión que el TS extrae de los razonamientos expuestos es la corrección de la sentencia de instancia, en la medida que es posible apreciar por un

Tribunal de justicia que la Administración no ha observado el principio de proporcionalidad en un caso como el examinado, aun cumpliendo la literalidad de la norma penal. Por razón del principio de primacía, el Derecho de la Unión Europea se impone o precede al nacional, de suerte que puede quedar este inaplicado, con o sin planteamiento de cuestión prejudicial, en función del principio del acto claro o aclarado, que es el que en la sentencia de instancia sustenta el fallo.

Tampoco procede, para el TS, el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, dado que la imposibilidad de aplicar la norma nacional que vulnera el ordenamiento de la Unión Europea haría totalmente inviable -o innecesario, si se prefiere- el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues el principio de primacía impediría toda posible aplicación al caso.

4. Análisis

El interrogante que resuelve la sentencia objeto de comentario -coincidente con otra prácticamente idéntica de 26 de julio de 2023, rec. 8620/2021- versa sobre las potestades de que gozan los órganos judiciales, en orden a la salvaguarda del principio de proporcionalidad. De hecho, el interés casacional objetivo de la cuestión planteada se justifica, precisamente, en la inexistencia de una jurisprudencia clara sobre el alcance de las potestades de los tribunales de justicia para valorar la proporcionalidad de una sanción administrativa con base en la jurisprudencia del TJUE.

El TS, como se ha expuesto anteriormente, llega a la conclusión de que la sanción con la que se castiga la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4º de la Ley del IVA vulnera el principio de proporcionalidad vigente en el Derecho de la Unión Europea, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, de lo que se desprende la facultad del órgano judicial de dejar de aplicar lo dispuesto en la norma sancionadora con rango de ley, sin necesidad de plantear ni cuestión prejudicial ni cuestión de inconstitucionalidad.

Con ello, el TS corrobora la corrección de la sentencia de instancia, cuyo fallo se sustenta en el denominado principio (o excepción) del acto claro o aclarado.

A este respecto, es preciso recordar que el artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que, cuando se presente una cuestión sobre la interpretación de los tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al TJUE. Como el propio TJUE ha recordado en varias ocasiones, el mecanismo prejudicial establecido por esta disposición tiene por objeto garantizar que, en cualesquiera circunstancias, el Derecho de la Unión produzca los mismos efectos en todos los Estados miembros y evitar divergencias en la interpretación de las normas de ese Derecho que hayan de aplicar los órganos jurisdiccionales nacionales. La disposición antes referida se diferencia de la contenida en el segundo párrafo del artículo 267, el cual faculta, pero no obliga, a los órganos jurisdic-

cionales ante los cuales sí que puede interponerse un recurso, u órganos jurisdiccionales inferiores, para plantear una cuestión prejudicial.

Sin embargo, pese a la previsión que recoge el antes mencionado artículo 267, párrafo tercero, el TJUE pronto introdujo excepciones a la obligación en él contenida, primero en la Sentencia de 27 de marzo de 1963, asunto 28/62, *Da Costa*, y más adelante en la Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto 283/81, *CILFIT*, a las que seguirían otras posteriores. En estas sentencias, el TJUE establece tres excepciones a la obligación de plantear la cuestión prejudicial del artículo 267 del TFUE: 1) Cuando la cuestión no sea pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio. 2) Cuando la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya haya sido interpretada por el Tribunal de Justicia (acto aclarado). 3) Cuando la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable (acto claro).

Es la excepción del «acto aclarado» la que, en opinión del TS, permite en el asunto objeto de controversia eludir la obligación de formular cuestión prejudicial al TJUE.

En efecto, para el TS, ratificando así el criterio de la AN en la sentencia de instancia, la desproporción de la sanción controvertida deriva de lo resuelto por el TJUE en pronunciamientos previos, en concreto, en las Sentencias de 26 de abril de 2017, C-564/2015, *Farkas*, y de 15 de abril de 2021, C-935/19, *Grupa Warzywna*, aplicables al caso debatido.

Desde el punto de vista de la argumentación que, como el TJUE ha puesto de manifiesto, se requiere para poder aplicar cualquiera de las excepciones antes referidas, el TS se apoya, eminentemente, en la primera de las Sentencias del Tribunal de Justicia citadas, esto es, en la Sentencia de 26 de abril de 2017, llegando a afirmar que el caso *Farkas* es «prácticamente idéntico» al asunto objeto del recurso de casación. De hecho, el TS considera irrelevantes, en orden a poner en cuestión esa identidad sustancial, aspectos tales como, por ejemplo, la diferencia entre el porcentaje de la sanción prevista en la norma húngara aplicable en el caso *Farkas* (50 por ciento) y la prevista en el artículo 171.Uno.4º de nuestra Ley del IVA (10 por ciento). Lo fundamental es que «la infracción del principio de proporcionalidad reside en la previsión de una sanción consistente en un porcentaje de una cuota que realmente es ficticia, o no relevante, puesto que: - No afecta en modo alguno a la recaudación, pues la cuota es 0 euros y así consta en el acta de conformidad. - Se impone al margen de toda idea de fraude fiscal. - No asegura el principio de proporcionalidad, pues la imposición de sanciones «no puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude», y aquí se va más allá, porque se impone al margen de la idea de proteger la recaudación o de prevenir el fraude».

El problema que, a nuestro modo de ver, suscita la aplicación de la llamada excepción del «acto aclarado» radica, precisamente, en la determinación del grado de claridad –o, si se quiere, de identidad con el precedente– que a estos efectos se requiere. En este sentido, el propio TS no ha dudado en advertir en alguna ocasión sobre la extrema cautela con la que esta excepción debe ser aplicada. Así, en su Sentencia de 13 de octubre de 2021, rec. 3691/2020, el TS ha afirmado que «la posibilidad que ofrece el Derecho de la Unión europea a los

jueces nacionales, en cualquier instancia, para dejar de aplicar el Derecho nacional cuando se oponga a aquél, debe ser objeto de una aplicación extremadamente prudente, pues también es un valor jurídico capital, al que hay que atender necesariamente, como elemento esencial de nuestra función, el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». Añadiendo, en lo que concierne en particular a la doctrina del «acto aclarado», que es preciso poner especial atención «en la identidad o similitud entre los hechos sobre los que el TJUE se pronuncia y proyecta su doctrina y los que tiene en su poder el juez nacional a la hora de soslayar la aplicación de una norma con rango de ley».

En el caso ahora analizado, además de la significativa diferencia porcentual entre las sanciones aplicables en ambos asuntos, cabe apuntar que en el caso *Farkas* los sujetos intervinientes en la operación aplicaron, erróneamente, el régimen general del IVA, en lugar del régimen de inversión del sujeto pasivo que era el que correspondía aplicar, de modo que el vendedor ingresó (y repercutió indebidamente) el IVA en la Hacienda Pública. En cambio, en el caso objeto de la Sentencia comentada, pese a que en la escritura pública correspondiente se hacía constar tanto la renuncia a la exención por el transmitente como la inversión del sujeto pasivo, el adquirente no consignó la operación en la autoliquidación. Además, en el asunto *Farkas*, al adquirente se le denegó su solicitud de devolución del IVA abonado al vendedor.

No se puede negar que, en la Sentencia de 25 de julio de 2023, el TS proporciona argumentos en orden a fundamentar la «práctica identidad» entre el asunto abordado en la Sentencia *Farkas* y el asunto sobre el que tiene que resolver, en línea con lo requerido por el TJUE en cuanto a que la excepción que se aplique debe quedar convenientemente justificada en la resolución. Pero siempre puede subsistir la duda de si las diferencias que separan el caso abordado del precedente hubieran llevado al TJUE a adoptar una solución distinta y, lógicamente, cualquier duda —que, conviene recordar, para el TS no ha existido— debería jugar a favor del planteamiento de la cuestión prejudicial, en aras de garantizar la debida uniformidad en la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión Europea.

LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO DE ALTOS DIRECTIVOS QUE SON CONSEJEROS: STS DE 25 DE JULIO DE 2023, REC. NÚM. 2334/2021¹

José Pedreira Menéndez

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

Resumen

En el supuesto de directivos que forman parte del consejo de administración de una empresa la indemnización por cese es una renta de trabajo, independientemente de la doctrina del vínculo. En consecuencia, como tal renta del trabajo, si se cumplen las condiciones para ello, sobre la parte de la indemnización no exenta se puede aplicar la reducción por obtención de rentas irregulares en las condiciones legalmente establecidas.

Palabras clave

Retribución, Consejeros, Alta dirección, rentas irregulares.

Abstract

In the case of directors who are part of the board of directors of a company, severance pay is employment income, regardless of the doctrine of the link. Consequently, as such income from work, if the conditions for it are met, the reduction for obtaining irregular income can be applied to the non-exempt part of the compensation under the legally established conditions.

Keywords

Remuneration, Directors, Senior Management, irregular income

Cómo referenciar: Pedreira Menéndez, J. (2023). La tributación en el IRPF de la indemnización por despido de altos directivos que son consejeros: STS de 25 de julio de 2023, rec. núm. 2334/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 217-224

¹ Este trabajo se realiza en el marco del proyecto «El desafío de la buena administración tributaria en un contexto digital», MCI-21-PID2020-116096RB-I00.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 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* (LIRPF) a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores sociales con ocasión de su cese, cuando se cumpla el resto de requisitos exigidos en el precepto.

Los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40 por 100 –luego 30 por 100– cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas.

La denominada *teoría del vínculo* es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.

2. Supuesto de hecho

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) practicó una liquidación por el concepto retención/ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo y profesionales por el IRPF sobre las retribuciones abonadas en el despido de varios directivos, que tenían la consideración de personal laboral de alta dirección, por considerar que las indemnizaciones no estaban exentas, concurriendo además la circunstancia de que dos de ellos formaban parte del consejo de administración en el momento de su cese. Todos habían tenido con carácter previo una relación laboral ordinaria con la sociedad.

A juicio de la AEAT sólo es procedente la exención prevista en el artículo 7.e) de la LIRPF, en la parte de las indemnizaciones correspondiente con el tiempo en que prestaron servicios con relación laboral común, pero tras la promoción como altos directivos no tenían derecho alguno a ello. En consecuencia, para determinar el importe de la indemnización imputable al periodo como personal laboral común, se computan las retribuciones que percibieron antes de la *promoción como altos directivos*, que se actualizan con el IPC, considerándose exentos los importes así calculados. En cambio, se somete a retención el exceso, sin derecho a ningún tipo de reducción como renta irregular.

El TEAC desestima el 11 de septiembre de 2017 la reclamación económico-administrativa presentada por la mercantil, confirmando el parecer de la AEAT.

Frente a la Resolución del TEAC se interpone el oportuno recurso contencioso-administrativo que es resuelto por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de noviembre de 2020 (recurso núm. 429/2017), en la que se reconoce que la parte de la indemnización correspondiente al segundo periodo contemplado tras la generación de la relación de carácter especial, está exenta de tributación hasta el límite de 7 días de salario por año de trabajo hasta 6 mensualidades, pues esta cuantía reviste carácter obligatorio y constituye la indemnización mínima que hay obligación de satisfacer, confirmando que nos encontramos ante una relación especial de alta dirección.

Pese a la estimación parcial de su pretensión, la empresa recurrente considera que la parte no exenta de la indemnización debería tener derecho a la práctica de la reducción del 40 por 100 como renta irregular, conforme a la redacción que tenía el artículo 18 LIRPF, independientemente de que los trabajadores pertenecieran al consejo de administración de la empresa, por lo que interpone el recurso de casación que da lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo que estamos comentando.

Hoy en día el artículo 18.2 LIRPF ya reconoce expresamente que la reducción por rentas irregulares es aplicable a la extinción de una relación laboral, común o especial. No obstante, establece una limitación a la reducción para cuantías superiores a 300.000 euros y directamente la excluye cuando la indemnización sea igual o superior a 1.000.000 euros. Por tanto, la única discusión podría radicar en si la relación de los trabajadores con la empresa como administradores les limita su posibilidad de optar a esta reducción, al considerarse que la función mercantil se sobrepone sobre la relación laboral de carácter especial. Es decir, si debe seguir aplicándose la llamada doctrina del vínculo, que se consagró en el ámbito tributario con la STS de 13 de noviembre de 2008, conforme a la que la relación laboral especial no puede coexistir con la relación mercantil, en tanto ésta absorbe a la anterior, lo que a su vez impediría aplicar la reducción del 40 por 100 o si está ha de ser superada.

3. Fundamentos de derecho

El fundamento de derecho primero determina la razón de ser del recurso de casación al indicar que:

«El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos en el precepto».

En el fundamento de derecho segundo se analiza el fallo de la Audiencia Nacional y se afirma que:

«Como puede observarse, la sentencia descansa de modo exclusivo, para negar la reducción por rendimiento irregular del art. 18.2 LIRPF a las cantidades satisfechas a los Sres. Armando y Arturo, en la llamada teoría del vínculo, a la

que le otorga un valor absoluto –y poco motivado– en el orden fiscal, de suerte que, por razón de esa teoría, es incompatible el ejercicio del cargo de administrador social o miembro del Consejo de Administración con la posibilidad de una relación laboral de alta dirección. Así, cuando la jurisprudencia social permite tal compatibilidad o doble vínculo, lo es sólo respecto de las relaciones laborales comunes u ordinarias, no las calificadas como de alta dirección.

La sentencia impugnada, para negar, por tanto, la reducción del 40 por 100, por irregularidad, califica –o recalifica– la relación como mercantil –la condición de administrador absorbe y neutraliza la de trabajador–. Solo con ese argumento, niega la aplicación del art. 18.2 LIRPF, sin mencionar ni desarrollar argumento alguno en relación con su procedencia».

Frente a la sentencia recurrida se argumenta que el artículo 18.2 LIRPF permite aplicar la reducción del 40 por 100 a todas las rentas íntegras del trabajo recogidas en el artículo 17.2, salvo a las de su apartado a), por lo que las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan su veces y demás miembros de otros órganos representativos, en tanto que rendimientos íntegros del trabajo, no tienen limitación para la práctica de la reducción.

Concluyendo la mercantil recurrente, como se recoge en el fundamento jurídico segundo, que:

«A la vista de los anteriores preceptos se desprende nítidamente que no existe ninguna limitación que impida aplicar la reducción del 40% a las cantidades percibidas por consejeros de una entidad y que no se condiciona la aplicación de la reducción al carácter exclusivamente laboral de las relaciones del perceptor con la entidad pagadora (es más, se permite la aplicación de la reducción a los rendimientos del art. 17.2.e) LIRPF que, por definición, y conforme a la tesis de la propia Sala de instancia, son supuestos en los que existirá una relación mercantil del consejero con la entidad).

La literalidad de la norma, como se ha visto, no puede ser más clara: todos los rendimientos del trabajo (entre los que se encuentran las retribuciones satisfechas a los consejeros o administradores de una entidad, por mandato expreso del art. 17.2.e) LIRPF) son susceptibles de reducirse en un 40%, cuando se cumplen el resto de requisitos exigidos por el art. 18.2 LIRPF (a saber: periodo de generación superior a dos años y no ser periódicos o recurrentes)».

Todo ello conduce a que el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico tercero, a la hora de mostrar el Juicio de la Sala, concluya:

«1) Esta Sala considera procedente la aplicabilidad del artículo 18.2 de la LIRPF, cuya rúbrica es la de porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo, al caso debatido. El art. 18.2 LIRPF, ya transcrito, permite aplicar la reducción por rendimientos irregulares del 40 por 100 –más adelante reducida al 30 por 100– a toda clase de rendimientos del trabajo personal, entre los que se encuentran las retribuciones a los administradores.

2) Lo que hace la Sala de instancia en su sentencia, para negar tal efecto reductor, es suponer que el cese de los Sres. Armando y Arturo como personal de alta dirección, por ser tal figura incompatible con un vínculo de naturaleza laboral, debe recalificarse, atendiendo a la función que desempeñan como

administradores, que es mercantil, lo que obedece a la llamada teoría del vínculo».

Pero más adelante la Sala, con total acierto desde mi punto de vista, señala que:

«De todos modos, la Sala de instancia se contradice cuando, de una parte, niega la posible reducción del 40 por 100 de los rendimientos percibidos por los directivos mencionados, por ser de naturaleza mercantil su vínculo con la empresa —nexo que, sin explicarlo, deja fuera las indemnizaciones percibidas como consecuencia de su cese—; y, de otra, reconoce, al mismo tiempo, en su fundamento jurídico séptimo, la exención parcial, reveladora de que la relación se califica, en todo caso, como de naturaleza laboral, aun especial, incompatible con la primera consideración, pues nada puede ser y no ser al mismo tiempo».

Y con total rotundidad concluye la doctrina de la Sala que:

«5) Fuera o no aplicable al caso la llamada teoría del vínculo (como si fuera un principio jurídico general y no una regla de atribución de jurisdicción), el derecho de los administradores no queda excluido de la ventaja del art. 18.2 LIRPF, pues son rendimientos íntegros del trabajo también».

Por último, el Tribunal Supremo entra a analizar la jurisprudencia comunitaria recordando que:

«según consolidada jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario europeo no se admite que prevalezca a fortiori la relación mercantil —que supone la pertenencia al órgano de administración— sobre la consideración de trabajador de dicha persona a los efectos del Derecho de la UE, en determinadas circunstancias que son idénticas a las que concurrían en el caso de los mencionados señores. Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador». (...)

«Es más, las doctrinas sentadas en las sentencias Balcaya y Danosa ha sido refrendada con rotundidad en la reciente STJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto HJ, C-101/21) en la que se concluye por el Tribunal que la circunstancia de que una persona que ejerza la función de director de una sociedad mercantil sea también miembro del órgano de administración de dicha entidad, no permite por sí sola, presumir o excluir la existencia de una relación laboral ni la calificación de dicha persona como trabajador asalariado a efectos del Derecho de la UE.

Así, lo que la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 declara es que no cabe negar a un trabajador, que además es miembro del órgano de administración de una compañía, los derechos o protecciones que la normativa comunitaria concede a los trabajadores por el mero hecho de formar parte del órgano de administración ni, consiguientemente, tampoco cabe negar a la empresa que lo contrata, los derechos y protecciones que la normativa concede a un empleador. Es decir, en suma, que el TJUE consagra que no cabe hacer de peor condición a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

Aplicada al caso que nos ocupa, que discurre obviamente en materia fiscal, no laboral, la jurisprudencia del TJUE supone que aunque a efectos mercantiles fuese de aplicación la teoría del vínculo, no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a éste o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte aquél, también, del órgano de administración, siempre que como se ha señalado en los apartados previos —es de repetir de nuevo— que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, siendo además nítido que están correlacionadas con los ingresos, circunstancias todas estas predicables de las retribuciones a las que se refiere la controversia que nos ocupa.

La postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras. Así, en el caso de los segundos, de los trabajadores estrictamente tales, no se cuestiona la deducibilidad del gasto en que consiste su retribución, mientras que en el primero de ellos —como administradores— se rechaza, a pesar de no existir ninguna diferencia que legitime dicho trato conforme a la referida jurisprudencia del TJUE y de que los señores en cuestión cobraban lo mismo antes y después de acceder al consejo».

4. Análisis

La Sentencia analizada no hace más que seguir la senda ya abierta por la STS de 27 de junio de 2023 (rec. núm. 6442/2021), confirmada por la reciente STS de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 3940/2022), que vienen a poner fin a años de litigiosidad generada por la aplicación en el ámbito tributario de la denominada «teoría del vínculo», según la cual cuando en una misma persona coexiste una doble vinculación con la empresa, una de tipo mercantil como lo es el cargo de administrador y otra de tipo laboral, como lo es la condición de empleado, la primera absorbería a la segunda a todos los efectos.

Con esta doble premisa, la AEAT, con el beneplácito de los tribunales, negaba por considerarla una liberalidad, no solo la deducibilidad de la retribución del administrador social sino también el sueldo que éste podía percibir como trabajador, cuando se simultaneaban ambas atribuciones.

Pues bien, el Tribunal Supremo ahora concluye que: «sea o no aplicable la llamada doctrina del vínculo, lo que resulta indiscutible es que la retribución satisfecha al Director General de la sociedad, con contrato laboral de alta dirección, cuyas notas de dependencia y ajeneidad no ofrecen dudas, que, al mismo tiempo, forma parte como vocal del Consejo de Administración, y que, además, no es socio de la sociedad, no puede calificarse de liberalidad, en ninguno de los posibles sentidos del término, razón por la que resultaba incorrecta la ubicación en esta categoría el motivo excluyente de la deducibilidad del gasto».

Y, se sigue diciendo «resultaría absurdo que los administradores que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social, ten-

drían que acometer su desempeño de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, lo cual, si llevamos al extremo la teoría del vínculo esgrimida por el Abogado del Estado, nos conduciría a conclusiones claramente absurdas.»

Por último, el TS entiende que «en el caso que se examina, al no existir ninguna duda de que el Director General de la sociedad, que al mismo tiempo forma parte como vocal de su Consejo de Administración, realiza esa dualidad de funciones (...) y siendo esa prestación de servicios real, efectiva y no discutida, la conclusión que se alcanza es que la retribución percibida, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser calificada como una liberalidad.»

Por tanto, superada la doctrina del vínculo en el ámbito tributario para el Tribunal Supremo, la indemnización por despido debe seguir el mismo tratamiento que cualquier renta del trabajo, sin distinción por la razón de ser administrador.

LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PARA LA PRESTACIÓN DE ACTIVIDADES PUEDE CONSIDERARSE UNA ECONOMÍA DE OPCIÓN: SAP DE BARCELONA DE 28 DE JULIO DE 2023

Luis Manuel Alonso González

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

Resumen

La confirmación de la absolución del ex presidente de un importante club de fútbol acusado de delito fiscal por desarrollar sus actividades económicas a través de una sociedad de su titularidad permite al tribunal establecer que es aceptable la interposición de una sociedad. Estamos ante una economía de opción.

Palabras clave

Delito fiscal/simulación/sociedad interpuesta/operaciones vinculadas/sanción

Abstract

The confirmation of the acquittal of the former president of a major football club accused of a tax crime for carrying out its economic activities through a company he owns allows the court to say that the utilization of a company may be acceptable. We are facing a legitimate tax mitigation.

Keywords

Tax crime/wham/controlled company/transfer pricings/penalty

Cómo referenciar: Alonso González, L.M. (2023). La interposición de sociedades para la prestación de actividades puede considerarse una economía de opción: Sentencia de la AP de Barcelona de 28 de julio de 2023. *Revista Técnica Tributaria* (143), 225-232

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La AP de Barcelona, en su Sentencia de 28 de julio de 2023, confirma la absolución de la acusación de delito contra la Hacienda Pública que pesaba sobre el ex presidente del Fútbol Club Barcelona Sandro Rosell. La Sentencia dice que *«La prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible amparado por la denominada economía de opción (posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más "económica")»*. Y añade la ausencia de *«ocultamiento de cuota tributaria alguna»*, para también recuperar su idea de que el art. 16 LGT hace *«especial hincapié»* en que la calificación de simulación lo es a los solos efectos tributarios y, además, sólo se sancionará *«si procediere»*. *«De manera que si el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye «simulación», «ficción», o «trampa» (si se nos permite esta expresión coloquial) para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no genera en todos los casos sanción tributaria, parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posea la gravedad necesaria para tener relevancia penal»* (FD 6º).

La Sentencia de 28 de julio de 2023, sin embargo, exige ser puesta en relación con la sentencia de instancia por ser ahí donde se desarrollan aquellos y otros argumentos con más profundidad y extensión. Por eso, es preciso referirse a la Sentencia 411/2022, de 19 de septiembre, del Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona.

2. Supuesto de hecho

En esencia, se consideró por las acusaciones que el Sr. Rosell interpuso la sociedad TRUE OASIS COTTAGE (TOC), entidad bajo su control y dirección, para la percepción de los rendimientos generados por él en la actividad económica de consultoría, asesoramiento e intermediación que prestaba de forma personal y directa. De tal modo, omitió *«dolosamente»* declarar e ingresar los rendimientos de aquella actividad, pero éstos tampoco tributaron en la mercantil a causa de la deducción, *«fraudulentamente»*, de gastos personales. Se trataría de gastos personales no correlacionados con la actividad de la sociedad que servían para neutralizar los ingresos simulados de la sociedad.

Como consecuencia de todo ello, el Sr. Rosell no consignó aquellos rendimientos de su actividad económica en su declaración de IRPF *«en tanto que simuló que tal actividad económica»* era ejercida por TOC. Las acusaciones no admiten la prestación de tales servicios por la entidad en la medida en que, señalan, *«no disponía de medios materiales y personales para prestar esos servicios al margen de su socio único, Don Alexandre Rosell Feliu»*.

La conclusión que alcanzan las acusaciones es que TOC servía de «caja» al acusado para que pudiera percibir los rendimientos de su actividad económico y no tributar por ellos en el IRPF.

3. Fundamentos de derecho

El caso del ex presidente del Fútbol Club Barcelona se resuelve en primera instancia por el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona con la Sentencia 411/2022, de 19 de septiembre. Dicha resolución, de naturaleza absolutoria, sitúa perfectamente la clave del debate en la disyuntiva siguiente: ¿es viable jurídicamente que las labores profesionales de Sandro Rosell (asesoría, consultoría e intermediación, básicamente) puedan desarrollarse por él a través de una sociedad suya, TOC, o sólo pueden desempañarse por él como persona física? De la respuesta que se dé a este interrogante dependerá a quien, a la persona física o a la jurídica, se imputan los resultados económicos de la actividad y, en consecuencia, se penetrará en el terreno de la fiscalidad aplicable, en un caso el IRPF y en el otro el Impuesto sobre Sociedades. Tal respuesta, no obstante, se encuentra condicionada por otra variable, de insuperable importancia, a saber, si la intervención de TOC se ha efectuado mediante un artificio que pueda ser censurable desde el prisma del Derecho Penal.

Planteadas las cosas de ese modo, el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona, a través de un desarrollo pautado e inexorable de sus argumentos, empieza por dejar fuera de duda que es perfectamente posible que aquellas labores profesionales se realicen a través de una persona jurídica: concluye que estamos ante una economía de opción. Parece que existe, pues, *«justificación para que una persona física preste unos servicios, pero los facture una sociedad que en nada ha intervenido en la prestación»* (FD 3º) pues la premisa de la que parte es *«que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible»* y la economía de opción aparece cuando es posible *«afrontar una actividad empresarial o profesional como persona física o jurídica»* pues lo ampara el Ordenamiento Jurídico *«y es expresión de la libertad de empresa consagrada en el artículo 38 de la CE»*.

Esta primera conclusión puede verse condicionada por la respuesta a la variable antes apuntada: *«lo realmente relevante es determinar hasta qué punto la existencia de la sociedad no lo es con el fin de eludir el pago de tributos, o de satisfacer otros en posición más ventajosa»*. A fin de disipar esta duda se analizan las características de TOC en el FD 4º de la sentencia, advirtiéndose que la propia Administración Tributaria había reconocido que era *«una entidad que desarrolla actividad económica y declara los resultados de la misma»*; tiene, por tanto, *«entidad y autonomía propia e independiente de la de sus socios»*. Sin embargo, puntualiza, aun así, habría podido ser utilizada para defraudar de modo que es preciso proseguir en el examen de los rasgos de esa entidad.

En este punto se formulan algunas consideraciones de sumo interés.

En primer lugar, se afirma categóricamente que los servicios facturados por TOC eran prestados por el Sr. Rosell, *«intervención del todo punto lógica pues es la persona capacitada para llevar a cabo aquella labor de asesoramiento e*

intermediación, y motivo por el que los testigos han declarado que contactaron con él, y no con otro, por tanto por ser una persona conocedora del sector al que se refería el asesoramiento y que proporcionaba información de relevancia empresarial para los testigos, de lo contrario no habrán solicitado sus servicios». En suma, una versión bien distinta a la que se sostiene, a menudo, por los órganos administrativos y judiciales sobre la compatibilidad de la naturaleza personalísima de los servicios que se prestan y su encuadramiento en la actividad económica de la sociedad utilizada para ejecutarlos.

Ese es, como subraya el FD 5º de la sentencia, el *«elemento nuclear del proceso: si esta actividad era realizada personalmente por el Sr. Rosell sin que TOC tuviera una participación relevante como sostienen las acusaciones o si podía perfectamente el acusado ejercer esa actividad a través de la entidad TOC»*.

Afrontando la acusación de simulación formulada, el FD 6º se abre con la siguiente consideración:

«Descartada la relevancia del objeto social para calificar de simulada la declaración, resta por analizar si TOC presentaba una estructura idónea y apta para no ser considerada una mera entidad interpuesta al servicio de una tributación más favorable, en perjuicio del erario público»

En tan crucial materia el órgano juzgador examina el acervo jurisprudencial contencioso-administrativo tomando nota del criterio fluctuante seguido en la última década, y presta particular atención a manifestaciones de la propia Administración. Es el caso de la Nota 5/2008, de 30 de abril, de la Subdirección General de ordenación Legal y Asistencia Jurídica sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los integrantes de sociedades de abogacía, consultoría y auditoría, y la Nota 1/2012, de 22 de marzo, recordadas, entre otros extremos, por aceptar que el desempeño de determinadas profesiones no requiere de recursos materiales relevantes frente al factor humano. Para la sentencia, *«no puede desconocerse la incertidumbre que la situación podía provocar en el obligado tributario, cuya actividad inspeccionada es la correspondiente al año 2012, y por tanto en un momento en que la situación era de inestabilidad interpretativa»*.

De tal manera, en el FD 7º, la jueza se encuentra en disposición de acoger la idea de que una intervención real de una sociedad en la actividad, en tanto que ente dotado de personalidad jurídica, implica una entidad interpuesta. Pero, eso no quiere decir nada pues los recelos deben venir dados por la ausencia de los elementos personales y materiales sólo si estos son objetivamente exigibles y ese no es el caso. *«La sociedad constituida por el Sr. Rosell resulta además con una estructura elemental, pues se trata de una sociedad unipersonal y con un único administrador que es quien precisamente presta los servicios profesionales»*, afirma. Pero, *«no puede compartirse la tesis de que la estructura societaria ideada por el acusado, siendo sencilla, y sin la existencia de una doble (o triple) interposición societaria, permiten excluir la simulación, pues esta no exige la constitución de una estructura compleja, cuando a la ideación de entidades se refiere, bastando que se presente como cierto algo que no lo es»*. *«El elemento nuclear es que la sociedad cuente con un elemento material (que resulta ser secundario en la prestación de servicios profesionales, como se ha dicho) y otro personal que directamente aporte a lo que constituye su objeto social, a la con-*

secución de su fin social, lo que exige además que estos elementos resulten suficientes, y que intervengan de modo efectivo en la consecución de los fines sociales». Enfocado así el análisis final se pronuncia de este modo: «no se ha acreditado que la actividad aportada por el Sr. Rosell a la sociedad TOC, de consultoría, asesoría, intermediación y semejantes, no fuera suficiente para el desarrollo de la actividad». «Tratándose de una actividad intuitu personae, basada en la exclusiva capacitación profesional del Sr. Rosell, y en su know how en los negocios (...) no supone que no pudiera organizar la misma a través de una sociedad».

No existió simulación porque TOC «prestó unos servicios reales, procedió a su facturación, recibió los pagos correspondientes a los servicios prestados, los ingresó en su contabilidad, y los asumió como propios, e incluso a efectos fiscales, al integrarlos en su base imponible del IS; a su vez las empresas con las que contrató, incluyeron en sus respectivas contabilidades las facturas presentadas a pago, y tributaron por tales conceptos, siendo dados por válidos por la administración tributaria. No puede considerarse esto una mera apariencia al servicio de la defraudación penal».

También pone de relieve que «esta desconfianza en el uso de sociedades para la consecución de una actividad profesional, la ostenta la administración tributaria de manera dispar». Se está refiriendo al hecho de que en el caso de una sociedad con características muy similares a TOC y con la que mantuvo relaciones negociales, TESERA, fue objeto, sin embargo, de una regularización completamente distinta: «no obstante el paralelismo entre esta entidad y TOC, la administración tributaria no consideró un supuesto de simulación, sino que aplicó el régimen de las operaciones vinculadas, con la consecuente regularización de la situación, sin siquiera imposición de sanción administrativa, y por consiguiente, tal y como reconocieron tanto la perito como el actuario ..., con nula trascendencia penal, pues la aplicación de la regularización a través del complejo sistema de las operaciones vinculadas presupone la inexistencia de simulación así como la posible consideración de fraude a los efectos penales. Es decir, en estos supuestos la actuación de la administración se limita a regularizar la situación imponiendo, en su caso, que no siempre, una sanción administrativa, sanción que no se produjo, sin que en modo alguno se comuniqué a la fiscalía a los efectos de la posible persecución de un delito fiscal». «Esta actuación tan dispar de la administración tributaria ha permitido que en un supuesto quedara en el ámbito de la simple infracción administrativa la regularización de las deudas tributarias de TESERA, sin siquiera la imposición de una sanción administrativa. Por el contrario, en el caso objeto del presente procedimiento, ha elevado a la categoría de simulación la misma situación, llegando incluso a remitir el resultado de la inspección a los fines de valorar la posibilidad de sanción en la vía penal. Con ello, lo que podía haber quedado en el ámbito de la mera infracción administrativa, y muestra de ello es el supuesto de TESERA expuesto, se ha exacerbado hasta la consideración de conducta penalmente relevante». «Esta comparativa —concluye— permite sentar dudas razonables sobre la consideración de OTC y su actividad como simuladas» al punto de invocar el principio in dubio pro reo.

«La conclusión es clara —para el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona—: si TOC es una persona jurídica válidamente constituida, con personalidad propia,

con un único socio administrador que por su conocimiento en el ámbito de la consultoría y de la asesoría es reclamado por otros profesionales ...se puede decir que aporta los medios personales que son primordiales en este tipo de actividades, que además son suficientes, para llevar a término la actividad propia de la sociedad. En este contexto no puede haber simulación en el ámbito penal. Conclusión además alcanzada por la propia administración tributaria en otros supuestos idénticos, habiendo conferido un tratamiento radicalmente opuesto al presente».

La sentencia de instancia es objeto de confirmación por la Sentencia dictada por la Sección octava de la Audiencia Provincial de Barcelona el día 28 de julio de 2023. Básicamente, la AP respalda las valoraciones hechas por el Juzgado nº 3, si bien destaca al establecer como premisa del debate *«que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible amparado por la denominada economía de opción (posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más "económica")»*. Además, reitera la ausencia de *«ocultamiento de cuota tributaria alguna»*. Y, por último, recupera la tesis que ya mantuvo en su Sentencia de 17 de julio de 2017, Caso BB&MA, como ya hiciera antes la sentencia de instancia, en el sentido de que considerar que el art. 16 LGT hace *«especial hincapié»* en que la calificación de simulación lo es a los solos efectos tributarios y, además, sólo se sancionará *«si procediere»*. *«De manera que si el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye «simulación», «ficción», o «trampa» (si se nos permite esta expresión coloquial) para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no genera en todos los casos sanción tributaria, parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posee la gravedad necesaria para tener relevancia penal»* (FD 6º).

4. Análisis

La resolución del Caso Rosell por los tribunales penales arroja algunos elementos de reflexión en la cruzada emprendida por Hacienda contra las sociedades profesionales interpuestas desde hace ya varios lustros.

1. Demuestra, por enésima vez (Casos Recoletos, Albiñana, Sagardoy, BBM&A, Mendimendiya) que la jurisdicción penal mantiene un punto de vista distinto de la Administración y de la jurisdicción contenciosa. Mientras estas últimas niegan la viabilidad de la interposición societaria en el desempeño de una actividad profesional (o empresarial) los tribunales penales rechazan esta posición tan restrictiva o, al menos, niegan su trascendencia penal. Las sonoras derrotas de la Hacienda Pública en algunos casos mediáticos, como éste o el del futbolista Xabi Alonso, deberían hacer pensar en la conveniencia de llevar a la jurisdicción penal este tipo de asuntos. La excepción a la regla la encabeza el Caso Noos, que no deja de ser adscribible a este tipo de defraudaciones.

2. Con la SAP Barcelona de 28 de julio de 2023 se asienta una tesis que limita la trascendencia que tiene la simulación tributaria cuando el litigio discurre en

el terreno penal al punto que se admite su no sancionabilidad con arreglo a muy interesantes consideraciones. Contrasta esta posición con la extensión de la sanción en todo caso en la simulación tributaria que está patrocinando la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo en los últimos años.

3. No es una cuestión menor que en el Caso Rosell exista una única interposición societaria. Hay que recordar que, en su origen, la campaña contra las sociedades profesionales interpuestas se enderezó a frenar el abusivo esquema de doble interposición societaria en la práctica de numerosos despachos profesionales. De acuerdo con la doctrina y jurisprudencia que se ha ido generando, la calificación de simulación se ha ido reservando a estos casos donde es más fácil discernir el abuso. Al contrario, cuando hay una sola sociedad interpuesta predomina la sensación de que es viable regularizar acudiendo a la normativa de operaciones vinculadas bajo el lema de que si no hay simulación cabe discutir de precios de transferencia. A la inversa, lógicamente, si ese es el núcleo del debate y no la simulación ya no procede derivar el conflicto hacia la esfera penal. Al menos, nunca ha sucedido y así se manifiesta la sentencia del Caso Rosell.

UN PASO ADELANTE EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN: STS DE 12 DE SEPTIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 3720/2019

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogado

*Antiguo magistrado del Tribunal Supremo
(España)*

Resumen

La infracción por dos veces en un procedimiento de comprobación tributaria del trámite de audiencia (el previo al acta de disconformidad y el anterior al acuerdo de liquidación), al haberse resuelto reiteradamente sin tomar en consideración las alegaciones presentadas en tiempo y forma por el contribuyente, supone un absoluto desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento, que infringe el derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado a la luz del principio de buena administración, determinando la nulidad de pleno derecho de la liquidación aprobada. En esos casos debe presumirse producida la indefensión material, pues no le corresponde al obligado tributario acreditar que sufrió indefensión, sino que recae sobre la Administración, que ha actuado repetidamente con torpeza infringiendo los derechos procedimentales de administrado, acreditar que su comportamiento no le ha causado indefensión.

Palabras clave

Principio de buena administración. Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Acta de disconformidad y propuesta de liquidación. Trámite de audiencia. Presentación del escrito de alegaciones el último día del plazo. Resolución por dos veces (alegaciones frente al acta de disconformidad y alegaciones frente a la propuesta de liquidación) sin tomar en consideración las alegaciones presentadas en tiempo y forma. Infracción del principio de buena administración. Nulidad de pleno Derecho.

Abstract

The infringement on two occasions in a tax assessment procedure of the hearing procedure (the one prior to the non-conformity report and the one

prior to the settlement agreement), having been resolved repeatedly without taking into consideration the allegations presented in due time and form by the taxpayer, implies an absolute disregard for the procedural procedure, a functional abrogation of the procedure, which infringes the right to due administrative procedure, interpreted in the light of the principle of good administration, determining the full nullity of the approved settlement. In such cases, material defencelessness must be presumed to have occurred, since it is not up to the taxpayer to prove that he suffered defencelessness, but it is up to the Administration, which has repeatedly acted clumsily infringing the procedural rights of the taxpayer, to prove that its behavior has not caused him defencelessness.

Keywords

Principle of good administration. Tax procedures. Inspection procedure. Non-conformity act and settlement proposal. Hearing proceedings. Presentation of the statement of allegations on the last day of the period. Resolution twice (allegations against the record of non-conformity and allegations against the settlement proposal) without taking into consideration the allegations presented in due time and form. Infringement of the principle of good administration. Full nullity.

Cómo referenciar: Huelin Martínez de Velasco, J. (2023). Un paso adelante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de buena administración: STS de 12 de septiembre de 2023, rec.núm. 3720/2019. Revista Técnica Tributaria (142), 199-210, 233-240

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Doctrina del tribunal

1. Antecedentes

En los últimos años, desde 2017 (sentencia 1959/2017, de 13 de diciembre, casación 2848/2016, ES:TS:2017:4603), el Tribunal Supremo ha creado un sólido cuerpo de doctrina en torno al principio de buena Administración (para muchos, incluso para el propio Alto Tribunal, «derecho» a la buena Administración) con el que ha venido embridando a la Administración tributaria cuando, en el ejercicio de sus potestades, ha ido más allá de lo que le permite el ordenamiento jurídico.

Este principio, positivado en la Unión Europea al más alto nivel por el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales mediante el reconocimiento a los ciudadanos de un haz de derechos y facultades en sus relaciones con las administraciones públicas, muchos de los cuales se encuentran reconocidos en el Derecho positivo español desde hace décadas, ha alcanzado carta de naturaleza jurisprudencial en diferentes manifestaciones a través de numerosas sentencias del Tribunal Supremo.

Así, a título meramente enunciativo y no agotador: *(i)* el derecho de audiencia, que implica no sólo tener la oportunidad de alegar sino el derecho a que las alegaciones formuladas sean leídas, atendidas y aceptadas o rechazadas motivadamente (citada sentencia de 2017); *(ii)* la necesaria reinterpretación de la dualidad del sistema de gestión catastral-gestión tributaria en determinados tributos para facilitar que en sede de la segunda se pueda discutir el valor asignado a un bien inmueble con ocasión de la primera (sentencia 196/2019, de 19 de febrero, casación 128/2016, ES:TS:2019:579); *(iii)* la exigible diligencia en la ejecución de resoluciones económico-administrativas y las consecuencias de una dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente al órgano encargado de la misma [sentencias 1853/2019, de 18 de diciembre (casación 4442/2018, ES:TS:2019:4115), y 1810/2020, de 22 de diciembre (casación 5653/2019, ES:TS:2020:4506)]; *(iv)* la delimitación de las potestades administrativas en orden a la calificación, la declaración de conflicto en la aplicación de la norma y la constatación de simulación (sentencia 904/2020, de 2 de julio, casación 1429/2018, ES:TS:2020:2257); *(v)* la imposibilidad de abrir la vía de apremio en tanto no se haya dado respuesta a una solicitud de suspensión, aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria (sentencia 1309/2020, de 15 de octubre, casación 1652/2019, ES:TS:2020:3279); *(vi)* la interpretación de un derecho o beneficio fiscal de la forma más favorable a su mayor efectividad (sentencia 1356/2020, de 20 de octubre, casación 373/2018, ES:TS:2020:3265); *(vi)* el derecho a que prevalezca el valor declarado con arreglo a las tasaciones aprobadas por la propia Administración (sentencia 39/2021, de 21 de enero, casación 5352/2019, ES:TS:2021:110); o *(vii)* la necesidad de que las dilaciones en un procedimiento de aplicación de los tributos por causas no imputables a la Administración consten debidamente motivadas en la resolución que lo pone fin (sentencia 362/2021, de 15 de marzo, ES:TS:2021:1149).

Como puede apreciarse, el principio y/o derecho a una buena administración despliega sus efectos tanto en los ámbitos formales o procedimentales como en

aspectos sustantivos o de fondo de los actos administrativos tributarios. Faltaba dar un paso más en la jurisprudencia Tribunal Supremo y precisar los efectos o el alcance de la invalidez de un acto administrativo dictado tras un procedimiento en el que se hubiese desconocido de forma manifiesta el principio de buena administración. Ese paso ha sido dado en la sentencia de 1114/2023, de 12 de septiembre (casación 3720/2019, ES:TS:2023:3639).

2. Supuesto de hecho

El objeto del recurso era la liquidación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de un grupo de consolidación fiscal tras unas actuaciones de comprobación que inicialmente tuvieron carácter parcial, pero que terminaron teniendo alcance general. El plazo inicial de duración de las actuaciones inspectoras se cifró en doce meses, pero después se amplió a veinticuatro meses (se trataba de un procedimiento anterior a la reforma de 2015). Otorgado al contribuyente un plazo para formular alegaciones previas a la formalización del acta, las presentó por correo, sin embargo, el acta en disconformidad fue incoada sin tomarlas en consideración. Tras este hito procedimental, el Jefe de la Oficina Técnica ordenó completar el expediente en relación con un elemento de la obligación tributaria. Cumplido lo ordenado, se dio traslado al grupo consolidado para que formulase alegaciones en el plazo de quince días, plazo cuya ampliación por otros siete aquél interés, a lo que accedió la Administración tributaria. El último día de ese plazo ampliado el obligado tributario presentó el escrito de alegaciones. El acuerdo de liquidación fue, finalmente, aprobado, indicándose en él que no se habían presentado alegaciones por el contribuyente. La liquidación se extendió también a una sociedad del grupo que no había sido objeto de comprobación directa y respecto de la que no se había extendido la correspondiente diligencia de consolidación. En el propio acuerdo de liquidación se «desagregó» el elemento de la obligación tributaria cuya comprobación había dado lugar a que se acordase el complemento de actuaciones, para que, en relación con él, se siguiese el procedimiento de comprobación.

En la reclamación económico-administrativa ante el TEAC y en la demanda deducida en el ulterior recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el grupo consolidado denunció, entre otras infracciones, la vulneración del procedimiento legalmente establecido por no contestar por dos veces a las alegaciones presentadas y por haber dictado la Administración un acuerdo ordenando completar las actuaciones y aprobar, acto seguido, la liquidación sin cumplir los trámites normativamente establecidos, en particular, incluyendo a una sociedad dependiente que no fue objeto de comprobación directa, respecto de la que no se extendió diligencia de consolidación, y «desagregando» un concreto elemento objeto de la regularización.

La sentencia de la Audiencia Nacional, aun reconociendo la realidad de las infracciones denunciadas, concluyó, en síntesis, que no habían causado indefensión al contribuyente y que, por lo tanto, quedaban en meras irregularidades no invalidantes de la decisión administrativa recurrida.

3. Fundamentos de derecho

Fue preparado recurso de casación en el que se suscitaron cinco cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, de las que fueron admitidas las tres siguientes:

- 1) Precisar si la omisión de toda comprobación directa sobre una de las sociedades dependientes del grupo de consolidación fiscal y sobre la que no se extendió la correspondiente diligencia de consolidación constituye un vicio de nulidad absoluta o una mera irregularidad invalidante del acuerdo de liquidación dictado en relación con el grupo fiscal.
- 2) Determinar, interpretando el artículo 63.2 de la Ley 39/2015 a la luz de los principios de buena fe y buena administración, así como de los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios (en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones), si en ese escenario debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado.
- 3) Aclarar qué efectos tiene sobre el acuerdo de liquidación el hecho de que en el mismo día se adopte la decisión de completar el expediente en relación con un concepto tributario que es excluido o «desagregado» de regularización en el propio acuerdo de liquidación.

La sentencia comentada se centra, en cuanto «cuestión troncal», en la segunda de las descritas en el auto de admisión del recurso de casación, que considera «nuclear» y *«que por su proyección sobre el conjunto de la regularización, podría provocar un efecto sistémico sobre la totalidad de la liquidación impugnada en la instancia»*.

En el análisis de esta cuestión, el Tribunal Supremo enfatiza la relevancia del trámite de audiencia, subrayando que su finalidad *«no consiste, únicamente, en advertir al obligado tributario de la información que se encuentra a disposición de la Administración, sino que, especialmente, se dirige a oír al administrado mediante la recopilación de sus alegaciones y documentos, siendo tarea esencial del órgano liquidador la de analizarlos, una vez aportados por el interesado»*. En otras palabras, el trámite de audiencia no sólo exige que el contribuyente presente alegaciones, sino que reclama, muy especialmente, *«la debida consideración de las alegaciones formuladas en tiempo y forma, toda vez que no resulta imaginable una decisión administrativa (la liquidación o la propia formulación del acta) que no las contemple o que no proceda a su valoración»*. Se añade en la sentencia que, *«en consecuencia, el pleno respeto al trámite de audiencia reclama la valoración oportuna de lo aducido por el interesado, a efectos de aceptarlo o rechazarlo»*.

Tras constatar que las infracciones procedimentales denunciadas por el contribuyente son reales, el Tribunal Supremo no acepta la trascendencia que la Sala de instancia dispensa a esos yerros formales y concluye que lo procedente es declarar la nulidad de los actos administrativos impugnados, con arreglo a las siguientes consideraciones:

- 1ª) La actuación de la Administración, resolviendo sin tomar en consideración por dos veces las alegaciones del interesado, se sitúa en un plano diametralmente opuesto a los estándares propios de un desenvolvimiento diligente.
- 2ª) Aunque la ley no establece expresamente la necesidad de esperar un tiempo prudencial para comprobar si el contribuyente ha presentado o no alegaciones por correo, así lo imponen la lógica y el principio de buena administración.
- 3ª) Lo *«más grave es que la Administración [...] tropieza dos veces en la misma piedra sin aprender de la experiencia vivida con relación a las alegaciones previas al acta»*.
- 4ª) El razonamiento del TEAC y de la Audiencia Nacional priva al contribuyente de su derecho a que las alegaciones sean valoradas por la Administración en los casos en que, como es su derecho, las presente por correo postal el último día del plazo, comoportamiento en modo alguno reprochable. Otra interpretación llevaría al resultado de que para que las alegaciones sean valoradas cabría exigir al interesado una cierta anticipación o una renuncia a parte del plazo legalmente establecido. La legalidad *«no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día de plazo»*.
- 5ª) El *«principio de buena administración aborrece clamorosamente un proceder como el que muestra el asunto enjuiciado, pues la efectividad de dicho principio comporta una indudable carga obligacional para los órganos administrativos a los que se les impone la necesidad de someterse a las más exquisitas exigencias legales en sus decisiones, también en las de procedimiento»*.
- 6ª) *«En el supuesto enjuiciado, tan evidentes omisiones provocan un efecto sistémico que llega a alcanzar al acto mismo de liquidación tributaria. En efecto, la no observancia de los derechos del contribuyente comporta, en este caso, una manifiesta infracción del derecho a un procedimiento administrativo debido, al invalidar la funcionalidad de unos trámites que materializan derechos básicos de aquél»*.
- 7ª) Así las cosas, *«además de no ser posible excluir la posibilidad de indefensión, ciertamente, por las razones concurrentes cabe presumir que se ha producido la misma ante la ya constatada invalidez funcional de los trámites de alegaciones y audiencia, provocada por la propia Administración»*, que no puede invocar su propia torpeza y aprovecharse de ella *«para, a continuación, exigir del contribuyente que demuestre la indefensión»*. En las circunstancias del caso analizado *«no cabe reclamar de ese contribuyente que acredite que no sufrió indefensión siendo la Adminis-*

tración infractora la que debería haber justificado que esa reiteración de graves incumplimientos no generó indefensión al interesado».

Recapitulando todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que «*estamos ante la constatación de un verdadero desprecio al trámite procedimental, una abrogación funcional del procedimiento y, por extensión, del derecho al procedimiento administrativo debido, que ha generado una indefensión real en la parte recurrente, constitutiva de un supuesto de nulidad de pleno derecho*», a tenor del artículo 217.1e) de la Ley General Tributaria.

4. Doctrina del tribunal

En base a todo lo anterior, el Tribunal Supremo establece la siguiente doctrina:

«En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoran sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.

En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.»

Como colofón de todo lo anterior, y sin necesidad de examinar las otras dos cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia descritas en el auto de admisión, la sentencia estima el recurso de casación, casa y anula la sentencia impugnada y acoge el recurso contencioso-administrativo, anulando, con los efectos ropios de la nulidad de pleno derecho, los actos administrativos impugnados.

RESPONSABLES TRIBUTARIOS E INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN: SSTS DE 18 DE JULIO DE 2023, REC. NÚMS. 6669/2021 Y 999/2022 Y STS DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 2851/2021

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

Resumen

Las actuaciones administrativas de recaudación seguidas frente al deudor principal solo interrumpen el plazo de prescripción de la deuda derivada al responsable, si con carácter previo éste ha sido formalmente declarado como deudor tributario junto al obligado principal.

Palabras clave

Responsable, prescripción, acción declarativa de la responsabilidad y acción para exigir el pago de la deuda tributaria

Abstract

The administrative collection actions taken against the principal debtor only interrupt the limitation period of the debt derived from the responsible party, if the latter has previously been formally declared as a tax debtor together with the principal.

Keywords

Liability, statute of limitations, action for declaration of liability and action to demand payment of tax debt

Cómo referenciar: Eseverri Martínez, E. (2023). Responsables tributarios e interrupción del plazo de prescripción: SSTs de 18 de julio de 2023, recs. núms. 6669/2021 y 999/2022 y STS de 15 de septiembre de 2023, rec. núm. 2851/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 241-250

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En las sentencias que se comentan establece el Tribunal Supremo como jurisprudencia de interés casacional objetivo que *«el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal (...), salvo en aquellos casos en que la interrupción –es de reiterar conforme al propio auto, de la facultad de exigir el pago– se dirija previamente a quien ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b); y estos, a su vez, dependientes del art. 66,a) y b) LGT»*. En los mismos términos se pronuncia también la posterior sentencia de 15 de septiembre de 2023, casación 2851/2021.

2. Supuesto de hecho

En la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 6669/2021 enjuicia el Tribunal Supremo un caso de la llamada «responsabilidad en cadena» o de derivación de deuda tributaria de un responsable tributario a otro. La deuda tributaria contraída por una persona física-deudor principal se deriva a una mercantil como responsable de la deuda y más tarde se sigue con otro deudor por concurrir el presupuesto legal de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.2, a) LGT, al haber concertado con la mercantil contrato de compra de un inmueble por un importe determinado al que alcanza el monto de la deuda tributaria derivada.

La segunda de las sentencias, responde al recurso de casación núm. 999/2022, y en ella se analiza un caso de derivación de responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad de empresa conforme al art. 42.1, letra c) LGT.

En ambos casos se plantean los efectos interruptores producidos sobre la prescripción del derecho a exigir al responsable el pago de la deuda tributaria derivada como consecuencia de actuaciones administrativas de recaudación llevadas a cabo frente al deudor principal (art. 68.7 LGT, actual apartado 8 del mismo artículo), siendo así que la acción de derivación de responsabilidad se produce transcurridos más de cuatro años desde el vencimiento del período voluntario de pago al deudor principal y que las actuaciones supuestamente interruptoras del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda dirigidas al deudor principal, habían tenido lugar sin notificación al responsable de la declaración de su responsabilidad.

El primero de los recursos de casación (núm. 6669/2021) se interpone por la mercantil declarada responsable solidario contra la sentencia de instancia que desestimó el recurso contencioso-administrativo deducido contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, y en ella se señala que las actuaciones de signo recaudatorio seguidas con el deudor principal (se trataba concretamente de

unos aplazamientos de pago) produjeron el efecto de interrumpir el plazo de prescripción en sede del responsable solidario, pues desde el vencimiento del período voluntario de pago con el deudor principal, la acción recaudatoria quedó abierta para el responsable solidario sin necesidad de que ante él se hubiera dirigido acción administrativa alguna declarándolo como obligado tributario.

El segundo de los recursos de casación (núm. 999/2022) se interpone por la Administración General del Estado contra la sentencia del Tribunal a quo que entendió que habiendo transcurrido más de cuatro años desde que se pudo incoar procedimiento declarativo de responsabilidad una vez producido su presupuesto legal (ocultación de bienes del deudor impidiendo la actuación recaudatoria de la Administración) sin haber derivado la deuda contraída por el deudor principal, ésta se hallaba prescrita.

La tercera de las sentencias del TS –15 de septiembre de 2023, recurso de casación núm. 2851/2021– dictada a propósito de un supuesto de responsabilidad del art. 42.1, a) LGT (colaboración activa con el deudor principal en la comisión de una infracción tributaria) incide sobre esta misma cuestión y resulta ser recopiladora y aclaratoria de la doctrina sustentada por el alto Tribunal, distinguiendo entre aquella jurisprudencia anterior a la pronunciada en sentencia de 19 de noviembre de 2015 (recurso de casación núm. 3727/2014) y la surgida como consecuencia, entre otras, de la STS de 18 de julio de 2023, recurso núm. 6669/2021. Y aclara que con la sentencia de 19 de noviembre de 2015 y las que le precedieron, el Tribunal Supremo venía admitiendo el efecto interruptor del plazo prescriptivo para exigir el pago de la deuda tributaria frente al responsable por actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal, aunque no se le hubiera notificado la acción declarativa de su responsabilidad. Criterio que quiebra con las sentencias de 18 de julio de 2023 (casación 6669/2021) y la anterior de 14 de octubre de 2022 (casación 6321/2020) y se mantiene en las de 18 de julio de 2023 (casación 999/2021) y en la citada de 15 de septiembre de 2023, casación 2851/2021.

3. Fundamentos de derecho

En sus pronunciamientos, el Tribunal Supremo parte de la premisa de que lo discutido es la posible interrupción del plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda tributaria a un responsable por actuaciones recaudatorias seguidas frente al deudor principal.

Inicia su razonamiento el Tribunal Supremo de lo dispuesto en el art. 67.2 LGT cuando reconoce la existencia de un plazo de prescripción autónomo para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, y recuerda que en anterior sentencia de 14 de octubre de 2022, recurso de casación núm. 6321/2020, ya advirtió que cuando el mencionado precepto se refiere al plazo de prescripción para exigir al responsable el pago de la deuda tributaria, rectamente entendido, expresa el plazo prescriptivo para dirigirle la acción declarativa de la responsabilidad que queda inactivada si en el transcurso de cuatro años el órgano administrativo competente abandona su ejercicio.

La existencia de ese plazo prescriptivo autónomo para el responsable tributario permite al Tribunal Supremo establecer la correlación entre los apartados

a) y b) del art. 66 LGT que declaran la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación de la deuda tributaria y del derecho a exigir su pago, con la existencia también de ese doble plazo prescriptivo para posicionar al responsable como obligado tributario, resultando de ello que las actuaciones seguidas para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable no producen efecto jurídico alguno en relación con la facultad que asiste al órgano administrativo competente para declararlo como deudor tributario y que, por lo tanto, en un orden lógico de actuaciones, primero se debe declarar la responsabilidad tributaria posicionando al responsable como deudor tributario para, después y ya colocado como deudor, exigirle el pago de la deuda.

El razonamiento lleva al Tribunal Supremo a hacer exégesis del art. 68 LGT a propósito de las causas de interrupción del plazo de prescripción: *«Debemos interpretar, por tanto, el art. 68 sobre la base de que hay una correlación, a tenor de este artículo, entre la facultad de declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable, porque los hechos interruptivos, según la ley, son distintos en uno y otro caso, homogéneos con la clase de facultad que pueda ser interrumpida»*. De esta suerte, las actuaciones recaudatorias dirigidas al deudor principal no tienen efecto jurídico sobre el responsable que, en esos momentos, no hubiera quedado administrativamente posicionado como deudor tributario mediante el ejercicio de la correspondiente acción declarativa de su responsabilidad.

Tal planteamiento conduce al Tribunal al entendimiento armónico del art. 68.8 LGT (anterior apartado 7) cuando ordena que interrumpido el plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda tributaria frente a un obligado tributario su efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables, efecto expansivo de la interrupción del plazo de prescripción para los responsables por actuaciones recaudatorias seguidas frente a otros obligados tributarios que *«opera únicamente en los casos en que corra la prescripción para exigir el pago de su deuda al que ha sido declarado responsable, pero no incide en el plazo para declarar tal responsabilidad»*, aclarando previamente que *«cuando el art. 68.7 LGT alude a la extensión de la interrupción a los demás obligados, incluidos los responsables, no se está refiriendo en sentido extensivo y ampliatorio, a los que estuvieran incurso en causa legal de responsabilidad, por darse el presupuesto de hecho del que surge ésta, sino a quienes hubieran sido ya declarados responsables»*.

Al entender del Tribunal Supremo, siendo así que en la regulación de la prescripción tributaria se entrecruzan dos plazos relativos al ejercicio de las facultades administrativas, por un lado, para determinar la deuda mediante la liquidación tributaria, y de otro, para exigir el pago de la deuda ya determinada, el mismo esquema ha de reproducirse en el caso de los responsables y se debe entender abierto un plazo prescriptivo para que los órganos de recaudación declaren la responsabilidad emplazando al responsable como obligado tributario, y otro plazo diferente que sucede al anterior, para exigirle el pago de la deuda tributaria.

Solo atendiendo a este esquema procedimental a seguir frente a los responsables, considera el TS que es posible conciliar el mandato del art. 68.8 LGT a propósito de la extensión a los responsables tributarios de los efectos interrup-

tores del plazo prescriptivo producidos en sede de un obligado principal, de forma que las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal no surtirán efectos interruptores de la prescripción para exigir la deuda del responsable si, previamente, no ha sido declarado como obligado tributario porque considerando la estricta naturaleza recaudatoria de tales actuaciones administrativas, no son susceptibles de influir en el plazo de prescripción de la facultad previa dirigida a declarar su posición deudora.

Termina diciendo el Tribunal Supremo: *«En cuanto a esta extraña disposición, el art. 68.8 LGT, parece solo referida, dada su redacción, a la prescripción de la acción de cobro frente al ya declarado responsable, no frente a quien aún no lo es, que no sería aludido como tal en caso de que estuviéramos ante la interrupción del plazo para declarar la responsabilidad, por lo que, (...) aún no cabe hablar, en sentido propio, ni de responsables, ni de obligados por ese título»*. De este modo, como en los casos enjuiciados las actuaciones de recaudación seguidas frente al deudor principal presuntamente interruptoras del plazo de prescripción de la deuda exigida al responsable, nada tuvieron que ver con actuaciones dirigidas previamente para posicionar al responsable como obligado tributario mediante el ejercicio de la correspondiente acción declarativa de la responsabilidad, no produjeron el efecto pretendido conforme a lo señalado en el art. 68.8 LGT, sobreviniendo la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda al responsable por inactividad administrativa en el ejercicio de la acción declarativa de la responsabilidad.

De todo ello concluye el Tribunal Supremo en las tres sentencias de referencia, que las actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente haya sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad.

4. Análisis

Compartiendo la tesis mantenida en la doctrina sustentada por el Tribunal Supremo cuando sostiene que la interrupción del plazo de prescripción para exigir la deuda derivada a un responsable solo es posible si, previamente, ha sido declarado como tal; discrepo sin embargo en el planteamiento que se hace sobre el paralelismo entre el plazo de prescripción para el ejercicio de la acción liquidadora de la deuda tributaria y el de su acción recaudadora (letras a) y b) del art. 66 LGT), para trasladarlo al ámbito de los responsables tributarios dibujando el ejercicio de una acción declarativa de la responsabilidad que debería estar sujeta legalmente a un plazo prescriptivo –pero que no lo está– y el ejercicio de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, siendo así que para la LGT ambas acciones se realizan en unidad de acto.

El responsable tributario es ante todo un deudor tributario que la ley coloca junto al deudor principal u otros obligados tributarios (art. 41.1 LGT), y en cuanto tal, solo es posible perfilarlo (declararlo) cuando existe deuda tributaria líquida y exigible al deudor principal, de ahí que el apartado 5 del citado artículo ordene

el ejercicio de una acción administrativa declarando la responsabilidad a través de la que quede fundamentado su presupuesto legal, el alcance y la extensión de la deuda tributaria que se deriva al responsable. Acción declarativa de la responsabilidad que según el art. 174.1 LGT solo se puede ejercitar en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación, esto es, cuando exista deuda tributaria líquida y exigible al deudor principal. Es cierto que el mencionado artículo también permite el ejercicio de esa acción declarativa tras «la presentación de la autoliquidación» inciso del precepto que debe entenderse referido a los supuestos en que el obligado tributario presenta autoliquidación sin ingreso de deuda tributaria. En cualquier caso, debe convenirse que el ejercicio de esta acción administrativa queda desvinculado del momento en que se produce el presupuesto legal de la responsabilidad, que puede ocurrir antes de que exista una deuda tributaria liquidada al deudor principal, y también con posterioridad a ese momento.

Que para la ley tributaria el responsable es un deudor lo confirme el art. 174 LGT, situado en la Sección 3ª (*Procedimiento frente a los responsables*) de su Capítulo V (*Actuaciones y procedimiento de recaudación*), lo que invita a entender que la posición ocupada por el responsable en el esquema de la relación tributaria es la de un deudor a quien se deriva una deuda ya liquidada a cargo del obligado principal, por lo que el ejercicio de esa acción administrativa no encierra componente liquidador de una deuda que ya ha sido determinada a cargo del obligado principal, resultando ser meramente declarativa de la responsabilidad contraída y conminando al declarado responsable al pago de la deuda tributaria que se le deriva.

Dado que la prescripción tributaria es institución creada al servicio de la seguridad jurídica que sanciona la inactividad administrativa para liquidar y recaudar deudas tributarias, es lógico entender que en el caso de los responsables tributarios el plazo prescriptivo comience a considerarse cuando los órganos de la Administración tributaria —en la actualidad, los órganos de recaudación tras la modificación del art. 174.2 LGT por Ley 13/2023— se encuentran en posición de romper el silencio de la relación jurídico-tributaria proclamando la condición deudora del responsable, lo que conforme dispone el art. 67.2 LGT, en los casos de los responsables solidarios o de primer grado se produce tras el vencimiento del plazo voluntario de pago para el deudor principal, y tratándose de los responsables subsidiarios o de segundo grado, tras la última actuación recaudatoria seguida frente al deudor principal o los responsable solidarios en caso de haberlos.

El Tribunal Supremo en las sentencias que sirven de referencia a este comentario y dado que aquello que se somete a su juicio es la determinación de si las actuaciones recaudatorias seguidas ante el deudor principal interrumpen el plazo de prescripción del ejercicio de la acción administrativa frente al responsable, con criterio acertado y estableciendo un paralelismo entre el ejercicio de la acción liquidadora de la deuda tributaria y el ejercicio de la acción para exigir su pago y la imposibilidad de que las actuaciones administrativas de liquidación tributaria interfieran sobre el plazo prescriptivo de las actuaciones seguidas para exigir el pago de la deuda, concluye que tratándose de actuaciones administrativas de esta última naturaleza las dirigidas al deudor principal, no es posible que hayan interrumpido el plazo de prescripción en relación con un res-

ponsable que, previamente, no ha sido declarado como deudor tributario. Por lo tanto, las actuaciones seguidas con el deudor principal de carácter meramente recaudatorio ninguna eficacia pueden proyectar sobre un responsable tributario que aún no ha sido emplazado como deudor tributario, porque sobre él no se ha ejercitado la acción declarativa de su responsabilidad.

El planteamiento de estas sentencias del Tribunal Supremo nos lleva a reflexionar a propósito de la posible existencia de un plazo prescriptivo para declarar la responsabilidad tributaria, al que le sucede otro para exigir el pago de la deuda tributaria que ya se le ha derivado.

La LGT en su art. 174 al regular el procedimiento administrativo a seguir con los responsables distingue, una primera fase para declarar la responsabilidad a la que sigue otra para exigir el pago de la deuda que se le ha derivado (art. 175, realmente, se trata de un mero requerimiento de pago), estableciendo el deber de notificar aquel acto declarativo señalando el presupuesto legal de la responsabilidad, la liquidación de la deuda tributaria a la que alcanza, medios de impugnación, y ofreciendo al responsable un plazo voluntario de pago de la deuda derivada. Tal estructura procedimental podría llevar a la conclusión de que en los procesos de derivación de deuda a un responsable tributario se secuencian dos fases diferenciadas, cada una de ellas susceptible de provocar la prescripción de su posición deudora al modo que el art. 66 LGT, en sus letras a) y b) diferencia la acción para liquidar la deuda tributaria de aquella otra en que se exige su pago, con efectos y consecuencias jurídicas diferentes.

No creo que esto suceda así y entiendo que lo pretendido en la Ley es que, en unidad de acto, sea declarada la posición deudora del responsable tributario y se le exija el pago de la deuda tributaria en período voluntario de pago, de modo que cuando ha sido declarado responsable tributario baste con un simple requerimiento de pago para el ejercicio de la acción de cobro (art. 175 LGT)

Así lo considero porque la existencia de esa doble fase, primero, declarativa de la posición deudora del responsable, y después, ejecutiva de la acción de cobro, pudiera tener sentido en el pasado más reciente cuando la declaración de responsabilidad era facultad que se podía llevar a cabo por los órganos de inspección tributaria (además de por los órganos de recaudación), por lo tanto, antes de que hubiera concluido el período voluntario de pago para el deudor principal. Sin embargo, tras la modificación del art. 174.2 por Ley 13/2023 con la atribución exclusiva a los órganos de recaudación de las competencias para declarar la responsabilidad tributaria, primero, la acción de derivación de derivación de responsabilidad siempre se ejercitará una vez liquidada la deuda a cargo del obligado principal, por lo tanto, una vez que sea deuda líquida y exigible frente a éste; y en segundo término, habiendo quedado desposeídos los órganos de inspección de la facultad declarativa de la responsabilidad, solo en fase recaudatoria de la deuda tributaria será posible su ejercicio y se llevará a cabo por los órganos de recaudación que, por ello mismo se trata de un acción que, a un tiempo, encierra un componente declarativo de la posición deudora del responsable y un contenido ejecutivo para exigirle el pago de la deuda que se le deriva.

Pero además, ocurre que la deuda que se deriva al responsable, como ya he indicado antes, es una deuda ya liquidada y no hay necesidad de volverlo a hacer

en sede del responsable, entre otras cosas, porque se trata de la misma deuda que, en período voluntario, se exige al deudor principal (art. 41.3 LGT). La acción de derivación de responsabilidad no tiene carácter liquidador, limitándose a declarar la posición deudora del responsable, el presupuesto legal en que se fundamenta, alcance de su responsabilidad y período de pago de la deuda derivada.

En consecuencia, no existe un doble plazo prescriptivo para declarar la posición deudora del responsable, al que sigue otro para derivarle el pago de la deuda tributaria, sino un solo plazo de prescripción para el ejercicio de una acción administrativa que es a un tiempo, declarativa de la posición deudora del responsable y ejecutiva para exigirle el cobro de la deuda que se le deriva. De no entenderlo así, el plazo de prescripción de la acción declarativa de la responsabilidad comenzaría su inicio desde que se produce su presupuesto legal aunque en ese momento no exista deuda liquidada a cargo del deudor principal, ni tampoco se encuentre el órgano de recaudación en posición de ejercitar la acción de derivación de la deuda tributaria, y no es esto lo que establecen las disposiciones reguladoras del responsable en la Ley codificadora de los tributos.

En cuanto al mandato del art. 68.8 LGT cuando extiende a los restantes obligados tributarios, incluidos los responsables, el efecto interruptor del plazo de prescripción por actuaciones seguidas frente al deudor principal, solo puede entenderse referido a los casos de solidaridad tributaria en que la posición de los codeudores solidarios nace con la realización del hecho imponible o del presupuesto legal de la responsabilidad, sin que en modo alguno pueda afectar a aquellos responsables que, pudiendo serlo por haber realizado el presupuesto legal de la responsabilidad, todavía no han sido declarados deudores tributarios mediante el ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad.

Con todo, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias señaladas que han servido de base a las presentes líneas, es oportuna y acertada en lo que se aparta de la sostenida en su pronunciamiento de 15 de noviembre de 2015, casación 3737/2014, y en otros anteriores, y debe ser tenida en cuenta pues como bien se razona en ellas, si el responsable tributario no ha sido emplazado formalmente como deudor tributario, las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal no tienen ningún efecto interruptor del plazo de prescripción frente al responsable, no ya porque tratándose de actuaciones de tal naturaleza no han podido influir en la acción declarativa de la responsabilidad, sino porque para que formalmente el responsable sea tenido como deudor tributario hay que posicionarlo como tal y si transcurren cuatro años sin hacerlo desde el vencimiento del período voluntario de pago para el deudor principal (responsables solidarios) o desde la última acción recaudatoria seguida frente a éste (responsables subsidiarios), la deuda tributaria habrá quedado extinguida por inactividad de la acción administrativa ante el responsable.

La LGT nunca ha entendido que aquello que se extingue por el transcurso del tiempo es la deuda tributaria y que tal efecto se produce por la inactividad administrativa dirigida a determinarla o recaudarla, y ha establecido el plazo de prescripción no refiriéndolo a la deuda tributaria sino a la falta de ejercicio de las facultades administrativas que la provocan.

Solo existe un plazo prescriptivo referido a la deuda tributaria que se manifiesta en dos momentos diferentes, a saber, cuando no ha existido actividad administrativa para liquidarla, y cuando no ha existido actividad administrativa para recaudarla. En la primera, la figura del responsable no es apreciable porque no es parte interesada en el desarrollo de tales actuaciones administrativas. Es en la fase de recaudación cuando cobra consistencia su perfil como deudor tributario situado junto al obligado principal, por lo que si desde que pudo ser posicionado como deudor tributario la acción de derivación de responsabilidad no ha sido ejercitada administrativamente, transcurridos cuatro años el órgano de recaudación ya no podrá declararlo como deudor tributario sin que, además, las actuaciones recaudatorias seguidas con el deudor principal hayan producido efecto jurídico alguno en los responsables, en particular, el de haber interrumpido el plazo de prescripción para exigir una deuda tributaria que nunca les fue derivada.

REGISTRO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTENIDO ALMACENADO EN UN ORDENADOR PERSONAL: REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR TANTO LA SOLICITUD COMO LA AUTORIZACIÓN JUDICIAL: STS DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 4542/2021

Leopoldo Gandarias Cebrián

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

Resumen

Entre otras consideraciones relevantes, la doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos es extensible a aquellas actuaciones administrativas que tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

Palabras clave

Registro por la Administración tributaria del contenido almacenado en un dispositivo electrónico.

Abstract

Among other relevant considerations, the doctrine established by the Second Section of the Third Chamber of the Supreme Court, concerning the requirements for authorization to access and enter constitutionally protected domiciles, extends to administrative actions aimed at accessing and processing information stored in electronic devices (computers, mobile phones, tablets, memories, etc.). Such information may be protected by fundamental rights, to personal and family privacy, as well as the secrecy of communications.

Keywords

Inspection by the Tax Administration of content stored in an electronic device.

Cómo referenciar: Gandarias Cebrián, L. (2023). Registro por la Administración Tributaria del contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial: STS de 29 de septiembre de 2023, Rec. núm. 4542/2021. *Revista Técnica Tributaria* (143), 251-261

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Solicitud de registro referida al contenido almacenado en un ordenador personal: requisitos que deben reunir tanto la solicitud como la autorización judicial. La doctrina legal sentada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos –sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida–, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos –ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.– que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por el juez autorizante, no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales –con máximo nivel de protección constitucional– prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

2. Supuesto de hecho

La cuestión que se ventila en la Sentencia objeto de este comentario se enfrenta a una situación singular, consistente, en el requerimiento realizado a un contribuyente en la sede de las oficinas de la inspección de la AEAT para que permitiera a la Unidad de Auditoría Informática realizar una copia de su ordenador portátil –que llevaba en todas las visitas consigo a fin de consultarlo–, con el fin de examinar la información con trascendencia tributaria contenida en el dispositivo. No consintiendo tal petición, los actuarios le informaron de que se iban a adoptar medidas cautelares al amparo del artículo 146 de la LGT, consistentes en la copia en un disco duro de la información del equipo portátil con el consiguiente precinto para su posterior apertura tras obtener autorización judicial. Alternativamente, caso de no permitir la copia, se procedería a la incautación y precinto del ordenador para su examen una vez obtenida autorización judicial, como de hecho sucedió, si bien es cierto que entre el copiado o volcado de datos y la solicitud judicial transcurrieron más de tres meses, aun contando con el trámite de medidas cautelares que lo precedió, lo que se califica –con fundamento– de una dilación injustificada e inexplicable, máxime si acontece con grave incidencia en derechos fundamentales, por más que se tratara de una copia.

A ello habría que añadir que el copiado se realiza finalmente, mediando una suerte de adhesión, que, al decir de la sentencia, se presta bajo cierta coacción,

pues ante la negativa del interesado a facilitar el ordenador que portaba, se le advierte de que le sería incautado —*tertium non datur*—; esto es, que el copiado era el mal menor que le esperaba, al que no se negó, lo que se pone de manifiesto mediante la aceptación forzada en las alegaciones. Si atendemos al régimen estatuido en la LECrim, para esa misma medida en un procedimiento criminal, lógicamente más gravoso, no cabría medida cautelar alguna antes de comunicarla al juez.

3. Fundamentos de derecho

La Sala estima que las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son, *prima facie*, inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

Este pronunciamiento es trascendente porque se acude, como reflexión relevante, a la posible aplicación subsidiaria del artículo 588 *sexies* de la LECrim., a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales mínimas en esta clase de actuaciones tan intrusivas.

Así, en relación con los derechos que se ven comprometido por la medida cautelar adoptada consistente en copiar el contenido del ordenador —artículo 146 de la LGT—, cuya adopción no cabe cuando incide en el contenido esencial especialmente protegido por su condición de fundamentales, al concebirse con tal rango el «entorno virtual», como algo distinto y nuevo respecto de los derechos afectados, conduce al límite jurídico estructural que figura en la LECrim., respecto del empleo de potestades más vigorosas e invasivas, como las penales frente al investigado.

Y ahí aparece un problema de dogmática jurídica: ni la ley de la jurisdicción contencioso-administrativa ni la LOPJ fijan normas de competencia y procedimiento en relación con el precinto, incautación, volcado y examen de los datos de un dispositivo de gestión y almacenamiento —aquí, un ordenador portátil— que apodere al juez administrativo para autorizar la medida fuera del ámbito de la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, incluso en los términos establecidos a partir de la reforma operada por ley 11/2021, inaplicable *ratione temporis*.

Habría, pues, que preguntarse si los actos judiciales impugnados están amparados por atribución de competencia de alguna clase. Dada, además, la afectación del contenido esencial de derechos fundamentales, debería existir una regulación, procedimental y sustantiva que no sólo completase las muy embrionarias disposiciones sobre competencia y procedimiento que existen en nuestro ordenamiento positivo, sino que regulase de modo sustantivo los casos en que queda justificada la incidencia en un derecho fundamental, lo que afectaría no

sólo a las limitaciones legítimas de éste, en aras de la consecución de un fin constitucionalmente válido, sino a las atribuciones de la Administración y de los Tribunales de Justicia.

En todo caso, la regulación –que no existe– para dirimir la cuestión con plenitud habría de tener rango de ley orgánica –art. 81.1 de la CE–.

Al margen de ello, la doctrina legal relacionada con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos –sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida–, es extensible a aquellas actuaciones administrativas que tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos –ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.– que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos –muy particularmente, sentencias de 10 de octubre de 2019, Rec. 2818/2017 y 1 de octubre de 2020, Rec. 2966/2019, dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo–.

Tales exigencias, como ha quedado dicho, deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez autorizante, que no puede basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

Lo cierto es que el respeto a los derechos fundamentales –con máximo nivel de protección constitucional– prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Establecida esta doctrina, se resuelve que el auto y la sentencia objeto de enjuiciamiento casacional no observaron aquellas exigencias, a partir de la constatación de que el acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal en un ordenador de tal índole, acordado antes de toda autorización judicial, vulnera los derechos constitucionales concernidos, como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

Dada la naturaleza de la infracción, por la Administración primero y luego por los Tribunales, la actuación llevada a cabo es nula de pleno derecho, calificación que, fundada en el art. 217.1.a) de la LGT, deriva inexorablemente de la vulneración del contenido esencial de tales derechos fundamentales.

4. Análisis

En relación con la insuficiencia normativa para acceder al contenido de un ordenador personal, puede advertirse que el artículo 8.6 de la LJCA alude, *in fine*, a las autorizaciones para la entrada en domicilios y otros lugares constitucionalmente protegidos y, curiosamente, el artículo 91.2 de la LOPJ mantiene la competencia de los JCA, para la entrada en los domicilios y los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración, dejando

la reforma introducida por conducto de la Ley 11/2021 incompleta en este aspecto esencial.

Por ello, es lógico abordar esta materia partiendo, como hace la sentencia en un ejercicio de integración ciertamente encomiable, en lo que califica de reflexión no irrelevante, aludiendo a la posible aplicación subsidiaria del art. 588 sexies de la LECrim., a falta de una completa y detallada regulación del contenido esencial de determinados derechos fundamentales y su incidencia en ellos por la Administración, objeto de rigurosa excepcionalidad y control, para dotar al ciudadano de unas garantías judiciales suficientes en esta clase de actuaciones que, ocioso es mencionarlo, resultan muy invasivas.

La sentencia acude, para justificar este planteamiento, al derecho fundamental al entorno virtual como algo distinto y nuevo respecto de los derechos concernidos, lo que permite considerar que la reforma operada en la LECrim. de 2015 y la jurisprudencia constitucional y del TS (Sala 2ª) sobre la materia, refuerzan la limitación de la intervención en estos derechos fundamentales, en tanto derivados del conocimiento indiscriminado del contenido de dispositivos informáticos.

Esta apreciación sobre el derecho a un entorno virtual o digital, con la que coincide quien suscribe, ha podido generar cierta confusión, por su extraordinaria complejidad, al no interpretarse correctamente la esencia de los derechos del artículo 18 de la CE, que se han resumido en una noción basilar: la de *«ser dejado en paz»*.

Repárese, como apreciación inicial, en que los artículos 588 sexies a, y 588 sexies b, de la LECrim, reguladores de la diligencia de acceso a un dispositivo de almacenamiento masivo de información, distinguen entre que el dispositivo que eventualmente pudiera contener información relevante —con trascendencia tributaria, por lo que nos toca— sea encontrado dentro de un lugar susceptible de ser considerado como domicilio, o fuera de aquel, sin establecer regulación alguna en relación con el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, de donde se desprende que una cosa es poder acceder al interior de un inmueble que goce de protección constitucional, contando para ello con la autorización judicial oportuna, y otra muy distinta que ello permita sobreentender que el salvoconducto conlleva, adicionalmente, la facultad de apoderarse y examinar el contenido de los dispositivos encontrados en su interior, lo que exigiría una autorización específica, sin despreciar, a mayor abundamiento, que estamos ante un ámbito extensible a la información alojada en la nube y en redes virtuales.

La prohibición expresa establecida en el artículo 588 sexies a), párrafo segundo, de la LECrim delimita las diligencias previstas dentro del Capítulo I, perfilando el contenido de cada uno de los derechos del artículo 18.1 y 2 de la CE, tal y como pone de manifiesto la Circular de la Fiscalía General del Estado —CFGE— 5/2019, de 6 de marzo, págs. 55 y 56.

En este entorno cabe integrar el derecho al secreto de las comunicaciones, recogido en el artículo 18.3 de la CE, cuyo ámbito de protección alude al proceso de comunicación y a los que en él intervienen —STC 114/1984—, de modo que su infracción no puede descartarse en la intervención de un ordenador, particularmente, es cierto, cuando se realiza de forma remota, pero sin que puedan

descartarse otras hipótesis al conectar cualquier dispositivo para visionar su contenido, de ahí que la CFGE 5/2019, de 6 de marzo, estime que la diligencia de registro remoto de equipos está a medio camino entre el registro de dispositivos de almacenamiento y la intervención de comunicaciones.

Es cierto que un procedimiento de comunicación «en marcha» –que es el que protege el derecho al secreto de las comunicaciones– no es equiparable a uno culminado, tutelado por los derechos a la intimidad, la privacidad o en su caso, la autodeterminación informativa, pero, siendo improbable, no puede rechazarse *a priori* que su conexión afecte a comunicaciones en curso, debiendo preverse esta posibilidad en el auto habilitante que acuerde el acceso al dispositivo expresamente.

Puede apreciarse que el tradicional análisis de los derechos fundamentales desde una dimensión individual o diversa pierde fuerza frente a situaciones de mucha mayor complejidad, sin que ello suponga acudir a una creatividad propia de la *nouvelle cuisine*, sino a la consolidación de una evolución conectada a la problemática jurídica inherente al uso de dispositivos e instrumentos electrónicos de almacenamiento y tratamiento de datos que conduce a un análisis de los derechos establecidos en el artículo 18 de la CE desde una óptica unitaria, que es precisamente la que ha dado lugar al reconocimiento del derecho al entorno virtual al que se refiere con acierto la sentencia objeto de este comentario. Se trata, como ha puesto de manifiesto la literatura especializada, de abordar la materia desde una dimensión o visión colectiva en la forma de entender todos los derechos del artículo 18 de la CE.

Expresado en otros términos, el abordaje consistiría en reconocer que un ordenador, o cualquier dispositivo análogo, sirve para realizar tareas profesionales pero también actividades personales susceptibles de generar datos expresados en un lenguaje informático capaces de crear un perfil del usuario –su imagen virtual– que conecta igualmente con el apartado 4 del artículo 18 de la CE –«la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos»–, originando un derecho a ser protegido del uso por parte de terceros de esos datos –de esa imagen– inherente al ejercicio pleno de todos los derechos individuales.

Siendo innegable que los datos que se encuentran contenidos en un dispositivo están protegidos por los diferentes derechos fundamentales establecidos en el artículo 18 de la CE, hay que admitir la dificultad de diferenciar entre unos y otros, lo que sugiere una tutela integral –una protección conjunta, si se prefiere– conducente a la custodia de los perfiles digitales de cada persona mediante el derecho al propio entorno virtual o digital reconocido por conducto jurisprudencial –cfr. por otras muchas, SSTs núm. 342/2013, de 17 de abril y la STS núm. 786/2015, de 4 de diciembre, de las que ha sido ponente Manuel Marchena Gómez–, tanto más cuando este entorno escapa al control personal del sujeto, en tanto se conforma con la recopilación de los datos generados por el uso diverso de los dispositivos electrónicos, creando un rastro electrónico –muchas veces inconsciente– que abarca los diferentes derechos del artículo 18 de la CE.

La Fiscalía General del Estado reconoce el derecho dimanante de esta doctrina y al analizar los derechos que se ven afectados por las diligencias de inves-

tigación electrónica, destacan el «*tratamiento unitario de los derechos comprometidos*» –CFGE 5/2019, de 6 de marzo, pág. 4–.

Puede afirmarse, por tanto, que se trata de un derecho fundamental reconocido por la jurisprudencia –particularmente en el ámbito penal–, que protege los datos generados por el uso masivo de dispositivos electrónicos, sin perjuicio del derecho fundamental que ampare a cada caso individualmente. Así, desde una perspectiva procesal, el derecho al propio entorno virtual permite un tratamiento homogéneo que supera las dificultades derivadas de la divergencia entre las previsiones constitucionales, individualmente consideradas, y los modos y medios de hacer efectivos los límites de su contenido, habilitando al juez de garantías encargado de autorizar medidas intrusivas a determinar con precisión su alcance, sin desconocer la doctrina ni la jurisprudencia sobre cada derecho fundamental de los establecidos en el artículo 18 de la CE, sino completándola con una visión más amplia cuando se sobreponen o entrecruzan cuando el registro se realiza en un dispositivo electrónico en relación con el que pueden concurrir o verse afectados distintos derechos contenidos en el artículo 18 de la CE.

De esta forma, no se rechazan la doctrina y la jurisprudencia concernientes a cada derecho fundamental aisladamente considerado, sino que, como con acierto ocurre en la sentencia objeto de estas líneas, se realiza un análisis completo del fenómeno atendiendo con rigor a las circunstancias concurrentes, con los instrumentos normativos de los que se dispone, *ratione materiae*.

Repárese que se trata de ponderar la efectividad del deber de contribuir, mediando una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta –STC 110/1984– y el escrupuloso respeto a los derechos fundamentales concernidos, ante los que aquella debe plegarse, máxime, como recuerda la sentencia comentada, ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. Escuchemos al TS –sin perjuicio de recomendar encarecidamente su lectura completa, por su sensibilidad y el carácter garantista de los derechos del obligado tributario que se advierten en el pronunciamiento–: «*Desde la perspectiva normativa, hay otra cuestión susceptible, al menos, de reflexión: si las exigencias materiales y formales que el art. 588 sexies, a), b) y c) de la LECrim., en la redacción dada por la Ley Orgánica 13/2015, de 5 de octubre, de modificación de la expresada ley para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica, impone como reglas limitativas de las potestades de intervención en manos del juez de instrucción en una causa abierta por delito, son también preceptivas para el juez administrativo en defecto de norma aplicable, pues si el registro o captación de datos contenidos en dispositivos electrónicos está sujeto a estrictas garantías y formalidades en favor del investigado penal –cuya posición, por fuerza, ha de ser más aflictiva–, en mayor medida deberían operar, al menos como límite, en el seno de una comprobación meramente administrativa, a fin de no hacer de peor condición al ciudadano en su calidad de comprobado fiscal que al encausado penal.*»

Así, siguiendo tanto la normativa como la doctrina procesal-penal en la línea descrita, la incautación un dispositivo electrónico, tanto dentro como fuera del domicilio del investigado, no legitima el acceso a su contenido, sin perjuicio

de que pueda ser autorizado por el juez competente con todas las garantías de adecuación, necesidad y proporcionalidad inherentes a este tipo de intervenciones —siempre de carácter subsidiario—, pudiendo ser valoradas conjuntamente en una sola resolución que acuerde la entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido y el acceso a los dispositivos electrónicos que se hallen en aquel, mediando, eso sí, tanto una motivación como los pronunciamientos expresos referidos a cada uno de los aspectos determinantes de la actuación de que se trate.

Son muchos los matices que admite este derecho al entorno virtual, claro está, como puede advertirse en la jurisprudencia penal que se ha ocupado de su tratamiento en la que se afirma que su protección se puede limitar ante razones justificadas y debidamente ponderadas, siendo el contenido del art. 588 bis a) de la LECrim el que determina los principios y aspectos que deben tenerse en cuenta a la hora de valorar la adopción de alguna diligencia en la que este derecho sea aplicable —cfr. STS núm. 500/2022, de 24 de mayo, de la que ha sido ponente Antonio del Moral—.

Todo en el bien entendido de que la limitación al derecho al entorno virtual también debe ser valorada caso a caso: *«frente a lo que sucede respecto del contenido material de otros derechos, el derecho a la intimidad o, si se quiere, el espacio de exclusión que frente a otros protege el derecho al entorno virtual, es susceptible de ampliación o reducción por el propio titular. Quien incorpora fotografías o documentos digitales a un dispositivo de almacenamiento masivo compartido por varios es consciente de que la frontera que define los límites entre lo íntimo y lo susceptible de conocimiento por terceros, se difumina de forma inevitable. Desde luego, son imaginables usos compartidos de dispositivos de esa naturaleza en los que se impongan reglas de autolimitación que salvaguarden el espacio de intimidad de cada uno de los usuarios.»* —STS núm. 287/2017, de 19 de abril, de la que ha sido ponente Manuel Marchena—.

Quedémonos con que *«El legislador opta por reforzar las garantías y dar un tratamiento unitario a los datos contenidos en estos dispositivos ante el riesgo de eventuales excesos. Se acuña así el término ‘derecho a la protección del entorno virtual’ como derecho constitucional de nueva generación. (STS N.º 204/2016 de 10 de marzo). Y que ampara toda la información en formato electrónico que a través del uso de las nuevas tecnologías va generando el usuario (huella digital). Este reforzamiento supone, por ejemplo, la necesidad, entonces, de exteriorizar en un razonamiento diferenciado por el Juez que, además de la inviolabilidad del domicilio, es necesario hacerlo también de otros derechos mediante el registro de estos dispositivos, aunque sean hallados en un registro judicial, autorización que puede darse en el mismo auto de entrada o posteriormente»*. —SAP de Cádiz núm. 335/2017, de 29 de diciembre—.

Parece evidente la relevancia de la tendencia, mediante el uso de esta doctrina, a proteger el acceso a los datos personales que se encuentran en un dispositivo de almacenamiento masivo de información, donde quiera que aquel se encuentre, reservando al juez, actualmente sin instrumentos normativos suficientes en el ámbito contencioso-administrativo, al contrario de lo que ocurre en el proceso penal, la posibilidad de conceder el acceso, salvaguardando la

afectación de cualquiera de los derechos del artículo 18 de la CE, sustrayendo cualquier decisión sobre esos aspectos a cualquier autoridad administrativa.

Esta concepción, qué duda cabe, patrocina un máximo respeto por los derechos del contribuyente afectado por la medida de que se trate, como ha quedado demostrado en la sentencia cuyo comentario alcanza a su término, extensible –en opinión de quien suscribe– a terceros que puedan verse implicadas por su adopción –piénsese en empleados de una empresa o en familiares en los casos de uso compartido de los dispositivos, etc.–, al someter al control judicial la oportunidad y necesidad de limitar estos derechos, mediante una adecuada valoración de todos los aspectos en juego –y en riesgo–, quedando efectivamente reforzado el artículo 18 de la CE en su conjunto.

Queda claro, sin perjuicio de lo expuesto, que los requisitos para permitir una entrada domiciliaria, forjados en una consistente doctrina legal armada en la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, deben proyectarse sobre la captación o copiado de datos, ponderando si la necesidad, adecuación o proporcionalidad son compatibles con el copiado indiscriminado de todos los datos, incluso personales o íntimos o, en todo caso, debe seleccionarse desde el primer momento la información que se precisa, por su relevancia tributaria, para proseguir la comprobación, sin copiar, precintar –o adoptar medidas cautelares, proscritas cuando afectan a derechos fundamentales– en relación con la información sin trascendencia tributaria, al margen de la incidencia o no, para cada archivo, en algún derecho fundamental, como la intimidad o privacidad o, incluso, el secreto de las comunicaciones, quedando prohibida la captación de archivos o datos ajenos a la función comprobadora, resultando que lo relevante es siempre el respeto al contenido de esos derechos que podrían verse afectados por el registro de esos datos, con independencia de que su ubicación sea física o virtual.

EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA ABSOLUCIÓN DE XABI ALONSO POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA POR LA CESIÓN DE SUS DERECHOS DE IMAGEN: STS DE 24 DE OCTUBRE DE 2023, SALA SEGUNDA, REC. NÚM. 785/2023.

Jesús Cudero Blas

Abogado

Abogado y profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Antiguo magistrado del Tribunal Supremo (España)

Resumen

La STS 785/2023 ha confirmado la absolución del exjugador de fútbol Xabi Alonso y de su asesor fiscal por considerar –coincidiendo con la Audiencia Provincial de Madrid y con la Sala de apelación del TSJ– que no ha resultado acreditado que la venta de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira (Portugal) constituyera –como defendían las acusaciones– un supuesto de simulación absoluta encaminado a la defraudación tributaria a la Hacienda Pública española, pues las sentencias impugnadas han descartado de manera razonada y motivada que concurra el elemento subjetivo del tipo (el dolo defraudatorio) cuando lo que subyace es una interpretación discrepante con la de la Administración Tributaria sobre la tributación de aquellos derechos y cuando no cabe afirmar, a tenor de la prueba practicada, que haya existido la ocultación a la que se condiciona la existencia de la simulación.

Palabras clave

Tribunal Supremo. Delitos contra la Hacienda Pública. Simulación absoluta. Valoración de la prueba por los órganos judiciales. Límites al enjuiciamiento en casación de sentencias penales absolutorias.

Abstract

The STS 785/2023 has confirmed the acquittal of the former football player Xabi Alonso and his tax advisor on the grounds that the sale of his image rights to a company based in Madeira (Portugal) has not been proven to constitute –as the accusations defended– a case of absolute simulation aimed at tax fraud against the Spanish Public Treasury, for the appealed judgements have ruled out, in a reasoned manner, the existence of the subjective element of the type (fraudulent intent) when what underlies is a differing interpretation from that of the Tax Administration on the taxation of those rights and when it cannot be affirmed, on the basis of the evidence adduced, that there has been the concealment to which the existence of the simulation is conditioned.

Keywords

Supreme Court. Offences against the Public Treasury. Absolute simulation. Assessment of the evidence by the judicial bodies. Limits on the prosecution of acquittals in cassation.

Cómo referenciar: Cudero Blas, J. (2023). El Tribunal Supremo confirma la absolución de Xabi Alonso por delito contra la hacienda pública por la cesión de sus derechos de imagen: Comentarios a la STS, sala segunda, 785/2023, de 24 de octubre. *Revista Técnica Tributaria* (143), 263-272

SUMARIO

1. Los hechos
2. El proceso en la Audiencia Provincial y en la Sala de lo Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid
3. La sentencia del Tribunal Supremo
4. Conclusiones

1. Los hechos

El 5 de agosto de 2009 el jugador de fútbol profesional Xabi Alonso fichó por el club español Real Madrid procedente del Liverpool FC. El día 1 de dicho mes y año, antes de que se hiciera efectivo el fichaje y sin que el jugador tuviera su residencia fiscal en España, celebró un contrato de cesión de la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad radicada en Madeira (Portugal), que se acogía a un régimen fiscal muy favorable, consistente en la exención total de impuestos hasta el año 2012 y, a partir de dicho año, la sujeción a unos tipos impositivos extraordinariamente reducidos y que incluía, en todo caso, la exención de retención de los rendimientos abonados a los socios no residentes.

En virtud de dicho contrato, se cedían en exclusividad todos los derechos de explotación de la imagen, voz y nombre del cedente con fines comerciales, publicitarios o análogos y el cesionario debía abonar como contraprestación la suma de cinco millones de euros, que fueron satisfechos en ejercicios siguientes.

El 5 de agosto de 2009 –fichado ya el jugador por el Real Madrid– la entidad portuguesa cedió en exclusiva el 50 por 100 de los derechos de imagen que ostentaba el jugador al propio Real Madrid, entidad que adquiría a partir de entonces el derecho a explotar la imagen del deportista en sus actos oficiales y/o con la vestimenta oficial del equipo y por el que abonó las sumas estipuladas para las temporadas 2011-2012, 2012-2013 y 2013-2014, practicando las retenciones correspondientes por IRNR.

Posteriormente, en diciembre de 2009, el jugador adquirió por 5.000 euros la totalidad de las participaciones sociales de la sociedad portuguesa, que explotó los derechos del jugador derivados de los contratos publicitarios suscritos con distintas compañías (EL CORTE INGLÉS, ADIDAS, PROCTER&GAMBLE o YAMAHA, entre otros).

Siendo ya residente fiscal en España –a partir del 1 de enero de 2010– Xabi Alonso declaró en nuestro país en concepto de Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, pero no incluyó en sus autoliquidaciones de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 los rendimientos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen al acogerse al régimen especial previsto en el artículo 92 de la LIRPF sobre *«imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen»*, cuya aplicación al caso –habida cuenta las retribuciones percibidas por el jugador del Real Madrid en aquellos ejercicios– permitía excluir la imputación en la base imponible del impuesto de esos rendimientos que, por tanto, no fueron sometidos a gravamen.

La Agencia Tributaria y, ya en el seno del proceso penal, el Ministerio Fiscal consideraron que, pese a la forma de la que se revistió la operación de cesión de los derechos de imagen a la entidad portuguesa, tal operación no fue real, sino simulada y enderezada a un único propósito: eludir la tributación de los rendimientos obtenidos por la explotación de aquellos derechos de imagen.

De este modo, teniendo en cuenta que las cuantías dejadas de ingresar en los tres ejercicios citados superaban la cuantía mínima establecida en el artículo 305 del Código Penal, la AEAT y el Fiscal acusaron al deportista, a su asesor fiscal y a la persona que había puesto a disposición de los anteriores a la entidad cesionaria por tres delitos contra la Hacienda Pública, en la medida en que el comportamiento de los acusados (simulando de manera absoluta una cesión de derechos de imagen que no era real) permitía apreciar el ánimo defraudatorio que debe concurrir, como elemento subjetivo, en el delito contra la Hacienda Pública.

2. El proceso en la Audiencia Provincial y en la Sala de lo Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

El juicio oral se celebró en la Sección Treinta de la Audiencia Provincial de Madrid los días 9 y 10 de octubre de 2019. La fecha es relevante porque permite identificar el largo camino por el que ha transitado el proceso hasta su solución definitiva mediante una sentencia firme (la del Tribunal Supremo) que se ha dictado nada menos que cuatro años después de la vista. Un camino que, como veremos, incluye una primera sentencia absolutaria, una segunda –en apelación– revocatoria de la anterior, una tercera, nuevamente absolutoria, y una cuarta –otra vez en apelación– confirmatoria de la segunda absolución.

En la primera de esas cuatro sentencias, de 25 de noviembre de 2019, la Sección Treinta de la Audiencia de Madrid comienza describiendo el régimen fiscal al que se acogieron los rendimientos percibidos por la explotación de los derechos de imagen del deportista profesional (el previsto en el artículo 92 LIRPF) y destaca cómo el elemento nuclear del debate procesal no ha versado sobre la correcta hermenéutica de dicho régimen o sobre la realidad del *factum* acreditado en las actuaciones sino sobre una cuestión distinta: si la cesión de los derechos de imagen a la sociedad radicada en Madeira es real (como sostienen los acusados) o, por el contrario, debe reputarse simulada y construida exclusivamente para dar apariencia de realidad a algo que no tenía otro designio que el de eludir el pago de los tributos correspondientes utilizando un precepto legal –el citado artículo 92– que solo puede aplicarse a cesiones reales, no ficticias (tesis que sostienen las acusaciones).

Si ello es así, señala inmediatamente la Sala de Madrid que no procederá la imputación en sede de IRPF del contribuyente si se entiende que en el contrato celebrado entre Xabi Alonso y la entidad portuguesa el 1 de agosto de 2019 se produjo una verdadera cesión del derecho a la explotación; no procedería tal imputación porque, como dice expresamente la sentencia, «*se cumplen sin género de dudas los restantes requisitos previos en el artículo 92 LIRPF*» (relación laboral del jugador, obtención por el empleador de los derechos de imagen y porcentajes de renta derivados de los rendimientos del trabajo y de la cesión de los derechos de imagen).

En otras palabras, el enjuiciamiento debe reducirse a determinar si existe la simulación absoluta preconizada por las acusaciones, y que estas justifican, en esencia, en los siguientes extremos: (i) la falta de infraestructura de la compañía portuguesa, (ii) la utilización de una sociedad ya constituida bajo un régimen fiscal de exención total de impuestos hasta 2012, (iii) el carácter de puro instru-

mento de la entidad, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del jugador y (iv) la ausencia de garantías del pago de una retribución que ha de reputarse muy escasa en relación con los rendimientos posibles.

Aunque la Audiencia de Madrid es consciente de la singularidad de los comportamientos enjuiciados, rechaza contundentemente que estemos en presencia de una simulación absoluta por las siguientes razones:

- La falta de infraestructura en la sociedad portuguesa carece de la trascendencia pretendida, por haberse subcontratado ciertos servicios y porque la actividad no exige un entramado.
- La subrogación de la entidad portuguesa en los contratos de exclusividad de entidades como ADIDAS y el Real Madrid fue plenamente asumida por éstas, de manera que los pagos derivados de aquellos contratos fueron realizados a la portuguesa.
- No hay prueba de que fuera efectivamente Xabi Alonso el que negociara personalmente los contratos relativos a la explotación de su imagen.
- La sociedad portuguesa era la entidad que emitía y cobraba las facturas.
- La prueba pericial practicada en autos revela que, a partir del contrato de cesión, ha tenido lugar un incremento significativo del volumen de negocio de la entidad portuguesa, incremento en el que ha resultado relevante la explotación de los derechos del deportista.
- El precio establecido en el contrato de agosto de 2009 no puede calificarse como arbitrario o caprichoso en la medida en que se basó en un informe de un despacho de abogados y ha sido adverbado como razonable por un dictamen pericial.
- Xabi Alonso declaró por el IP haciendo constar la deuda que la empresa portuguesa tenía con él, así como los importes que le fueron abonados. Declaró también bajo el modelo 720 (declaración de bienes y derechos en el extranjero) consignado lo percibido por la cesión.
- La adquisición en diciembre de 2009 de la totalidad de las participaciones sociales de la cesionaria cumplió una función de garantía del cobro del crédito que ostentaba frente a dicha compañía.

Todos estos datos conducen a la sentencia a considerar (i) que la sociedad portuguesa fue efectivamente la cesionaria de los derechos de explotación, (ii) que realizó una activa intervención en esa explotación de la que surgió un notable incremento de sus ingresos, (iii) que el precio fijado en el contrato refleja el valor de mercado de una operación como la que el negocio refleja y (iv) que los *sponsors* y entidades contratistas con el jugador han abonado los importes correspondientes de los negocios jurídicos celebrados a la sociedad portuguesa.

Y si ello es así, concluye la sentencia, no puede hablarse de simulación, sino de una verdadera cesión de derechos que determina que los rendimientos obtenidos por el interesado se atemperen al régimen previsto en el artículo 92 LIRPF, lo que obliga a dictar sentencia absolutoria.

Las acusaciones interpusieron sendos recursos de apelación ante el TSJ de Madrid en los que solicitaron, muy resumidamente, la nulidad de la sentencia por entender que la misma incurría en un déficit de motivación y porque la prueba había sido valorada de manera irracional.

La Sala de apelación estimó parcialmente ambos recursos y anuló la sentencia por considerar que incurría en incongruencia interna al haber afirmado que no se suscitaba controversia entre las partes sobre la procedencia de aplicar al caso el artículo 92 LIRPF si no se aprecia simulación en el contrato de cesión, siendo así que las acusaciones habían sostenido que el precepto no sería aplicable –incluso si no se aprecia la simulación– a los rendimientos de la explotación de los derechos de imagen que no guardan conexión con su relación laboral.

El procedimiento regresa, así, a la Audiencia Provincial, que debe ahora dictar nueva sentencia «salvando» la incongruencia descrita.

Lo hace mediante una nueva resolución de 8 de abril de 2021 que vuelve a absolver a los acusados manteniendo en su integridad la *ratio decidendi* de la sentencia absolutoria anterior: por más que el TSJ haya afirmado que las acusaciones sostienen una interpretación del artículo 92 LIRPF que reduce su aplicación a los rendimientos percibidos por el empleador del deportista, lo cierto es que –para la Audiencia Provincial– los escritos de acusación no contenían diferenciación alguna –a la hora de aplicar aquel precepto– basada en la procedencia de las rentas obtenidas por el jugador.

Destaca la nueva sentencia, en efecto, que la razón de ser de ambas acusaciones no fue otra que el carácter simulado de la cesión de derechos a la sociedad domiciliada en Madeira, de manera que esa simulación –y no otra cosa– es lo único que resulta determinante para no poder aplicar el artículo 92 LIRPF, cualquiera que sea el tipo de rendimiento controvertido (esto es, que se trate de renta abonada por el empleador o de renta satisfecha por un tercero).

De esa falta de precisión de la acusación deriva, por tanto, la decisión absolutoria, pues si no se aprecia simulación, siendo su concurrencia la única razón que esgrimen el Fiscal y el abogado del Estado para sustentar su petición de condena, no hay delito, al margen del origen de los rendimientos no declarados al amparo del artículo 92 LIRPF.

Finalmente, la sentencia analiza si este último precepto impide en todo caso que los derechos de imagen analizados en el litigio no tengan cobijo en el mismo. Y concluye –aplicando la doctrina emanada de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo– que, al menos, resulta discutible esa exclusión en la medida en que el valor de los derechos de imagen no es el mismo si un deportista milita en un equipo como el Real Madrid que si juega en las filas de un club distinto. Y si resulta discutible esa posibilidad habrá que admitir, como mínimo, que no concurre el dolo defraudatorio al resultar razonable una interpretación del precepto fiscal en los términos preconizados por las defensas.

El asunto tuvo que enjuiciarse de nuevo –tras esta segunda sentencia absolutoria– ante el TSJ de Madrid, pues el Fiscal y la abogacía del Estado dedujeron sendos recursos de apelación. Ambos fueron desestimados por sentencia del órgano de apelación de 29 de junio de 2021, que señala en primer lugar que dis-

crepa de la valoración realizada por la Sala *a quo* de la doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el alcance del artículo 92 LIRPF pues, a juicio del TSJ, el precepto *«vincula su especial régimen de imputación a la procedencia de los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen y no condiciona su régimen excepcional de no imputación a que los ingresos sean mayores o menores por la relación laboral del sujeto pasivo con una determinada entidad, sino a que esas rentas sean abonadas por el empleador a una cesionaria de la explotación de los derechos de imagen»*.

No obstante esa discrepancia, termina confirmando la absolución (i) por no apreciar la concurrencia en los acusados del elemento subjetivo del tipo a la vista de la duda expresada por el juzgador de instancia respecto de la interpretación del artículo 92 LIRPF, (ii) teniendo en cuenta que la sentencia apelada razona clara y suficientemente sobre la inexistencia de simulación y (iii) apreciando que la realidad descrita encaja más en la figura del fraude de ley que en la de la simulación, siendo la concurrencia de esta –que se excluye– el elemento único que permitiría la condena.

3. La sentencia del Tribunal Supremo

En la sentencia núm. 785/2023, de 24 de octubre, la Sala Segunda desestima los recursos de casación interpuestos por el Fiscal y por la abogacía del Estado.

Lo hace, en primer lugar, teniendo en cuenta los límites que nuestro ordenamiento jurídico establece –ligados a las exigencias impuestas por el principio de contradicción y el derecho de defensa– cuando se trata de revocar, ya sea por la vía del recurso de apelación, ya en el marco de un recurso de casación, una sentencia absolutoria.

Y lo que se censura a los recurrentes –no obstante reconocerse el esfuerzo argumentativo desarrollado– es haber desbordado los límites impugnativos que definen la naturaleza del recurso de casación, de modo especial en aquellos casos en los que se promueve contra una sentencia absolutoria dictada en la instancia y avalada en grado de apelación por el Tribunal Superior de Justicia.

El TS, a la hora de valorar si los órganos de instancia y apelación han respondido de manera irracional a las exigencias que exigía el debate, recuerda el pormenorizado análisis efectuado por la Audiencia –y refrendado por el TSJ– sobre las circunstancias del caso y sobre en qué medida el material probatorio valorado no permitía afirmar que la cesión de los derechos de explotación pudiera calificarse como simulada, sino que debía reputarse real, no ficticia.

Y aunque muestra el TS alguna duda en relación con la valoración de varios de los indicios con los que contaban las Salas de instancia y apelación (como el de la acreditada labor de facturación por parte de la entidad portuguesa, o su «deslocalización geográfica», o la ausencia de una actividad laboral desplegada por empleados de la firma) destaca cómo han sido varias las inferencias probatorias que han llevado a descartar el tipo objetivo del delito previsto en el artículo 305 del CP y la exclusión expresa del dolo de los recurrentes y ese razonamiento –que no puede calificarse como irracional, absurdo o ilógico– impone

unos límites revisorios que condicionan el desenlace del recurso de casación por cuanto la conclusión probatoria que ha llevado a negar que el contrato suscrito a favor de la entidad de Madeira estuviera filtrado por cualquier clase de simulación y, de modo especial, la negación del dolo como elemento intelectual de refuerzo respecto de otras de las operaciones abarcadas por el *factum*, cierran cualquier posibilidad de revisión por el órgano de casación que voltee el pronunciamiento absolutorio.

Ello es así por la razón esencial de que una condena pronunciada en casación alteraría el sustrato fáctico sobre el que se asienta la sentencia del órgano *a quo*, lo que no es posible —ni siquiera con un pronunciamiento de pura anulación por falta de motivación— cuando los razonamientos de las sentencias combatidas —se compartan o no— se asientan en un proceso deductivo basado en reglas de experiencia que se atemperan al material probatorio del que, con la inmediatez correspondiente, disponía la Sala *a quo* y el órgano de apelación.

Además de esta fundamentación jurídica —de carácter procesal y muy apegada a la naturaleza jurídica del recurso de casación y a las extraordinarias limitaciones para revocar sentencias absolutorias que imponen los derechos de defensa y contradicción— se añade uno más, que tiene que ver con la interpretación efectuada por la Sala sentenciadora en primera instancia del artículo 92 LIRPF: aunque pueda entenderse que el Tribunal de primer grado ha efectuado una interpretación «laxa» de ese precepto (al no conectar su aplicación exclusivamente —como parece inferirse de la jurisprudencia de la Sala Tercera— a los rendimientos directamente conectados con los percibidos de su empleador), sí ha argumentado de un modo no arbitrario la creencia de que no concurre el elemento subjetivo del tipo por cuanto (i) no es extravagante considerar que todos los ingresos por derechos de imagen del deportista estaban mediáticamente conectados con su empleador, (ii) se respetaron en todo caso los límites cuantitativos autorizados por ese precepto, (iii) no existió en ningún momento ocultación sobre la participación de la entidad portuguesa en la actividad económica del jugador y (iv) no cabe hablar en ningún caso de simulación.

4. Conclusiones

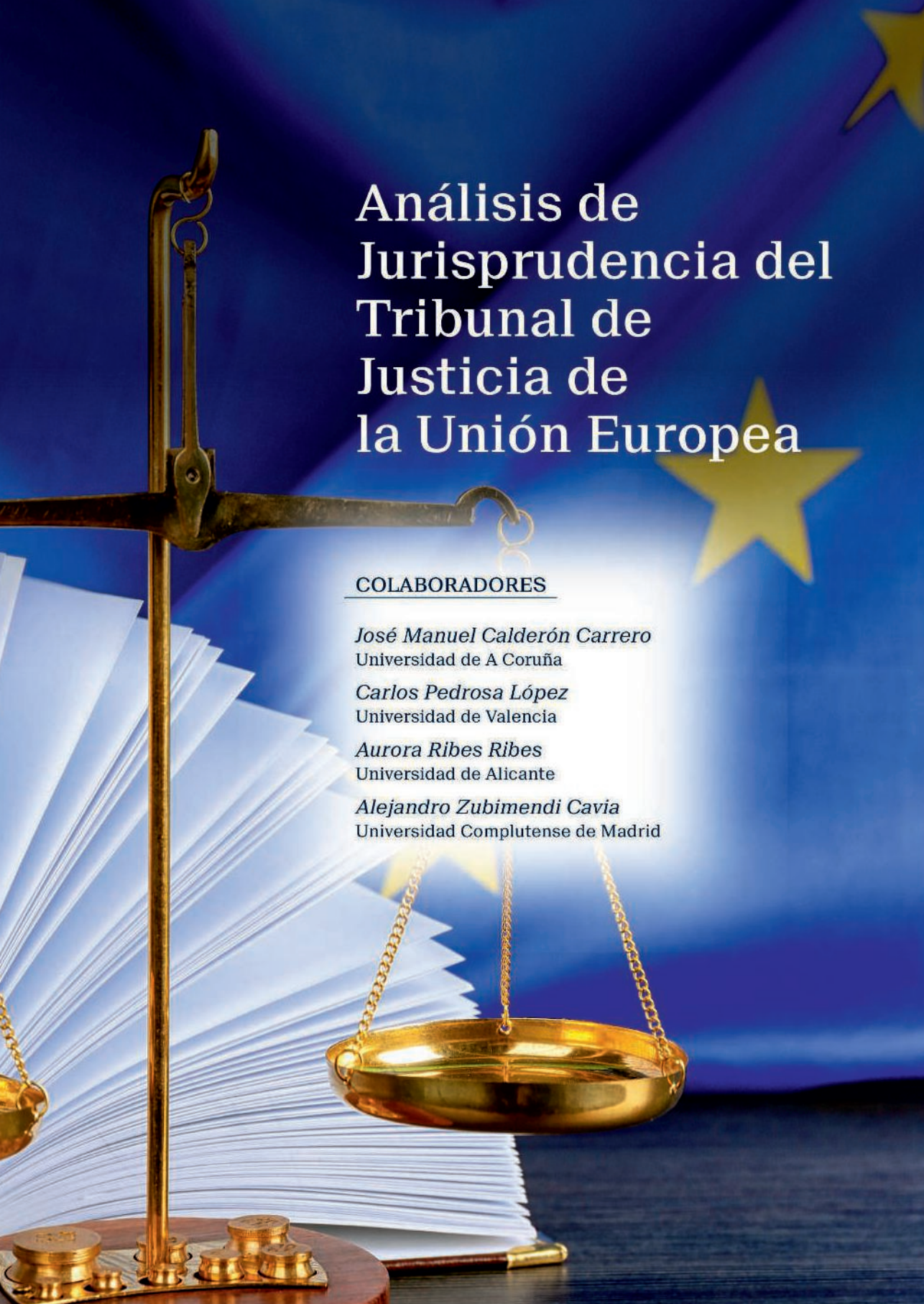
Las sentencias de la Audiencia Provincial, del TSJ de Madrid y del TS en relación con el llamado «caso Xabi Alonso» permiten extraer algunas consecuencias relevantes:

La primera, que si la simulación negocial (absoluta, como aquí pretendían las acusaciones) exige ocultación, cuando las circunstancias del caso (como —aquí— la realidad de un negocio de cesión de derechos, su explotación por el cesionario, su constatación externa a través de actos de las partes o el carácter no mendaz de los precios que aparecen en el contrato) revelan la inexistencia de la misma, procede rechazar la concurrencia de la figura, incluso si la actividad desarrollada goza de una singularidad no común en el ámbito económico correspondiente.

La segunda, que el hecho de que la interpretación de las normas jurídicas de naturaleza tributaria aplicables al caso (como aquí sucede con el artículo 92

LIRPF) pueda no ser coincidente con la de la Hacienda Pública o, incluso, con la expresada literalmente por el Tribunal Supremo no determina –*per se*– la concurrencia en el contribuyente del elemento subjetivo de la infracción (penal, en el supuesto analizado, o puramente administrativa en otros casos) cuando pueda afirmarse que tal interpretación se desenvuelve en parámetros de racionalidad y ostenta justificación.

La tercera, que la interpretación razonable de la norma tributaria permite excluir el dolo defraudatario en relación con los delitos contra la Hacienda Pública y también, como sucede en el ámbito administrativo sancionador, la responsabilidad por infracciones tributarias siempre, obviamente, que la misma esté respaldada por una interpretación jurídica asumible y fundamentada y no revele un puro desprecio de la norma determinante de un desconocimiento culpable.



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

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS NACIONALES, PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL IVA Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: LA STJUE DE 13 DE JULIO 2023, C-615/21

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

El asunto *Napfény* se refiere a cuestiones eminentemente procedimentales que atañen a un conjunto de cuestiones que se plantean al hilo de procedimientos de inspección y de revisión administrativa y judicial en relación con la aplicación de la normativa del IVA por parte de una sociedad mercantil húngara.

La regulación general tributaria de Hungría permite la suspensión de la prescripción tributaria en determinados casos y la repetición de procedimientos tributarios en conexión con controles administrativos y ejecución de resoluciones dictadas en el marco de la revisión administrativa y judicial de actos administrativos. Tal marco regulatorio nacional, no armonizado, se termina cuestionando por el contribuyente, al hilo de una inspección sobre la aplicación del IVA, desde la perspectiva de los principios generales del Derecho de la UE de seguridad jurídica y efectividad.

El TJUE adopta un enfoque de mínima intromisión sobre materias que no han sido armonizadas, por más que destaque la relevancia, aplicación e implicaciones de los principios del Derecho de la UE relativos a la seguridad jurídica, efectividad, buena administración y defensa de los administrados en situaciones comprendidas en su ámbito de aplicación.

Palabras clave

IVA; Prescripción tributaria; duración y reiteración procedimientos tributarios; Derecho de defensa; Principio de seguridad jurídica; Principio de buena administración; Principio de efectividad.

Abstract

The Napfény case concerns eminently procedural questions relating to a number of issues arising in connection with tax audits and judicial review proceedings in connection with the application of VAT legislation by a Hungarian commercial company.

Hungary's general tax legislation allows for the suspension of the statute of limitations in certain cases and the repetition of tax proceedings in connection with administrative audits and the enforcement of decisions issued in the context of administrative and judicial review of administrative acts. This non-harmonised national regulatory framework is challenged by the taxpayer, following a VAT audit, from the perspective of the general EU law principles of legal certainty and effectiveness.

The CJEU adopts an approach of minimum interference in matters that have not been harmonised, even though it highlights the relevance, application and implications of the principles of EU law relating to legal certainty, effectiveness, good administration and the defence of the taxpayers in situations falling within its scope of application.

Keywords

VAT; Statutes of limitation; Duration and repetition of audit tax proceedings; Right of defence; Principle of legal certainty, Principle of good administration; Principle of effectiveness.

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 asunto *Napfény* se suscita a partir de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal húngaro en el marco de una controversia tributaria sobre la deducción del IVA, que tiene por objeto la interpretación de los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión en el contexto de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, sobre el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

El tribunal húngaro remitente de la cuestión prejudicial pregunta, en esencia, si los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro (Hungría) y a su práctica administrativa, en virtud de la cual, en materia de IVA, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar ese impuesto queda suspendido durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya tenido que repetirse el mismo procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones. de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria de que se trate adoptada en el marco de un procedimiento reiterado tras una decisión judicial anterior declare que dicha autoridad tributaria no respetó las directrices contenidas en dicha decisión judicial.

El TJUE respondió a la cuestión planteada en sentido negativo, esto es, que los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que, *con carácter general*, no se oponen a la legislación de un Estado miembro ni a su práctica administrativa en virtud de la cual, en materia de IVA, se suspende el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar este impuesto durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya sido necesario reiterar el procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar el duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria en cuestión adoptada en el marco de un procedimiento repetido, tras una decisión judicial anterior, concluya que dicha autoridad tributaria no cumplió las directrices contenidas en la presente decisión judicial.

No obstante, el TJUE reconoció que determinados principios generales del Derecho de la UE, como los principios de seguridad jurídica, efectividad, buena administración y defensa de los administrados, deben ser observados de forma efectiva por los Estados miembros y sus administraciones y tribunales en el marco de procedimientos administrativos y judiciales donde se ventilen cuestiones que estén comprendidas en el marco de aplicación del Derecho de la UE.

2. Supuesto de hecho

La cuestión prejudicial antes referida fue presentada en el contexto de un litigio entre una sociedad (Napfény-Toll Kft) y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas de Hungría, sobre el derecho de dicha sociedad a deducir el IVA soportado en distintas compras de bienes realizadas en junio de 2010 y entre noviembre de 2010 y septiembre de 2011.

En diciembre de 2011, la Administración Nacional de Impuestos y Aduanas –Dirección Sur de Budapest inició, como autoridad de primer nivel, una inspección fiscal que fue notificada a la sociedad Napfény-Toll el día 13 de tal mes. A raíz de dicha inspección fiscal, dicho servicio consideró que una parte del importe del impuesto deducido por Napfény-Toll durante los períodos en cuestión no debería haber sido deducido, ya que algunas de las facturas invocadas a tal efecto no correspondían con ninguna operación económica real y otros participaron en un fraude fiscal del que Napfény-Toll tenía conocimiento. En consecuencia, mediante decisión de 8 de octubre de 2015 (en lo sucesivo, «*decisión administrativa de primera instancia*»), dicha dirección exigió a Napfény-Toll el pago de los atrasos fiscales por un importe total de 144.785.000 florines húngaros (HUF) (unos 464.581 euros), le impuso una multa de 108.588.000 HUF (aproximadamente 348.433 euros) y requirió el pago de una «sanción por mora» de 46.080.000 HUF (aproximadamente 147.860 euros).

Esta regularización fue recurrida en vía administrativa de apelación ante la Dirección General de la Región Central de Hungría, que confirmó la regularización salvo en lo referente a la «sanción por mora». No obstante, el contribuyente interpuso recurso de contra la primera decisión administrativa en segunda instancia; y como resultado de tal recurso el Tribunal Administrativo y Laboral de Budapest anuló la «*primera decisión administrativa de segunda instancia*» y ordenó la apertura de un nuevo procedimiento.

Por otro lado, el 7 de marzo de 2018 (en lo sucesivo, «*segunda decisión administrativa*»), fue notificada a Napfény-Toll, la resolución de la Dirección General de la Región de Hungría Central que confirmó, en esencia, la decisión administrativa de primer grado. Sin embargo, redujo el importe de la «multa por mora» exigida al contribuyente.

Con posterioridad, se iniciaron, tramitaron y resolvieron varios procedimientos judiciales en relación con la revisión judicial de la legalidad de la segunda decisión administrativa y la primera decisión administrativa antes referidas. Cabe destacar a este respecto cómo el Tribunal Supremo, a través de sentencia de 30 de enero 2020, confirmó de forma motivada la validez de la *segunda decisión administrativa* de 5 de marzo de 2018.

En este contexto se produjo la «tercera decisión administrativa de segundo» en relación con este farragoso litigio fiscal. En efecto, mediante decisión de 6 de abril de 2020 («*tercera decisión administrativa de segundo grado*»), la Dirección General de la Región de Hungría Central confirmó la decisión administrativa de primer grado, modificando no obstante el importe de la multa por mora establecida en la liquidación inicial. Para justificar su postura, esta Dirección General indicó que no había acreditado la existencia de hechos distintos a los

probados en la decisión administrativa de primera instancia, en la que dichos hechos habían sido correctamente probados.

El contribuyente interpuso un recurso de apelación contra la tercera decisión administrativa de segunda instancia ante el Tribunal Regional de Szeged (que fue el órgano jurisdiccional que planteó posteriormente la cuestión prejudicial), alegando, en particular, que, con arreglo al artículo 164 del antiguo Código de Procedimiento Tributario, el derecho de la autoridad tributaria a liquidar las cantidades del IVA a pagar prescribe en un plazo de cinco años a contar desde el último día del año natural en que se realizó la declaración o notificación relativa a ese impuesto, o, a falta de declaración o notificación, del último día del año calendario en que se debió pagar el impuesto. Sin embargo, el derecho de la autoridad tributaria a fijar los montos del IVA a pagar por los períodos en cuestión se extinguió antes de la fecha de adopción de la tercera decisión administrativa de segundo grado.

De esta forma, el contribuyente recurrente argumentó que la adopción reiterada de decisiones es contraria al principio de seguridad jurídica, que la prescripción pretende preservar. Tanto más cuanto que, en el litigio principal, si se abrió por segunda vez un nuevo procedimiento, se debió a que la Dirección General de la Región de Hungría Central no había respetado las directrices establecidas en la primera demanda judicial. Por tanto, fue «culpa» de la Dirección General que el procedimiento controvertido en el litigio principal durara aproximadamente diez años desde el inicio de la inspección fiscal notificada a Napfény-Toll.

En este contexto, el tribunal regional de Szeged destacó que el antiguo Código de Procedimiento Tributario no preveía una limitación en el número de veces que un procedimiento tributario podía ser reiterado por la Administración Tributaria ni en la duración total de la suspensión de ese proceso. Y la jurisprudencia del Tribunal Supremo venía estableciendo que la prescripción queda suspendida durante todo el período de revisión judicial de una decisión de la administración tributaria.

Por tanto, el tribunal regional de Szeged se encontró con que no existía ningún límite legal temporal para la suspensión de la prescripción en caso de control judicial, por lo que el derecho de la Autoridad Tributaria a liquidar las cantidades adeudadas del IVA podía durar varios años, o incluso, en casos extremos, decenas de años.

Por este motivo, el referido tribunal albergaba dudas sobre la compatibilidad de la normativa controvertida en el litigio principal y de la práctica administrativa correspondiente con los principios de seguridad jurídica y de eficacia. Y precisamente por ello el Tribunal de Szeged suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la correspondiente cuestión prejudicial para verificar si los principios de seguridad jurídica y eficacia del Derecho de la UE se oponen a una normativa tributaria que ordena los procedimientos tributarios del IVA en tal sentido.

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE inició su análisis poniendo de relieve el propio alcance de la cuestión prejudicial planteada, donde se pregunta en esencia si los principios de seguridad jurídica y de efectividad del Derecho de la Unión deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado miembro y a su práctica administrativa, en virtud de la cual, en materia de IVA, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar ese impuesto queda suspendido durante todo el período de control judicial, con independencia del número de veces que haya tenido que repetirse el mismo procedimiento administrativo tributario tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones.

Sobre la prescripción tributaria y el Derecho de la UE

En primer lugar, el TJUE puso de relieve cómo, en su estado actual, el Derecho de la UE no fija un plazo de prescripción para el derecho de la Administración Tributaria a determinar el IVA ni especifica, en su mayor parte, los casos en los que dicho plazo debe estar suspendido.

De esta forma, a falta de una regulación vinculante del Derecho de la Unión en esta materia, el Tribunal de Justicia entiende que corresponde a los Estados miembros aprobar y aplicar normas de limitación respecto del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA adeudado, incluidas las modalidades de suspensión y/o interrupción (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartado 45).

El TJUE puntualizó acto seguido que, si bien la aprobación y aplicación de tales normas son competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer esa competencia dentro del respeto del Derecho de la Unión, que exige el establecimiento de plazos razonables que protejan simultáneamente al contribuyente y a la administración interesada (véase la STJUE de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef y Bosschaert (C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555), apartado 36).

En esta misma línea, el Tribunal de Justicia recuerda cómo ya ha dictaminado en anteriores sentencias que un plazo de prescripción de cinco años, aplicable a las solicitudes de devolución del exceso de IVA y que comienza a correr al final del año natural en el que expiró el plazo para el pago del IVA, resulta conforme al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la STJUE de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 43).

Considerando esta jurisprudencia previa, el TJUE declaró que un plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA adeudado que, como en el litigio principal, tiene una duración de cinco años a contar desde el último día del año natural en el que se debería haber realizado la declaración o notificación relativa a dicho impuesto o, a falta de tal declaración o notificación, desde el último día del año natural en que se debería haber pagado el impuesto, se considerará, por analogía, que cumple con el Derecho de la Unión.

Sobre los principios de seguridad jurídica y efectividad del Derecho de la UE

Tras establecer este punto de partida, el TJUE pasó a analizar, en segundo lugar, si los principios de seguridad jurídica y de eficacia deben interpretarse

en el sentido de que se oponen a que dicho plazo de prescripción nacional quede suspendido durante todo el período de control judicial.

Esta cuestión se abordó de forma separada en relación con los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la UE.

En relación con el principio de seguridad jurídica, el TJUE comenzó poniendo de relieve que este principio forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión y que, como tal, debe ser respetado por los Estados miembros en el ejercicio de sus competencias.

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, el principio de seguridad jurídica tiene como objetivo garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y exige, en particular, que no pueda cuestionarse la situación de un sujeto pasivo en relación con sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria o aduanera indefinidamente (STJUE de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, apartado 31 y jurisprudencia citada), lo que implica que ese sujeto pasivo, para poder invocar útilmente la solicitud de ese principio, puede traer a colación una situación jurídica específica.

El Tribunal de Justicia, matiza, no obstante, que en el caso de autos dado que, antes de que expirara el plazo de prescripción previsto a tal efecto, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo en cuestión su intención de reexaminar su situación fiscal y, por tanto, implícitamente, de revocar su decisión de aceptar su declaración, este sujeto pasivo ya no puede invocar la situación que se habría producido con base en esa declaración, por lo que, en ese caso y a falta de otras circunstancias, no se puede vulnerar el principio de seguridad jurídica (véase, en este sentido, la STJUE de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr.T.Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452). En el mismo sentido, se indica que dado que las exigencias derivadas de la aplicación del principio de seguridad jurídica no son absolutas, los Estados miembros deben equilibrarlas con las demás exigencias inherentes a su pertenencia a la Unión.

Todo ello conduce al TJUE a afirmar que las normas nacionales que establecen las modalidades de suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a fijar el IVA adeudado deben estar diseñadas para lograr un equilibrio entre, por un lado, los requisitos inherentes a la aplicación de ese principio y, por el otro, aquellas que permiten la aplicación efectiva y eficiente de la Directiva 2006/112, debiendo valorarse este equilibrio teniendo en cuenta todos los elementos del régimen nacional de prescripción (véase, por analogía, STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 49 y 50).

El Tribunal de Justicia adopta un enfoque de contrapunto, poniendo de relieve cómo la prescripción tributaria posee una funcionalidad que trasciende la seguridad jurídica, al estar conectada esta regulación con la propia protección adecuada de la recaudación del crédito tributario. Así, el TJUE puso de relieve cómo si bien es cierto que una normativa nacional y una práctica administrativa como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, cuya previsibilidad de aplicación a los sujetos a administración no se cuestiona en el litigio principal, pueden dar lugar a una ampliación de la duración de dicho plazo de prescripción, esto no significa que, en principio, la situación de los sujetos pasivos afectados

pueda ser cuestionada indefinidamente. Tal declaración, destacando cómo tal suspensión (de la prescripción) permite evitar que la aplicación efectiva y eficiente de la Directiva 2006/112 se vea amenazada por la presentación de recursos dilatorios y, en consecuencia, que se vea comprometida por un riesgo sistémico de impunidad por los hechos que constituyen infracciones del derecho recogido en dicha Directiva (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, Whiteland Import Export, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 53 y 56).

El TJUE termina declarando que, a la vista de los razonamientos expuestos, debe considerarse que el principio de seguridad jurídica no se opone a la legislación y a la práctica administrativa nacionales que establecen que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las inspecciones judiciales, cualquiera que sea el número de veces que el procedimiento administrativo tributario en cuestión haya tenido que ser reiterado tras dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período.

Una vez expuesta su posición sobre el principio de seguridad jurídica, el TJUE se refirió a la aplicación del principio de efectividad en este contexto.

En relación con el principio de efectividad, el Tribunal de Justicia recordó, antes de entrar en el fondo del asunto, que tal principio está vinculado con el principio de equivalencia y operan en el marco del principio de autonomía procesal que disfrutaron los Estados miembros para definir las modalidades de ejercicio de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los particulares, cuando el Derecho de la Unión no contenga normas específicas al respecto.

De acuerdo con ello, las normas de Derecho nacional relativas a los plazos dentro de los cuales prescriben los derechos y obligaciones establecidos en la Directiva 2006/112 y a las condiciones para suspender dichos plazos constituyen métodos de aplicación de las disposiciones de dicha Directiva y, por tanto, están sujetos al respeto de los principios de efectividad y equivalencia (véanse, en este sentido, entre otras, las SSTJUE de 20 de diciembre de 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 37; de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartado 38 de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115), y de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 53), lo cual, en realidad, no se cuestiona en el caso de autos, según el TJUE.

El Tribunal de Justicia considera, por tanto, que, de conformidad con el principio de efectividad, estas disposiciones procesales nacionales no deben organizarse de manera que hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión [véase, en este sentido, las SSTJUE de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, y de 28 de junio de 2022, Comisión/España (Infracción del Derecho de la Unión por parte del legislador), C-278/20, EU:C:2022:503].

El TJUE matiza, sin embargo, que el hecho de que la legislación nacional o la práctica administrativa nacional establezca que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las actuaciones y procedimientos judiciales, independiente-

mente del número de veces que haya tenido que realizarse el procedimiento administrativo tributario reiterado a raíz de dichos controles y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período, no es probable que, en la práctica, haga imposible o, al menos, excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Entiende el Tribunal de Justicia que la suspensión del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar dicho impuesto durante todo el período de control jurisdiccional no impide en modo alguno que ese sujeto pasivo invoque los derechos que le confiere el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular la Directiva 2006/112, sino por el contrario, pretende permitir al citado sujeto pasivo invocar útilmente los derechos que le confiere el Derecho de la Unión, preservando al mismo tiempo las potestades de la Administración tributaria.

El TJUE fundamenta adicionalmente tal posición general, poniendo de relieve cómo en el caso de autos, de la descripción de los hechos contenida en la petición de decisión prejudicial se desprende que el recurrente en el litigio principal pudo interponer recursos contra decisiones adoptadas sucesivamente por la Administración Tributaria y, en esas nuevas ocasiones, invocar los derechos que le confiere el Derecho de la Unión. En concreto, a pesar de la existencia de la legislación y la práctica administrativa controvertidas en el litigio principal, el recurrente pudo invocar, sobre la base del principio de seguridad jurídica, la obligación de los Estados miembros prever un plazo de prescripción razonable dentro del cual dicha administración pueda reabrir el procedimiento de evaluación de la situación de un sujeto pasivo.

Partiendo de tales consideraciones, el TJUE se posicionó en el sentido de que el principio de efectividad tampoco se opone a la legislación y práctica administrativa nacionales de Hungría que establecían que el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA se suspende durante todo el período de las revisiones judiciales, cualquiera que sea el número de veces que el procedimiento administrativo tributario en cuestión fue reiterado a través de dichas inspecciones y sin limitar la duración acumulada de las suspensiones de dicho período.

La repetición de los procedimientos tributarios y el Derecho de la UE

En tercer lugar, el TJUE consideró procedente analizar, siguiendo lo expuesto en las conclusiones del AG, si el hecho de que ni el principio de seguridad jurídica ni el principio de efectividad se opongan a tal regulación y tal práctica administrativa excluye (o no) la posibilidad de que, en su caso, el Derecho de la Unión exija la eliminación de determinadas consecuencias derivadas de la repetición excesiva de procedimientos tributarios antes de adoptar una decisión de conformidad con la Directiva 2006/112 o del carácter excesivo de la duración acumulada de las suspensiones del plazo de prescripción de este derecho de la Administración Tributaria.

Tal análisis partió de la propia jurisprudencia del TJUE sobre el principio de buena administración. Así, el Tribunal de Justicia recordó que, cuando una administración nacional aplica el Derecho de la Unión a una persona, esa persona disfruta, en virtud del derecho a una buena administración que refleja un principio del Derecho de la Unión, del derecho a que su situación se resuelva en

un plazo razonable (véase, en este sentido, la STJUE de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartado 43), y luego, en caso de recurso judicial, el derecho, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, a que su caso también sea juzgado en un plazo razonable.

En este sentido, razona el TJUE que, una vez reabierto el procedimiento de examen de la situación de un sujeto pasivo a la luz de las normas del sistema común del IVA, el principio de buena administración y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales exigen que los plazos para dicho examen y, en su caso, las revisiones judiciales posteriores no sean irrazonables a la luz de las circunstancias específicas de cada caso.

Ahora bien, si bien cualquier intento fallido por parte de la Administración Tributaria de cumplir una decisión judicial que aplica disposiciones del Derecho de la Unión y, por tanto, la consiguiente ampliación de la duración del procedimiento administrativo no puede constituir una violación del Derecho de la Unión, puede ser el caso, en cambio, cuando ese procedimiento administrativo hubiera de ser reiterado por falta manifiesta, por parte de dicha administración, de fundamento determinante de una decisión judicial relativa a dicho procedimiento administrativo, siempre que dicho fundamento estuviera expresado clara y explícitamente en esta decisión judicial.

El reconocimiento por parte del TJUE de que la excesiva reiteración de procedimientos administrativos-tributarios, derivada de la falta de fundamento y justificación razonable de los mismos, pueda determinar una vulneración del principio de buena administración contraria al Derecho de la UE, no se hace sin matices.

A este respecto, el TJUE puso de relieve, primeramente, cómo la duración excesiva de un proceso, ya sea administrativo o judicial, sólo puede justificar la anulación de la decisión adoptada al final del mismo si dicha duración ha afectado a la capacidad del interesado para defenderse (véase, a en este sentido, SSTJUE de 26 de noviembre de 2013, Gascogne Sack Deutschland/Comisión, C-40/12 P, EU:C:2013:768, apartado 81, y de 8 de mayo de 2014, Bolloré/Comisión, C-414/12 P).

Excesiva duración de procedimientos y derecho de defensa

A la hora de determinar cuando la excesiva duración de un procedimiento administrativo o judicial puede afectar al derecho de defensa, el TJUE realiza una serie de consideraciones que en parte pretenden conectar con la propia configuración y dinámica de la relación jurídico tributaria y la dinámica de los procedimientos tributarios.

En particular, el Tribunal de Justicia señaló que, durante el plazo de prescripción, los contribuyentes deben esperar a que se cuestione su situación jurídica determinada con base en su declaración tributaria y luego, cuando la Administración Tributaria les informe de la reapertura del procedimiento de análisis de dicha situación éstos podrán y deberán justificar los datos contenidos en su declaración tributaria y, finalmente, cuando interpongan recurso de apelación contra la liquidación rectificativa emitida al término de dicho procedimiento, podrán y deberán igualmente acreditar el fondo de su alegación mediante la

presentación de pruebas, correspondiéndoles asegurar que conservan todos los documentos justificativos pertinentes relacionados con su declaración hasta que las decisiones fiscales sean firmes.

Razona así el TJUE que, dado el papel predominante de la declaración tributaria y de la prueba documental en el sistema común del IVA a efectos de determinar la exactitud de las declaraciones de los sujetos pasivos, sólo en circunstancias excepcionales puede (o podrá) demostrarse que la duración excesiva de un procedimiento administrativo o judicial puede haber tenido repercusiones negativas en la capacidad del interesado para defenderse.

Tales razonamientos se llevan al caso objeto de la cuestión prejudicial, de suerte que el Tribunal de Justicia termina entendiendo que no se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que la apreciación de la validez de la tercera decisión administrativa de segundo grado por el órgano jurisdiccional remitente dependa exclusivamente de pruebas no cubiertas por la obligación mencionada en el anterior párrafo y que, por la reiteración de actuaciones tributarias o por la duración acumulada de suspensiones de prescripción, hayan desaparecido. No obstante lo anterior, el TJUE considera que le corresponde a dicho tribunal remitente determinar si, teniendo en cuenta, en particular, las circunstancias del caso, estas reiteraciones múltiples del procedimiento administrativo y suspensiones de la prescripción pueden constituir un incumplimiento, por parte de la Administración tributaria o de los tribunales nacionales, para cumplir con sus obligaciones, respectivamente, de buena administración y de resolver en un plazo razonable, que, además, hayan influido en la capacidad del interesado para defenderse.

Así las cosas, el TJUE considera que, habida cuenta de lo que antecede, procede responder a la cuestión planteada en el sentido de que los principios de seguridad jurídica y de eficacia del Derecho de la Unión deben interpretarse de tal forma que no se oponen a la legislación de un Estado miembro ni a su práctica administrativa en virtud de la cual, en materia de IVA, se suspende el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a liquidar este impuesto durante todo el período de la revisión judicial, con independencia del número de veces que haya sido necesario reiterar el procedimiento administrativo tributario tras dichas revisiones y sin limitar el duración acumulada de las suspensiones de dicho período, incluso en el caso de que el tribunal que se pronuncie sobre una decisión de la autoridad tributaria en cuestión adoptada en el marco de un procedimiento repetido, tras una decisión judicial anterior, concluya que dicha autoridad tributaria no cumplió los lineamientos contenidos en la presente decisión judicial.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el asunto *Napfény* es importante por un conjunto de cuestiones, a pesar de que su fallo no determine la incompatibilidad con el Derecho de la UE de la normativa y práctica nacional controvertida.

En primer lugar, cabría poner en valor la doctrina fijada por el Tribunal de Justicia sobre las implicaciones que resultan de los principios de seguridad jurí-

dica, efectividad, y buena administración, en relación con la ordenación y aplicación de los procedimientos tributarios establecidos por los Estados miembros, allí donde resulte de aplicación el Derecho de la UE.

En este sentido, el TJUE habría extraído de estos principios generales del Derecho de la UE una serie de corolarios de obligatoria observancia por las autoridades fiscales nacionales en «situaciones comunitarias» como, por ejemplo, los siguientes:

- El principio de seguridad jurídica tiene como objetivo garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y exige, en particular, que no pueda cuestionarse la situación de un sujeto pasivo en relación con sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria o aduanera. Indefinidamente;
- El principio de efectividad requiere que las disposiciones procesales nacionales que desarrollan el Derecho material de la UE no deben organizarse de manera que hagan imposible o excesivamente difícil, en la práctica, el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión;
- El principio de buena administración y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales exigen que los plazos para dicho examen y, en su caso, las revisiones judiciales posteriores no sean irrazonables a la luz de las circunstancias específicas de cada caso; y
- El principio de buena administración requiere que, cuando una administración nacional aplica el Derecho de la Unión a una persona, esa persona disfruta, en virtud de tal principio, del derecho a que su situación se resuelva en un plazo razonable. En este sentido, la excesiva reiteración de procedimientos administrativos-tributarios, derivada de la falta de fundamento y justificación razonable de los mismos, en determinados casos puede determinar una vulneración del principio de buena administración contraria al Derecho de la UE.

En segundo término, cabría destacar igualmente cómo el TJUE se muestra claramente partidario de aplicar los principios generales del Derecho de la UE en ámbitos que no han sido armonizados, siempre y cuando la «situación» quede comprendida en su ámbito de aplicación.

En el asunto *Napfény*, la controversia versaba sobre el derecho de la deducción del IVA por parte de tal entidad, de manera que la regulación material estaba armonizada, pero la cuestión planteada ante el TJUE por vía prejudicial tenía por objeto cuestiones procedimentales reguladas por la legislación nacional del Estado miembro de acuerdo con su competencia material. Sin embargo, como quiera que la «situación» objeto del litigio estaba afectada por el Derecho de la UE (la Directiva del IVA), el Tribunal de Justicia no dudó en aplicar los principios generales del Derecho de la UE y la propia Carta Europea de Derechos Fundamentales de la UE (art.47, derecho a la buena administración), a pesar de que el objeto del litigio era eminentemente procedimental y regulada autónomamente por la legislación nacional.

La vis expansiva del Derecho de la UE es clara, ya que allí donde aplican disposiciones materiales derivadas del Derecho de la UE Originario (TFUE) o Derivado (v.gr., Directiva IVA), resultan igualmente aplicables los principios generales del Derecho de la UE o la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en sede material o procedimental.

De esta forma, el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE terminan impactando sobre legislación fiscal nacional no armonizada.

El Tribunal de Justicia reconoció que el Derecho de la UE (la Directiva IVA) aplicable al caso no regulaba en modo alguno la prescripción tributaria, ni establecía procedimientos de comprobación tributaria en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la legislación del IVA. Sin embargo, ello en modo alguno significa que no operen a tales efectos los principios generales del Derecho de la UE.

En efecto, el TJUE ha declarado que, a falta de una regulación vinculante del Derecho de la Unión en esta materia, corresponde a los Estados miembros aprobar y aplicar normas de limitación respecto del derecho de la Administración Tributaria a liquidar el IVA adeudado, incluidas las modalidades de suspensión y/o interrupción (véase, por analogía, la STJUE de 21 de enero de 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, apartado 45). No obstante, el hecho de que la aprobación y aplicación de tales normas sean competencia de los Estados miembros, no excluye que éstos deban ejercer esa competencia dentro del respeto del Derecho de la Unión, que exige el establecimiento de plazos razonables que protejan simultáneamente al contribuyente y a la administración interesada (véase la STJUE de 8 de septiembre de 2011, *Q-Beef y Bosschaert* (C-89/10 y C-96/10, EU:C:2011:555), apartado 36).

En esta misma línea, el Tribunal de Justicia puso de relieve que ya se ha pronunciado sobre esta cuestión de la razonabilidad de los plazos de interrupción/suspensión de potestades de liquidación y comprobación, de suerte que un plazo de prescripción de cinco años, aplicable a las solicitudes de devolución del exceso de IVA y que comienza a correr al final del año natural en el que expiró el plazo para el pago del IVA, se ha considerado conforme al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la STJUE de 20 de diciembre de 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, apartado 43).

En este mismo orden de cosas, también resulta relevante poner de relieve cómo el Tribunal de Justicia considera que la prescripción tributaria posee una funcionalidad que trasciende la seguridad jurídica, al estar conectada esta institución con la protección del crédito tributario. De esta forma, la prescripción instrumenta la seguridad jurídica impidiendo que la situación de los sujetos pasivos afectados pueda ser cuestionada indefinidamente. Pero al mismo tiempo el TJUE pone de relieve cómo la suspensión de la prescripción permite evitar que la aplicación efectiva y eficiente de las obligaciones tributarias derivadas de la Directiva del IVA se vea amenazada por la presentación de recursos dilatorios y, en consecuencia, que se vea comprometida por un riesgo sistémico de impunidad por los hechos que constituyen infracciones del derecho derivado de dicha Directiva (véase la STJUE de 21 de enero de 2021, *Whiteland Import Export*, C-308/19, EU:C:2021:47, apartados 53 y 56).

Respecto de la potencial aplicación de la doctrina derivada del asunto *Napfény* a España, cabría señalar, en primer lugar, las importantes diferencias entre la legislación tributaria húngara y la recogida en nuestra LGT, en materia de prescripción tributaria y causas de suspensión e interrupción de tal plazo. Ello no permite en rigor extender la doctrina del TJUE en el referido asunto a nuestro ordenamiento jurídico, en tanto en cuanto estamos ante regulaciones no intercambiables ni simétricas.

No obstante, sí consideramos que la jurisprudencia general dictada por el TJUE sobre los «principios comunitarios» de seguridad jurídica, efectividad y buena administración resulta plenamente aplicable en relación con la regulación y aplicación de los procedimientos tributarios establecidos en la LGT, allí donde nos encontramos ante una situación comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

En último análisis, el pronunciamiento del TJUE en el caso *Napfény*, en buena medida, constituye una «*sentencia warning*», a través de la que destaca la importante relevancia que poseen determinados principios generales del Derecho de la UE, que la jurisprudencia ha ido perfilando, en relación con los procedimientos nacionales a través de los que se aplica el Derecho nacional armonizado o no armonizado que resulta afectado por el Derecho de la UE Originario o Derivado.

PRESTACIONES DE SERVICIOS SUJETAS A TASAS MUNICIPALES E IVA: LA STJUE DE 13 DE JULIO 2023, C-344/22, EN EL ASUNTO *GEMEINDE A*

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE analiza el concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso realizada por entes públicos a los efectos del IVA y su conexión con la exacción de «tasas» municipales en Alemania.

El Tribunal de Justicia analiza si la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio alemán constituye una actividad de prestación de servicios a los efectos del art. 2.1.c) de la Directiva del IVA. Y si en el caso de que ello sea así, concurre también el elemento referido a la prestación de tales servicios «a título oneroso», en el sentido del referido precepto de la Directiva del IVA.

El TJUE no tuvo dificultad a la hora de establecer que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Sin embargo, rechazó que tal prestación de servicios se realizara «a título oneroso» a los efectos del IVA, a partir de la verificación de la falta de cumplimiento de los elementos que configuran las prestaciones onerosas en este contexto de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.

Palabras clave

IVA; Entes públicos; Sujeto pasivo; Prestación de servicios a título oneroso; Tasas municipales

Abstract

The judgment of the CJEU analyses the concept of supply of services for consideration by public authorities for VAT purposes and its connection with the levying of municipal «taxes» in Germany.

The Court examines whether the provision of «spa facilities» by a German municipality constitutes a supply of services within the meaning of Article 2(1)(c) of the VAT Directive. And whether, if that is the case, the element of supplying such services «for consideration» within the meaning of that provision of the VAT Directive is also present.

The CJEU had no difficulty in establishing that the provision of «spa facilities» by a municipality, which collects a «spa tax» of a specified amount for each day of stay, under a municipal statute, from visitors staying in the municipality, where those facilities are freely accessible to all, constitutes a 'supply of services' within the meaning of Article 2(1)(c) of the VAT Directive.

However, it rejected that such a supply of services was 'for consideration' for VAT purposes, on the basis of the verification of the lack of compliance with the elements constituting supplies for consideration in this context in accordance with the case-law of the CJEU.

Keywords

VAT; Public bodies-taxpayer; Provision of services for consideration-municipal/local taxes & fees

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 TJUE, de 13 de julio 2023, resuelve una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Bundesfinanzhof* (BFH, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), en el marco de una controversia fiscal entre «Gemeinde A» y «Finanzamt».

La referida petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 13, apartado 1, párrafo segundo, 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»).

Tal petición se presentó en el contexto de un litigio entre «Gemeinde A» («municipio A», Alemania) y la Finanzamt (Oficina Tributaria, Alemania), en relación con el derecho del referido municipio a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en relación con determinadas actividades realizadas por «Gemeinde A».

La controversia versa básicamente sobre la deducibilidad del IVA soportado por «Gemeinde A» en relación con la puesta a disposición de instalaciones termal por tal municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos (vid infra).

El TJUE consideró que tal actividad realizada por el municipio A –aunque gestionada a través de concesión administrativa– constituía una prestación de servicios a los efectos del IVA, pero no se apreció la concurrencia del requisito de su realización «a título oneroso» a los efectos del art. 3.2.1.c) de la Directiva del IVA, lo cual afecta negativamente a la deducción del IVA objeto de la controversia.

2. Supuesto de hecho

La referida controversia entre el municipio alemán A y la Oficina tributaria de tal Estado miembro en relación con la aplicación de la deducibilidad del IVA por parte del primero se produjo en un determinado contexto fáctico que pasamos a exponer siguiendo el relato recogido en la sentencia comentada.

La demandante en el litigio principal (Gemeinde A) es un municipio con un centro termal autorizado por el Estado alemán. El establecimiento termal de la demandante se gestiona, en virtud de la normativa municipal, como sociedad privada municipal y constituye, a la luz de las disposiciones aplicables en materia del impuesto sobre sociedades, una empresa de naturaleza mercantil.

En este concepto, la demandante en el litigio principal recauda una «tasa termal», con arreglo al artículo 4 de la GemO (ley de régimen municipal de Baden-

Württemberg), en relación con el estatuto a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Impuestos Locales de Baden-Württemberg (en lo sucesivo, «estatuto municipal»), para cubrir los gastos que le ocasionan la construcción y el mantenimiento de las instalaciones destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, así como las actividades organizadas a tal efecto.

Están sujetas a la tasa termal, en primer lugar, las personas no residentes que se alojen en el municipio y a las que se ofrece la posibilidad de utilizar estas instalaciones y de participar en dichas actividades; en segundo lugar, los residentes del municipio que tengan el centro de sus intereses personales en otro municipio, y, en tercer lugar, las personas no residentes del municipio que se alojen en el municipio por motivos profesionales para participar en congresos u otras actividades (en lo sucesivo, conjuntamente, «deudores de la tasa termal»). En cambio, la tasa termal no se recauda de los visitantes de un día ni de los no residentes o de los residentes que trabajan o reciben una formación en el municipio.

La tasa termal se fija, para las personas no residentes, en un importe determinado por día de estancia y, para las personas residentes sujetas a ella, en una cantidad a tanto alzado anual independiente de la duración, de la frecuencia y de la temporada de su estancia.

En la petición de decisión prejudicial se indica que quien ofrezca alojamiento a personas, explote un *camping* o ponga su vivienda a disposición de personas no residentes como vivienda vacacional a título oneroso deberá notificar tanto la entrada como la salida de esas personas dentro de los tres días siguientes a su llegada y salida. Asimismo, los operadores turísticos estarán obligados a presentar una declaración a efectos de la tasa termal cuando esa tasa esté incluida en la contraprestación que perciban del viajero.

La demandante en el litigio principal financió, gracias a los ingresos procedentes de la recaudación de esa tasa durante los años comprendidos entre 2009 y 2012 (en lo sucesivo, «años controvertidos»), la construcción, el mantenimiento y la renovación, en particular, del parque termal, del balneario y de senderos (en lo sucesivo, conjuntamente, «instalaciones termales»). Estas instalaciones son de libre acceso para todos y no se exige ninguna tarjeta termal para entrar en ellas.

Al considerar, en sus declaraciones del IVA correspondientes a los «años controvertidos», que la tasa termal constituía la retribución de una actividad sujeta al IVA, a saber, la explotación de un establecimiento termal, la demandante en el litigio principal solicitó la deducción del IVA pagado por todas las prestaciones que le habían sido proporcionadas y que estaban relacionadas con el turismo.

En el marco de una inspección tributaria efectuada sobre el terreno por la demandada en el litigio principal (Finanzamt u oficina tributaria alemana), el inspector tributario excluyó, en particular, las cuotas del IVA soportado que no guardaban relación con la explotación del establecimiento termal y tuvo en cuenta las cuotas del IVA soportado relativas al balneario únicamente en la medida en que este se había arrendado. El 20 de marzo de 2015, la oficina tri-

butaria alemana practicó liquidaciones complementarias del IVA de conformidad con esas apreciaciones.

A raíz de la resolución desestimatoria del recurso administrativo presentado por la demandante en el litigio principal, ésta interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania). Este órgano jurisdiccional desestimó el recurso en 2018, por considerar, en esencia, que la demandante en el litigio principal no había actuado como empresaria durante el ejercicio de la actividad que había dado lugar al cobro de la tasa termal. Señaló que, dado que la explotación de las instalaciones termales como contraprestación de una tasa termal no constituía una actividad ejercida como empresario, las operaciones declaradas en relación con la recaudación de esa tasa no podían estar sujetas al IVA y que, por consiguiente, debía denegarse la deducción del IVA soportado inicialmente concedida por la demandada en el litigio principal. No obstante, recordó la prohibición de fijar el tributo de manera desfavorable (*reformatio in peius*) respecto de la demandante.

La demandante en el litigio principal (Gemeinde A) interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el *Bundesfinanzhof* (BFH, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

En primer lugar, el BFH se preguntó si debe o no concluirse que en este caso se han realizado prestaciones de servicios a título oneroso, precisando que se inclina por una respuesta negativa. Considera que las instalaciones termales también pueden ser utilizadas de manera gratuita por personas que no están sujetas a la tasa termal. Desde este punto de vista, el destinatario de la prestación recibida como contrapartida de la tasa termal no es identificable, puesto que el sujeto pasivo de esa tasa no ha recibido, en relación con el público que pueda utilizar también esas instalaciones gratuitamente, ningún provecho concreto que pueda ser objeto de consumo y que vaya más allá del provecho obtenido por ese público. Sin embargo, el BFH albergaba dudas sobre si la relación jurídica entre la demandante en el litigio principal y los huéspedes debe considerarse aisladamente.

En segundo lugar, el BFH albergaba dudas sobre la existencia de «distorsiones significativas de la competencia», en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA; en particular, el Tribunal Supremo alemán dudaba de si el examen debería referirse no solo al término municipal de la demandante en el litigio principal, sino también a los municipios vecinos, al Estado federado de Baden-Württemberg (Alemania) o al territorio federal de Alemania.

En tales circunstancias, el BFH planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del procedimiento principal, un municipio que, en virtud de unos estatutos municipales, cobra a los visitantes que se alojen en el término municipal (huéspedes) una tasa termal por la utilización de instalaciones termales (por ejemplo, un parque termal, balneario, senderos), a razón de un importe determinado por cada día de estancia, ¿está ejerciendo una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], al poner a disposición de los huéspedes las instalaciones termales a cambio de una tasa termal, aunque dichas instalaciones estén, de por sí, dispo-

nibles libremente para cualquier persona (por ejemplo, para los habitantes del municipio no sujetos a la tasa termal y otras personas no sujetas a esta tasa)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: En las circunstancias antes mencionadas del procedimiento principal, al determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al municipio lleva a «distorsiones significativas» de la competencia en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA], ¿el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal?»

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE resolvió la cuestión prejudicial planteada por el BFH alemán respondiendo únicamente a la primera cuestión planteada por el referido órgano jurisdiccional remitente.

El concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso y su conexión con la exacción de una «tasa singular»

La primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere, tal y como hemos visto, al concepto de «actividad económica», y en tal sentido el TJUE procedió a recordar que, según el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. También puso de relieve cómo, con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, primera frase, serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

A este respecto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia, con arreglo a la cual una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA (STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 32 y jurisprudencia citada).

De acuerdo con esta jurisprudencia –continúa el TJUE– para discernir si la puesta a disposición de instalaciones termales en las condiciones controvertidas en el asunto principal constituye una «actividad económica» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y, por consiguiente, si Gemeinde A tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de esta misma Directiva, se ha de acreditar de entrada, si, en el contexto de esa puesta a disposición, ha efectuado una operación de prestación de servicios realizada a título oneroso, contemplada en el artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (STJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 22).

El TJUE considera que los datos aportados por el BFH en su petición de decisión prejudicial permiten considerar que sí existe una «prestación de servicios», lo cual conduce a determinar si también puede considerarse que Gemeinde A la realiza «a título oneroso», tal como exige el artículo 2, apartado 1, letra c), de la misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 23).

El Tribunal de Justicia, a partir de lo expuesto, consideró que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Una vez establecida la concurrencia de una «prestación de servicios» en el caso de autos, el TJUE analizó la presencia del requisito del «carácter oneroso» de la prestación de servicios, partiendo de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que establece que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

A este respecto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia *ad hoc*, poniendo de relieve cómo una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (STJUE de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Llevada al caso de autos esta doctrina, el TJUE terminó declarando que no parece que exista una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas entre, por una parte, un municipio que, en virtud de un estatuto municipal, recauda de los visitantes que se alojan en el término municipal una tasa termal de un determinado importe por día de estancia y, por otra parte, esos visitantes, que tienen derecho a utilizar las instalaciones termales puestas a disposición por ese municipio, las cuales son de libre acceso para todos, incluidas las personas que no están sujetas a esa tasa.

De esta forma, el Tribunal de Justicia rechaza la concurrencia del referido requisito del art.2.1.c) de la Directiva del IVA, en la medida en que no puede considerarse que la retribución percibida por el municipio (la tasa termal), resulte de la prestación de un servicio, a saber, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo.

El TJUE recordó a estos efectos que, de acuerdo con su jurisprudencia, existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, a saber, cuando una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (STJUE de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada).

Sin embargo, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia observa que la obligación de pagar la tasa termal se impone a los deudores de esa tasa en virtud del estatuto municipal, que determina igualmente el importe de dicha tasa (vid la STJUE de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 28). La obligación de pagar la tasa termal, observa el TJUE, no está vinculada a la utilización, por las personas sujetas a dicha obligación, de las instalaciones termales puestas a disposición por el municipio, sino a la estancia en el término municipal, cualesquiera que sean los motivos que la justifican. Así, están obligados a abonar dicha tasa los visitantes que se alojen en el municipio, incluso si lo hacen por otros motivos, como visitar a familiares o conocidos que vivan allí, y no tengan intención de utilizar las instalaciones termales (véase la STJUE de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 25 y 26).

A mayor abundamiento, el Tribunal de Justicia destaca cómo, si bien los deudores de la tasa termal tienen la posibilidad de utilizar las instalaciones termales, tales instalaciones son de acceso libre y gratuito para cualquier persona (incluidos los residentes o los visitantes de un día), con independencia de que esté o no obligada a pagar la tasa termal. De esta forma, los deudores de la tasa termal no se benefician de otras ventajas distintas de aquellas de las que disfrutaban las personas que utilizan esas instalaciones termales y que no están sujetas a la misma tasa.

A la vista de todas las circunstancias y razonamientos expuestos, el TJUE declaró que procedía responder a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse de forma tal no constituye una «prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

El TJUE no procedió a entrar a analizar la segunda cuestión prejudicial planteada por el BFH, considerando cómo éste indicó que ésta sólo tenía sentido si la respuesta a la primera cuestión tenía carácter afirmativo, lo cual no aconteció.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el asunto *Gemeinde A*, resulta de interés a los efectos de conectar la regulación del IVA con la aplicación de tasas cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios por parte de entes públicos, de manera que, en determinadas circunstancias, pueden llegar a concurrir las condiciones para la aplicación de las disposiciones del IVA en relación con las mismas.

El TJUE en la sentencia *Gemeinde A* no se dedica a analizar de forma exhaustiva la cuestión relativa a los casos donde los entes públicos operan como sujetos pasivos del IVA, por más que el municipio alemán al que se refiere la sentencia gestionaba las instalaciones termales a través de una sociedad privada municipal sujeta al impuesto sobre sociedades. El pronunciamiento del Tribunal

de Justicia básicamente analiza en este contexto una situación concreta a la luz de la cuestión prejudicial planteada por el BFH alemán alrededor de la cuestión sobre de si la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio alemán constituye una actividad de prestación de servicios a los efectos del art. 2.1.c) de la Directiva del IVA. Y si en el caso de que ello sea así, concurre también el elemento referido a la prestación de tales servicios «a título oneroso», en el sentido del referido precepto de la Directiva del IVA.

Lógicamente, la respuesta a tales cuestiones tiene que ver con la «naturaleza» de la actividad realizada por el referido municipio alemán y su condición de sujeto pasivo a los efectos del IVA; de esta forma, la eventual actuación del municipio como sujeto pasivo está estrechamente conectada con la cuestión sobre el derecho a deducir el IVA soportado en relación con las actividades sujetas y no exentas que lleven a cabo los referidos sujetos pasivos del IVA en el curso de su actividad económica.

El TJUE no tuvo dificultad para dictaminar que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios realizada a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Sin embargo, rechazó que tal prestación de servicios se realizara «a título oneroso» a los efectos del IVA, a partir de la verificación de la falta de cumplimiento de los elementos que configuran las prestaciones onerosas en este contexto.

El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (STJUE de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Tal vinculación directa entre prestación de servicios y contraprestación no concurre en el caso de autos, toda vez no se aprecia una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas entre, por una parte, un municipio que, en virtud de un estatuto municipal, recauda de los visitantes que se alojan en el término municipal una tasa termal de un determinado importe por día de estancia y, por otra parte, esos visitantes, que tienen derecho a utilizar las instalaciones termales puestas a disposición por ese municipio, las cuales son de libre acceso para todos, incluidas las personas que no están sujetas a esa tasa.

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia es consistente con su jurisprudencia precedente sobre el referido requisito del art.2.1.c) de la Directiva del IVA, resultando claro que no puede considerarse que la retribución percibida

por el municipio (la tasa termal), resulte de la prestación de un servicio, a saber, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo.

Esta doctrina del TJUE resulta relevante para la interpretación de los arts. 2.1, 9.1, 13.1 y 168 de la Directiva del IVA y en tal sentido también posee trascendencia a los efectos de la aplicación de los correspondientes preceptos de la LIVA española, particularmente para determinar el concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso realizada por entes públicos y su conexión con la exacción de «tasas».

Esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin embargo, no atañe ni posee relevancia directa en relación con la competencia de los entes públicos para regular la ordenación y exacción de «tasas», otras prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público no tributario, o incluso precios públicos o precios privados regulados, aunque la actuación de los entes públicos como «autoridades públicas» posee implicaciones de alcance a los efectos de la aplicación del IVA, ya que la Directiva del IVA regula estas situaciones específicas.

En todo caso, y más allá de las cuestiones que plantea la delimitación de concepto constitucional de tributo en relación servicios públicos gestionados de forma indirecta (véase la STC 63/2019), cabría mencionar cómo el Tribunal Supremo ha rechazado que puedan establecerse diferencias cuantitativas en la configuración de los elementos esenciales de una tasa municipal, atendiendo a que los usuarios de las instalaciones públicas (piscinas, polideportivos, etc.) estén o no empadronados en el municipio, al no erigirse el empadronamiento, en este caso, en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar tales diferencias de trato fiscal (STS 20 julio 2023, ECLI:ES:TS:2023:3567).

EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IVA INDEBIDAMENTE FACTURADO A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y EFECTIVIDAD: LA STJUE DE 7 DE SEPTIEMBRE DE 2023, C-453/22

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE refuerza el derecho a la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutidas, estableciendo cómo en casos donde el obligado tributario que ha soportado tal perjuicio no puede obtener su restitución civil de los sujetos pasivos que procedieron a tal repercusión, procede que la administración nacional conceda la devolución de ingresos tributarios indebidos y el abono de intereses de demora, siempre y cuando no se aprecien indicios de práctica fiscal abusiva.

Palabras clave

IVA; Principios de neutralidad y efectividad; Devolución de ingresos tributarios indebidos; repercusión indebida de cuotas de IVA.

Abstract

The judgment of the CJEU strengthens the right to a refund of unduly charged VAT, establishing that in cases where the taxpayer who has suffered such damage cannot obtain civil restitution from the taxable persons who made the charge, the national tax administration should grant the refund of undue tax revenue and the payment of interest for late payment, provided that there is no evidence of an abusive tax practice.

Keywords

VAT; Principles of neutrality and effectiveness; Refund of undue tax revenue; Undue levying of VAT quotas.

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 asunto C-453/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Finanzgericht Münster* (FGM-Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), mediante resolución de 27 de junio de 2022, en el contexto de un litigio entre el demandante en el litigio principal (el Sr. Michael Schütte), y el Finanzamt Brilon (Oficina Tributaria de Brilon, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») en relación con el derecho a obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado *a posteriori* por la Administración tributaria alemana e intereses sobre el importe de dicho impuesto.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de efectividad.

2. Supuesto de hecho

Como acabamos de indicar, la cuestión prejudicial planteada al TJUE por el FGM se origina en el contexto de un litigio entre el Sr. Michael Schütte, y la Oficina Tributaria de Brilon en Alemania, en relación con el derecho a la devolución del IVA facturado indebidamente, desde la perspectiva del repercutido que procedió a su deducción.

El Sr.Schütte, demandante en el litigio principal, es agricultor y silvicultor, de suerte que durante los años 2011 a 2013 compró madera a diferentes proveedores y posteriormente la revendió y entregó a sus clientes como madera para leña. Si bien el tipo de IVA que figuraba en las facturas de sus proveedores era el tipo normal del 19 %, el que constaba en las facturas emitidas por el demandante en el litigio principal a sus clientes era el tipo reducido del 7 %.

Los proveedores presentaron sus correspondientes declaraciones del IVA e ingresaron el impuesto al tipo del 19 % a la Administración tributaria alemana. El demandante en el litigio principal, por su parte, declaró las ventas que había efectuado únicamente al tipo del 7 % y dedujo el IVA soportado relativo a las compras al tipo del 19 %. El demandante abonó a la Administración tributaria alemana la deuda tributaria resultante.

El Finanzgericht Münster (Tribunal de lo Tributario de Münster, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, precisa que en ningún momento se han detectado o apreciado indicios de insolvencia inminente del Sr.Schütte ni sospechas de que mediara fraude por su parte. Sin embargo, con motivo de una inspección tributaria, la Oficina Tributaria llegó a la conclusión de que las operaciones del Sr.Schütte por las que este repercutía el impuesto no deberían haber estado sujetas al tipo reducido de IVA, sino al normal.

A raíz de dicha inspección tributaria, se incoó un procedimiento judicial ante el *Finanzgericht Münster* (FGM), de suerte que, al término de ese procedimiento judicial, el referido órgano jurisdiccional concluyó, en una sentencia de 2 de julio de 2019, devenida entretanto firme, que las operaciones del demandante en el litigio principal por las que este repercutía el IVA estaban efectivamente sujetas al tipo reducido de IVA. No obstante, declaró que las compras efectuadas por el demandante en el litigio principal también estaban sujetas al tipo reducido del 7 %. En consecuencia, la deducción del IVA soportado por el Sr.Schütte se redujo en la cuantía correspondiente.

A efectos de la ejecución de dicha sentencia, la Oficina Tributaria reclamó, mediante resoluciones de 30 de septiembre de 2019, los importes del IVA adeudados correspondientes a los años 2011 a 2013, más intereses. Posteriormente, el Sr.Schütte se dirigió a sus proveedores solicitándoles la rectificación de las facturas emitidas a su nombre y el reembolso de la diferencia.

Todos los proveedores opusieron frente a la reclamación del Sr.Schütte la excepción de prescripción prevista por el Derecho civil alemán. En consecuencia, las facturas de que se trata no se rectificaron y el referido Sr.Schütte no obtuvo de sus proveedores los reembolsos reclamados.

En tales circunstancias, el Sr.Schütte presentó ante la Oficina Tributaria una solicitud para obtener, por razones de equidad, la exención del IVA reclamado *a posteriori* y los intereses correspondientes a ese importe de IVA, con arreglo a los artículos 163 y 227 de la AO (Ordenanza tributaria alemana).

La Oficina Tributaria desestimó la referida solicitud mediante resoluciones de 3 y de 16 de diciembre de 2019, basándose en que el propio demandante en el litigio principal era responsable de la situación. Los recursos en vía administrativa interpuestos por este contra dichas resoluciones desestimatorias fueron asimismo considerados infundados mediante resolución dictada el 24 de julio de 2020.

El Sr.Schütte impugnó ante el FGM la desestimación de su solicitud de exención del IVA reclamado *a posteriori*. El FGM albergando dudas en cuanto a la interpretación de la Directiva del IVA en lo que respecta a la aplicación del principio de neutralidad fiscal y del principio de efectividad a los derechos de devolución, planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en los siguientes términos:

«¿Exigen las disposiciones de la Directiva [del IVA], en particular el principio de neutralidad fiscal y el principio de efectividad, en circunstancias como las del procedimiento principal, que se reconozca al demandante una acción directa frente a la Administración tributaria para el reembolso del IVA pagado en exceso a sus proveedores, más intereses, aunque aún exista la posibilidad de que los proveedores reclamen a la Administración tributaria en virtud de una rectificación posterior de las facturas y esta, en ese momento, (posiblemente) ya no pueda exigir el reembolso al demandante, de manera que existe el riesgo de que la Administración tributaria deba devolver dos veces el mismo IVA?»

3. Fundamentos de Derecho

En primer lugar, el Tribunal de Justicia, partiendo del objeto de la cuestión prejudicial remitida por el FGM, se refirió al marco regulatorio comunitario aplicable a los temas objeto de controversia en el asunto *Schütte*.

A este respecto, el Tribunal de Justicia puso de relieve que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ya que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, de acuerdo con la propia jurisprudencia comunitaria, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (STJUE de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

El TJUE destaca a estos efectos cómo el principio de neutralidad del IVA constituye, a este respecto, un principio fundamental del sistema común del IVA. Es por ello que considera que la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (STJUE de 2 de julio de 2020, Terra-cult, C-835/18, EU:C:2020:520, apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada).

Constata, no obstante, el Tribunal de Justicia que, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (SSTJUE de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 50).

Partiendo de que, en ausencia de regulación comunitaria específica, los Estados miembros pueden desarrollar los procedimientos y condiciones para el ejercicio de los derechos a la devolución del IVA, siempre que sean consistentes con los principios del Derecho UE (neutralidad, efectividad y equivalencia), el TJUE trajo a colación su jurisprudencia en la materia a efectos de enmarcar el análisis del asunto *Schütter*.

En este sentido, el Tribunal de Justicia reconoció que en el pasado había admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de

neutralidad del IVA y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (SSTJUE de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 51). No obstante, matiza el TJUE, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias.

De acuerdo con tales precedentes, el TJUE terminó estableciendo que los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (SSTJUE de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53).

A este respecto, también precisa el referido TJUE que, si se demuestra, mediante datos objetivos, que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado se invoca de forma fraudulenta o abusiva, ese derecho debe denegarse (STJUE de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 38, y de 13 de octubre de 2022, *HUMDA* C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 28 y jurisprudencia citada). Ahora bien, el TJUE considera que, de acuerdo con el principio de neutralidad, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada cuando no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda Pública del Estado, incluso aunque se haya constatado la negligencia del sujeto pasivo (SSTJUE de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 70, y de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 37).

El TJUE termina concluyendo este análisis preliminar del marco europeo sobre el derecho a la devolución del IVA, que, de acuerdo con su jurisprudencia, una normativa nacional o una práctica nacional que conduce a denegar al adquirente de bienes la devolución del IVA soportado que le ha sido indebidamente facturado y que ha pagado en exceso a sus proveedores no solo resulta contraria al principio de neutralidad del IVA y al principio de efectividad, sino también desproporcionada cuando le resulte imposible solicitar a dichos proveedores la devolución por la mera prescripción que estos invocan frente a él, a pesar de que no se le pueda reprochar fraude, abuso o una negligencia constatada.

El Tribunal de Justicia, a su vez, trasladó estos principios jurisprudenciales a situaciones como las planteadas en el caso de autos, declarando a este respecto que si en estas circunstancias, es imposible o excesivamente difícil para el adquirente obtener de los proveedores la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado, dicho adquirente, en caso de no haber incurrido en fraude, abuso o negligencia constatada, está facultado para dirigir su solicitud de devolución directamente contra la Administración tributaria.

Al punto, el TJUE rechazó que tal conclusión derivada de su jurisprudencia, no puede desvirtuarse en virtud ya de la sentencia de 13 de enero de 2022, *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2), ya de la inexistencia de insolvencia de los proveedores,

ni tampoco considerando el riesgo de doble devolución. El Tribunal de Justicia dedicó los siguientes párrafos de la sentencia en el asunto *Schütte* a fundamentar tal posicionamiento.

Así, en primer término, en relación con la sentencia *Zipvit*, señaló que, contrariamente al supuesto referido en el caso de autos, la reclamación del demandante en el asunto que dio lugar a la citada sentencia se refería a prestaciones que habían sido consideradas, erróneamente, exentas del IVA. Pues bien, en ese asunto, por una parte, el proveedor no había intentado recuperar de su cliente el IVA omitido indebidamente y, por otra parte, la Administración tributaria no había emitido ninguna liquidación complementaria contra el proveedor. Estas circunstancias llevaron al Tribunal de Justicia a declarar que un sujeto pasivo no puede pretender deducir un importe de IVA cuando no le ha sido facturado y no lo ha repercutido en el consumidor final (sentencia de 13 de enero de 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 31).

En segundo término, el TJUE puso de relieve cómo no resulta controvertido, por lo que respecta a la cuestión de si la inexistencia de insolvencia de los proveedores puede afectar al derecho a la devolución del IVA a la luz de la jurisprudencia comunitaria, que el uso sistemático de la locución adverbial «en particular» en tal jurisprudencia pone de manifiesto que la hipótesis de la insolvencia de los proveedores solo es una de las circunstancias en las que puede resultar imposible o excesivamente difícil obtener la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado (SSTJUE de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41; de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 53; de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartados 42 y 48, y de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 22).

Y, en tercer término, en cuanto al riesgo de doble devolución por el hecho de que los proveedores podrían rectificar las facturas inicialmente dirigidas al adquirente en una fecha posterior a la obtención por este de la devolución de la Administración tributaria y solicitar a continuación de dicha Administración la devolución de la cantidad pagada en exceso, el TJUE señaló que, en principio, tal riesgo queda excluido en circunstancias como las del litigio principal.

El TJUE reitera aquí que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado debe denegarse si se demuestra que este derecho se invoca de manera fraudulenta o abusiva, de suerte que la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos: por un lado, que las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, tienen como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; y, por otro lado, que de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (SSTJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y de 15 de septiembre de 2022, *HA. EN.*, C-227/21, EU:C:2022:687, apartado 35).

A este respecto, el TJUE puso de relieve cómo, en el caso de autos, resulta que, por una parte, el adquirente pagó a los proveedores las cuotas de IVA que

figuran en las facturas y que, por otra parte, estos proveedores abonaron esas cuotas de IVA a la Administración tributaria. Por lo tanto, si los referidos proveedores regularizaran esas facturas y presentaran solicitudes de devolución de la cantidad pagada en exceso a dicha Administración después de que esta hubiera efectuado la devolución a favor del adquirente de los bienes facturados, aun cuando, en un primer momento, esos mismos proveedores hubieran opuesto la prescripción al adquirente y hubieran demostrado así claramente su falta de interés en regularizar la situación, tales solicitudes no podrían tener otro objetivo que el de obtener una ventaja fiscal contraria al principio de neutralidad fiscal. El TJUE considera que en tal caso tal práctica sería abusiva en el sentido de la jurisprudencia antes citada y no podría dar lugar a una devolución a favor de los referidos proveedores, lo que excluye el riesgo de doble devolución.

Finalmente, el TJUE se refirió a la cuestión relativa al pago de intereses en expedientes de devolución de ingresos indebidos, recordando su jurisprudencia en el sentido de que cuando un Estado miembro ha percibido un impuesto infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con tal impuesto, lo que incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (SSTJUE de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 32).

Así las cosas, el TJUE, considerando las circunstancias del caso, procedió a responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva del IVA, que el principio de neutralidad del IVA y el principio de efectividad deben interpretarse en el sentido de que exigen que el beneficiario de una serie de entregas de bienes disponga directamente frente a la Administración tributaria del derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro Público, más los intereses correspondientes, en circunstancias en las que, por una parte, sin que se le pueda reprochar fraude, abuso o negligencia, ya no puede reclamar tal devolución a los proveedores debido a la prescripción prevista en el Derecho nacional y, por otra parte, existe una posibilidad formal de que, posteriormente, dichos proveedores reclamen a la Administración tributaria la devolución de la cantidad recaudada en exceso después de haber rectificado las facturas dirigidas inicialmente al beneficiario de esas entregas. A falta de devolución del IVA indebidamente recaudado por la Administración tributaria en un plazo razonable, el perjuicio sufrido como consecuencia de la imposibilidad de disponer del importe equivalente a este IVA indebidamente recaudado debe compensarse mediante el pago de intereses de demora.

4. Análisis y relevancia para España

La doctrina fijada por el TJUE en el asunto *Schütte* tiene interés y relevancia práctica a los efectos de la aplicación de la normativa del IVA a escala comunitaria y nacional, al reforzar y clarificar una serie de principios, como el de neu-

tralidad y efectividad del Derecho de la UE, que impactan de forma relevante sobre los procedimientos tributarios nacionales y poseen implicaciones positivas respecto del ejercicio de los derechos de los obligados tributarios en tal contexto jurídico. Tales «principios comunitarios» (de neutralidad y efectividad) aplican en situaciones donde el Derecho de la UE no ha regulado determinados aspectos procedimentales concernientes al ejercicio de derechos conferidos por tal Derecho, como acontece en sede del IVA, de manera que operan en este contexto los procedimientos tributarios nacionales de los Estados miembros.

Precisamente, la sentencia del TJUE en el asunto *Schütte*, clarifica cómo impactan los principios de neutralidad y efectividad sobre los procedimientos tributarios nacionales alemanes, en relación con el ejercicio del derecho a la devolución de cuotas del IVA indebidamente exigidas a un obligado tributario.

El Tribunal de Justicia, a su vez, delimita los supuestos y condiciones que podrían determinar una exclusión de tal derecho a la devolución (casos de prácticas fiscales abusivas), y el alcance de la reparación derivada de la vulneración del Derecho de la UE (devolución de ingresos tributarios indebidos e intereses de demora).

En este orden de cosas, en primer lugar, cabría destacar cómo el Tribunal de Justicia conecta el principio de neutralidad del IVA con los derechos de deducción y devolución, de manera que éstos no pueden limitarse a través de medidas nacionales, salvo en casos excepcionales que hayan sido admitidos por el Derecho de la UE. En este sentido, el TJUE declaró que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, ya que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, de acuerdo con la propia jurisprudencia comunitaria, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. El principio de neutralidad del IVA constituye, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, un principio fundamental del sistema común del IVA. Precisamente por ello, el Tribunal de Justicia viene considerando que la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente.

Una vez fijado tal punto de partida respecto de la relevancia estructural del principio de neutralidad, el TJUE, en segundo lugar, precisó cómo, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

A efectos de resolver la problemática planteada en el asunto *Schütter*, el Tribunal de Justicia reconoció que en pronunciamientos precedentes había admitido que un sistema en el cual, de un lado, el proveedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso respeta los principios de neutralidad del IVA y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas. No obstante, el TJUE terminó matizando que, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias.

De acuerdo con tales precedentes, el TJUE terminó estableciendo en el caso *Schütte* que los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

A este respecto, el Tribunal de Justicia rechazó que la inexistencia de insolvencia de los proveedores a los que reclamar la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutidas, ni el riesgo de doble devolución de las cuotas del IVA indebidamente ingresadas son circunstancias que permitan a las autoridades fiscales denegar el derecho de devolución del IVA reclamado en este tipo de casos.

A su vez, el TJUE se refirió a los casos de potencial abuso, en relación con estas solicitudes de devolución del IVA, precisando a este respecto que, (sólo) si se demuestra (por parte de la administración), mediante elementos objetivos, que el derecho a la devolución del IVA indebidamente facturado y pagado se invoca de forma fraudulenta o abusiva, ese derecho puede y debe denegarse. Nótese a este respecto que el concepto de práctica fiscal abusiva se refiere a los montajes artificiales carentes de realidad económica con pura finalidad fiscal, y no cabe presumir el abuso, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y de nuestro propio Tribunal Supremo.

La sentencia del TJUE, por tanto, contribuye a reforzar la aplicación del principio de neutralidad a través del derecho a la devolución de las cuotas del IVA indebidamente repercutido, estableciendo cómo en casos donde el obligado tributario que ha soportado tal perjuicio no puede obtener su restitución civil de los sujetos pasivos que procedieron a tal repercusión e ingreso de las referidas cuotas del impuesto, siempre y cuando no se aprecien indicios de práctica fiscal abusiva, procede que la administración nacional conceda la devolución de ingresos tributarios indebidos y el abono de intereses de demora.

La jurisprudencia establecida por el TJUE en el caso *Schütte* y concordantes resulta aplicable en el ordenamiento jurídico español a los efectos de la aplicación de la regulación y procedimientos nacionales aplicables para canalizar la devolución de ingresos tributarios indebidos en casos concernientes a la devolución de cuotas del IVA.

La práctica y doctrina administrativa revelan que no son extraños ni excepcionales los casos donde un obligado tributario solicita a la administración tal devolución de cuotas indebidamente repercutidas, total o parcialmente.

El TEAC, en particular, ha rechazado tal devolución en casos donde la repercusión del IVA resultaba improcedente, pero el sujeto pasivo no procedió al ingreso de tales cuotas del IVA indebidamente repercutido; el TEAC justifica su posición argumentando que en que la norma que excluye tal devolución en casos de falta de ingreso determina que la administración no está obteniendo un enriquecimiento injusto, ni tampoco tiene que asumir el coste derivado de una relación entre particulares; también alega el TEAC que la jurisprudencia del TJUE en la materia no obliga a conceder tal devolución, toda vez que se trata de sentencias donde los hechos revelan ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas y, por tanto, se trata de situaciones no comparables (RTEAC de 25 de junio 2019 y 15 de julio 2019 (RG05359/2016), entre otras).

En este sentido, es dudoso que la jurisprudencia del TJUE en el caso *Schütte* resulte aplicable en este tipo de casos, pero no en otros donde sí se haya verificado el ingreso de las cuotas tributarias indebidamente repercutidas, siempre que no medien y aporten por las autoridades fiscales indicios objetivos de práctica fiscal abusiva.

LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS COMUNITARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y NO BIS IN IDEM EN EL CONTEXTO DE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR VULNERACIÓN DE NORMATIVA TRIBUTARIA NACIONAL ARMONIZADA: LA STJUE DE 14 SEPTIEMBRE DE 2023, EN EL ASUNTO VINAL AD

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE en el asunto *Vinal AD*, analiza la compatibilidad con el Derecho de la UE de una regulación y actos imposición de dos sanciones tributarias (sanción pecuniaria y revocación de la autorización de explotación de depósito fiscal) establecidas por la legislación nacional de un Estado miembro, que son aplicadas de forma conjunta sobre un contribuyente que había incumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2008/118, sobre impuestos especiales.

El Tribunal de Justicia examinó de forma detallada la compatibilidad de tal régimen sancionador tributario nacional con los principios de proporcionalidad y de non bis in ídem recogido en el art.50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, llegando a cuestionar de forma razonada algunos aspectos del régimen sancionador tributario que había sido aplicado al caso.

Palabras clave

Infracciones y sanciones tributarias; Principio de proporcionalidad; principio no bis in ídem; Carta Europea de Derechos Fundamentales

Abstract

The ruling of the CJEU in the *Vinal AD* case analyses the compatibility with EU law of the regulation and imposition of two tax penalties (financial penalty and revocation of the authorisation to operate a tax warehouse)

established by the national legislation of a Member State, which are applied jointly to a taxpayer who had failed to fulfil his tax obligations in accordance with the provisions of Directive 2008/118 on excise duties.

The Court of Justice examined in detail the compatibility of such a national tax penalty regime with the principles of proportionality and non bis in idem enshrined in Article 50 of the European Charter of Fundamental Rights, questioning in a reasoned manner certain aspects of the tax penalty regime that had been applied to the case.

Keywords

Tax offences and penalties; Principle of proportionality; Principle of non bis in idem; European Charter of Fundamental Rights

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 asunto C-820/21 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, (Bulgaria), mediante resolución de 9 de diciembre de 2021, en el marco de un litigio fiscal entre una entidad que opera como depositario autorizado a efectos de impuestos especiales y la administración aduanera búlgara.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio de igualdad de trato y del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.

La referida cuestión prejudicial se presentó en el contexto de una controversia fiscal entre la entidad Vinal AD, un depositario autorizado, y el Director de la Agencia de Aduanas de Bulgaria en relación con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria.

La normativa nacional controvertida establecía la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, lo cual condujo al TJUE a examinar en este contexto si los principios comunitarios de proporcionalidad y non bis in ídem excluían o limitaban la aplicación de la regulación sancionadora controvertida.

El Tribunal de Justicia de la UE se pronunció de forma matizada y compleja sin determinar que tal régimen sancionador resultara en todo caso contrario al Derecho de la UE, supeditando su «compatibilidad comunitaria» a la observancia de los corolarios derivados del principio de proporcionalidad. A su vez, el TJUE puso de manifiesto las importantes implicaciones derivadas del artículo 50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, en relación con las sanciones tributarias de naturaleza «penal», destacando, en particular, la trascendencia de los límites derivados de los principios de legalidad y non bis in ídem.

2. Supuesto de hecho

El litigio fiscal en cuyo marco se presentó la cuestión prejudicial ante el TJUE, como ya se ha apuntado, atañe a la entidad Vinal AD, que opera como depositario autorizado, y al Director de la Agencia de Aduanas de Bulgaria, y tiene que ver con una resolución por la que este último revocó la autorización de explotación de un depósito fiscal, en el sentido de la Directiva 2008/118, debido a un incumplimiento grave del régimen de impuestos especiales, que también conllevó una sanción pecuniaria.

Vinal es una sociedad establecida en Bulgaria, titular de una autorización de explotación de un depósito fiscal que le permite producir, almacenar, recibir y enviar productos alcohólicos sujetos a impuestos especiales. Tal sociedad fue objeto de una inspección fiscal en 2017, y resultado de la misma la Administración aduanera búlgara giró en diciembre de tal año una liquidación complementaria por importe de 4 261,89 BGN (aproximadamente 2 180 euros), por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 3 de mayo de 2017. Esta resolución no fue impugnada y adquirió firmeza el 5 de enero de 2018.

A su vez, respecto al período comprendido entre el 3 y el 10 de mayo de 2017, la Administración aduanera búlgara adoptó también un acta de infracción administrativa, cometida por dicha sociedad, por incumplimiento de la obligación de repercutir los impuestos especiales exigibles. El 24 de enero de 2018, la Administración aduanera búlgara impuso a Vinal, por este motivo, una sanción pecuniaria igual al doble del importe de los impuestos especiales no repercutidos, es decir, un importe de 248 978 BGN (aproximadamente 128 000 euros); tal sanción fue confirmada en sentencia de 16 de enero de 2020, que devino firme.

El 11 de febrero de 2020, como consecuencia de esa sentencia firme, el Director de la Agencia de Aduanas revocó la autorización de explotación del depósito fiscal que había sido concedida a Vinal. Esta sociedad interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, solicitando la anulación de esa resolución. Como quiera que este tribunal albergó dudas sobre la conformidad de la legislación nacional aplicable con el Derecho de la Unión y, en particular, con la Directiva 2008/118, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cómo debe interpretarse el artículo 16, apartado 1, de la Directiva [2008/118], en la medida en que establece que la autorización para la apertura y la explotación de un depósito fiscal estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso? ¿Qué requisitos pueden considerarse, por su contenido, conformes con los objetivos de prevención del fraude o abuso?»

2) ¿Cómo debe interpretarse la prohibición de discriminación a la que se hace referencia en el considerando 10 de la Directiva [2008/118]?

3) ¿Cómo deben interpretarse las citadas disposiciones, y deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición nacional como la del artículo 53, apartado 1, punto 3, de la ZADS, en relación con el artículo 47, apartado 1, punto 5, de la misma Ley, considerando que dicha normativa establece la revocación obligatoria de la autorización para el futuro, sin plazo y sin limitación temporal, además de una sanción ya impuesta por los mismos hechos?»

3. Fundamentos de Derecho

El Tribunal de Justicia respondió a las cuestiones planteadas por el tribunal búlgaro, analizando en primer lugar y de forma conjunta las cuestiones primera y tercera, analizando en segundo término la cuestión prejudicial segunda.

De la propia sistemática y contenido de la sentencia del TJUE cabe deducir que éste presta mayor relevancia a las cuestiones primera y tercera.

Respuesta del TJUE a las cuestiones primera y tercera

Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, el tribunal nacional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos.

En este contexto, el Tribunal de Justicia examinó en primer lugar el contenido básico de la Directiva 2008/118, a efectos de determinar el alcance de la armonización fiscal y las obligaciones, procedimientos y sistema de infracciones y sanciones que le corresponde regular y aplicar a los Estados miembros.

A estos efectos se atendió a lo establecido en los arts.15 y 16 de la referida Directiva fiscal. En relación con el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/118, recordó que con arreglo al mismo los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo dispuesto en dicha Directiva, y que en el apartado 2 del mismo artículo 15 se indica, además, que la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal. El régimen de autorización de tal depósito, el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 especifica, por un lado, en su párrafo primero, que la apertura y la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito y, por otro lado, en su párrafo segundo, que esa autorización estará sujeta «a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso».

El TJUE trajo a colación su jurisprudencia sobre estas disposiciones, recordando que en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, con carácter general, la prevención del fraude y de los abusos constituye un objetivo común tanto del Derecho de la Unión como de los ordenamientos de los Estados miembros. De esta forma, estos últimos tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros, pero además la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por dicha Directiva, como confirman los considerandos 15 y 16 y el artículo 16 de esta (véanse, en este sentido, las SSTJUE de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartados 28 y 32 y jurisprudencia citada, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 25).

El Tribunal de Justicia procedió acto seguido a conectar esta regulación comunitaria con el caso de autos, poniendo de relieve cómo aquí se puede apreciar que tanto la sanción pecuniaria impuesta a Vinal como la revocación de su autorización de explotación de un depósito fiscal fueron adoptadas como consecuencia de una infracción del régimen de impuestos especiales cometida por esa sociedad que la normativa nacional considera grave.

El TJUE consideró en un primer análisis que la prohibición de cometer tal infracción es, por su propia naturaleza, uno de los requisitos que las autoridades tienen derecho a determinar a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso, en el sentido del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118. Asimismo, señaló que ni del tenor ni del objetivo del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ni siquiera de las demás disposiciones de esta Directiva, se desprende que tal régimen de sanciones no sea conforme con esta.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia matizó que, de acuerdo con jurisprudencia reiterada, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas y están obligados a ejercer esta competencia con observancia del Derecho de la Unión y sus principios generales, entre los que figuran, en particular, el principio *non bis in idem*, consagrado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), y el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze, C-452/20, EU:C:2022:111, apartado 36).

El hecho de que la cuestión prejudicial no hubiera incluido el análisis de la aplicación de tales principios comunitarios sobre las sanciones impuestas en el caso Vinal AD, no constituye obstáculo alguno para que el TJUE lleve a cabo tan examen en el marco de este procedimiento prejudicial, de suerte que procedió a realizarlo, atendiendo en primer lugar al principio *non bis in idem*, y posteriormente, al principio de proporcionalidad.

Principio non bis in idem

En primer lugar, el TJUE apuntaló la aplicación del artículo 50 de la Carta al caso, destacando que el ámbito de aplicación de la Carta, por lo que se refiere a la acción de los Estados miembros, se define en su artículo 51, apartado 1, según el cual las disposiciones de la Carta se dirigen a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión; esta disposición confirma la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual los derechos fundamentales garantizados en el ordenamiento jurídico de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por el Derecho de la Unión, pero no fuera de ellas [STJUE de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartado 78 y jurisprudencia citada].

Como quiera que en el asunto *Vinal AD* se desprende que las dos medidas controvertidas sancionan la infracción de normas nacionales que forman parte del régimen de impuestos especiales y que transponen la Directiva 2008/118, constituyen una aplicación de esa Directiva y, en consecuencia, del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, y, por tanto, debe respetarse en este contexto la aplicación de las disposiciones de la Carta (STJUE de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 26).

Una vez clarificada la aplicación del art.50 de la Carta UE de Derechos Fundamentales, el TJUE procedió a su desarrollar su contenido y alcance.

Así, en primer término trajo a colación el tenor del artículo 50 de la Carta, con arreglo al cual «nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión [Europea] mediante sentencia penal firme conforme a la ley». Acto seguido, el Tribunal de Justicia precisó que el principio *non bis in idem* prohíbe la acumulación tanto de procedimientos como de sanciones de carácter penal por los mismos hechos contra la misma persona (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 24 y jurisprudencia citada).

La aplicación del principio *non bis in idem*, siguiendo el pronunciamiento del TJUE, queda supeditado a la concurrencia de un doble requisito: por una parte, que exista una resolución anterior firme (requisito del *bis*) y, por otra parte, que la resolución anterior y los procedimientos o resoluciones posteriores tengan por objeto los mismos hechos (requisito del *idem*) (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 28, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 51).

Respecto del requisito del *idem*, el TJUE considera que exige que los hechos materiales sean idénticos y no solo similares. La identidad de los hechos materiales se entiende como un conjunto de circunstancias concretas derivadas de acontecimientos que son, en esencia, los mismos, en la medida en que implican al mismo autor y están indisolublemente ligados entre sí en el tiempo y en el espacio (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartados 36 y 37). Considera el Tribunal de Justicia que tal requisito concurre en el caso de autos ya que las medidas controvertidas fueron adoptadas con respecto a una misma persona jurídica, es decir, Vinal, y por los mismos hechos.

En relación con el requisito del *bis*, el TJUE recordó que para que pueda considerarse que una resolución judicial se ha pronunciado en firme sobre los hechos sometidos a un segundo procedimiento, no solo es necesario que dicha resolución haya adquirido firmeza, sino también que haya sido adoptada tras una apreciación en cuanto al fondo del asunto (STJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 29). El Tribunal de Justicia razona que en el caso Vinal concurren elementos que permiten defender la presencia de este requisito, puesto que la resolución de revocar la autorización de explotación del depósito fiscal se adoptó una vez que la resolución por la que se imponía la sanción pecuniaria, dictada a raíz de una apreciación sobre el fondo del asunto, había adquirido firmeza.

Una vez verificada la concurrencia de los requisitos para aplicar al caso el principio *non bis in idem*, el TJUE procedió a determinar si la sanción pecuniaria impuesta y la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal impuesta, podían ser calificadas como «sanciones de carácter penal» a efectos de la Carta.

El carácter penal de las sanciones a efectos de la aplicación del principio *non bis in idem* depende, de acuerdo con jurisprudencia reiterada, de tres criterios: el primero de ellos es la calificación jurídica de la infracción en Derecho interno; el segundo, la propia naturaleza de la infracción; y, el tercero, la gravedad de la

sanción que puede imponerse al interesado (SSTJUE de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 27, y de 4 de mayo de 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, apartado 38).

El Tribunal de Justicia analizó detalladamente la concurrencia de estos tres elementos, de acuerdo con su jurisprudencia en la materia, y concluyó que las dos medidas controvertidas podían constituir sanciones de carácter penal, aunque le corresponde comprobar tal cuestión al órgano jurisdiccional remitente sobre la base de las indicaciones establecidas en la sentencia.

Sobre la justificación de la limitación del principio non bis in idem

Llegados a este punto, el TJUE puso de relieve que, si tras examinar los requisitos anteriormente recordados, el órgano jurisdiccional remitente estimase que la aplicación concurrente de las dos medidas controvertidas constituye una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, le correspondería determinar si, no obstante, tal limitación podría considerarse justificada sobre la base del artículo 52, apartado 1, de esta (SSTJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 40, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartados 58 y 59).

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que, conforme al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. De esta forma, solo podrán introducirse limitaciones a dichos derechos y libertades, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

El TJUE, tras un detallado examen de la normativa nacional aplicada al caso, llegó a la conclusión de que tal normativa resultaba adecuada para alcanzar el objetivo legítimo perseguido de lucha contra posibles fraudes o abusos.

Tal conclusión no determinó la compatibilidad de tales medidas nacionales con el art.50 de la Carta. En efecto, a continuación, el Tribunal de Justicia, a los efectos de finalizar el análisis de la justificación de la limitación de lo previsto en el art.50 de la Carta, consideró que el carácter estrictamente necesario de tal acumulación de procedimientos y sanciones, debía examinarse atendiendo a si existían normas claras y precisas que permitieran a los justiciables prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones y que garantizaran la coordinación entre las distintas autoridades, si los dos procedimientos se tramitan de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo, y si la sanción impuesta, en su caso, a raíz del primer procedimiento en el plano cronológico se ha tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de las sanciones impuestas corresponda a la gravedad de las infracciones cometidas (SSTJUE de 22 de marzo de 2022, bpost, C-117/20, EU:C:2022:202, apartado 51, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 67).

El Tribunal de Justicia, tras analizar la normativa y medidas nacionales controvertidas a la luz del art.50 de la Carta, consideró que tal regulación no parece per-

mitir que se tenga en cuenta la gravedad de la primera sanción al evaluar la segunda ni que una autoridad evalúe si la concurrencia de estas dos sanciones se limita, en cada caso concreto, a lo estrictamente necesario. Es decir, el TJUE considera prima facie que la normativa nacional podría no estar respetando el contenido esencial del principio non bis in ídem del art.50 de la Carta, aunque le corresponde al tribunal nacional remitente la verificación de la declaración a los efectos de dictaminar sobre la legalidad de las sanciones impuestas a Vinal AD.

Principio de proporcionalidad

Tras expresar sus dudas sobre la compatibilidad con el art.50 de la Carta de las medidas sancionadoras adoptadas de acuerdo con la normativa fiscal búlgara, el TJUE dio un paso más para analizar si, al margen de tal potencial tacha de incompatibilidad con el Derecho de la UE, tales sanciones deben ser compatibles y observar el principio de proporcionalidad, como principio general del Derecho de la Unión.

El TJUE destacó que tal principio general del Derecho de la UE impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá de lo necesario y causen el menor menoscabo a los demás objetivos y a los principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo su jurisprudencia precisa que, cuando exista una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (SSTJUE de 13 de noviembre de 1990, Fedesa y otros, C-331/88, EU:C:1990:391, apartado 13, y de 23 de marzo de 2023, Dual Prod, C-412/21, EU:C:2023:234, apartado 71).

A efectos de determinar la compatibilidad de una sanción con el principio de proporcionalidad, el TJUE considera que debe tenerse en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime mediante esa sanción (STJUE de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).

El Tribunal de Justicia realizó el correspondiente análisis sobre la proporcionalidad de las medidas nacionales aplicadas y concluyó de forma matizada en el sentido de que, aunque la privación del beneficio del régimen suspensivo de los impuestos especiales vinculado a un depósito fiscal parece ser una medida proporcionada a la gravedad de una infracción como la contemplada en la normativa nacional objeto de aplicación, le corresponde no obstante al órgano jurisdiccional remitente determinar si una exclusión definitiva del beneficio de tal régimen constituye también una medida proporcionada habida cuenta de la gravedad de dicha infracción.

Respuesta del TJUE a la segunda cuestión prejudicial

La segunda cuestión prejudicial se refiere a la interpretación y aplicación al caso del principio de no discriminación, en el sentido del considerando 10 de la Directiva 2008/118.

A este respecto, el TJUE recordó que las modalidades de recaudación y devolución de los impuestos especiales inciden en el adecuado funcionamiento del mercado interior, por lo que han de aplicarse criterios no discriminatorios. No obstante,

tras comprobar el expediente y verificar que el litigio principal no se refería a las modalidades de percepción y de devolución de los impuestos especiales, ni se habían aportado indicios de trato discriminatorio, el TJUE consideró que tal cuestión tenía naturaleza «hipotética» y procedía declararla inadmisibile con arreglo al art. 94.c) del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

Fallo

Finalmente, el Tribunal de Justicia falló el caso en los siguientes términos:

«El artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que, en caso de una infracción del régimen de impuestos especiales que la normativa nacional considere grave, prevé la revocación de una autorización de explotación de un depósito fiscal, en concurrencia con una sanción pecuniaria ya impuesta por los mismos hechos, siempre que dicha revocación, habida cuenta, en particular, de su carácter definitivo, no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

En el supuesto de que ambas sanciones tengan carácter penal, el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal normativa nacional siempre que:

- la posibilidad de que concurran ambas sanciones esté prevista por la ley;*
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;*
- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate, y*
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas».*

4. Análisis y relevancia para España

La doctrina establecida por el TJUE en el caso *Vinal AD*, resulta muy relevante a los efectos de la configuración y aplicación del régimen de infracciones y san-

ciones tributarias de los Estados miembros de la UE, respecto de todas aquellas situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

El asunto *Vinal AD*, como se expone en los epígrafes precedentes, se refiere a una cuestión prejudicial donde un tribunal nacional búlgaro pregunta, en esencia, si dos sanciones (sanción pecuniaria y revocación de la autorización de explotación de depósito fiscal) establecidas en la legislación nacional y aplicadas de forma conjunta sobre un contribuyente que había incumplido sus obligaciones tributarias en el curso de sus actividades operando un depósito fiscal en el sentido recogido en la Directiva 2008/118, resultaban o no compatibles con tal Directiva y con el Derecho de la UE.

El TJUE termina analizando tal régimen sancionador tributario y la aplicación combinada de tales medidas sancionatorias a la luz del Derecho de la UE, trascendiendo, por tanto, del examen de acuerdo con la Directiva 2008/118.

En este sentido, el Tribunal de Justicia examina de forma detallada la compatibilidad de tal régimen sancionador tributario en el sentido aplicado en el asunto *Vinal AD*, a la luz del principio non bis in ídem recogido en el art.50 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, y del principio general del Derecho de la UE relativo al principio de proporcionalidad de las sanciones.

El TJUE lleva a cabo tal análisis, desde esta doble vertiente, y resulta reseñable cómo a través de este pronunciamiento codifica su doctrina sobre el principio non bis in ídem razonando sobre su aplicación al caso. Resulta igualmente interesante la doctrina sobre el principio de proporcionalidad aplicado al ámbito sancionador-tributario.

No es la primera ocasión en que el TJUE se pronuncia sobre la aplicación del principio de non bis in ídem en materia tributaria (STJUE de 26 de febrero de 2013; vid: Calderón, «El TJUE confirma la aplicación del derecho fundamental de ne bis in ídem en el marco de litigios tributarios internos», *QF*, nº11, 2013), resultando reseñables también otros pronunciamientos en esta materia (véase la STJUE de 2 de septiembre de 2021, C-790/19, en relación con la Directiva 2015/849, de lucha contra el blanqueo de capitales). Tampoco resulta especialmente novedoso que el Tribunal de Justicia examine la compatibilidad de un régimen sancionador tributario desde la perspectiva del principio comunitario de proporcionalidad, aunque es cierto que en muchos casos se trataba de analizar la «proporcionalidad comparativa» entre el sistema de infracciones y sanciones relativo a operaciones interiores y el aplicable a operaciones intracomunitarias en el IVA (véase por ejemplo la STJUE de 25 de febrero de 1988, Asunto 299/86, Drexler, o la STJUE de 26 octubre 1995, Siesse, Asunto 36/94, entre otras).

Sin embargo, la sentencia del TJUE en el asunto *Vinal AD*, a nuestro juicio, posee especial relevancia por el amplio análisis dual que realiza el Tribunal: en primer lugar sobre la configuración y alcance de ambos principios a la luz de su jurisprudencia comunitaria precedente, y en segundo lugar, aplicando tal doctrina al caso a partir del análisis holístico de la normativa nacional que regula las sanciones y cómo fue aplicada tal normativa al caso concreto sobre el sancionado.

En este sentido, cabe poner de relieve cómo el Tribunal de Justicia, no sólo desarrolla el contenido del principio de proporcionalidad, sino que también

razona sobre la aplicación del mismo al caso, llegando a la conclusión de que la revocación de la autorización de la explotación sobre las actividades económicas del depositario en términos tales que no tenga límite temporal no parece que resulte proporcional a las infracciones cometidas en el caso de autos. En esta misma línea cabe mencionar la sentencia del TJUE de 23 de noviembre de 2023 (C-653/22), donde el Tribunal de Justicia razonó sobre la proporcionalidad de una multa del 50% del descubierto por la declaración aduanera inexacta del origen de las mercancías, valorando la buena fe del operador y cómo tal conducta había determinado una reducción de la sanción aplicada.

Igual de relevante resulta la posición adoptada por el TJUE en relación con el principio no bis in ídem establecido en el art.50 de la Carta de Derechos Fundamentales cuando, tras analizar la normativa y medidas nacionales controvertidas a la luz de tal derecho fundamental, consideró que tal regulación no parece permitir que se tenga en cuenta la gravedad de la primera sanción al evaluar la segunda ni que una autoridad evalúe si la concurrencia de estas dos sanciones se limita, en cada caso concreto, a lo estrictamente necesario. Es decir, el TJUE considera prima facie que la normativa nacional podría no estar respetando el contenido esencial del principio non bis in ídem del art.50 de la Carta, aunque le corresponda al tribunal nacional remitente la verificación de la declaración a los efectos de dictaminar sobre la legalidad de las sanciones impuestas a Vinal AD.

La doctrina del TJUE derivada del asunto *Vinal AD* posee trascendencia a los efectos de la aplicación de la normativa española que ordena el sistema de infracciones y sanciones tributarias, allí donde la situación estuviera comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la UE, esto es, en «situaciones comunitarias».

Nótese, a este respecto, que la LGT (arts.178 y 180) cuando regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, ya incluye los principios de proporcionalidad y de no concurrencia (non bis in ídem), concretando la aplicación, con matices, de los principios constitucionales inspiradores del orden penal que son aplicables, con matices, al ámbito administrativo sancionador (véase, por ejemplo, la temprana doctrina derivada de la STC 77/83).

No obstante, la aplicación de los principios de proporcionalidad y non bis in ídem en un contexto sancionador-tributario referido a una «situación comunitaria» debe hacerse de forma consistente con lo establecido por el Derecho de la UE y la jurisprudencia del TJUE en la materia, de manera que la aplicación del Derecho y jurisprudencia comunitaria puede determinar la ilegalidad de un acto de imposición de sanciones realizado por una autoridad fiscal nacional con arreglo a la legislación doméstica, tal y como ilustra el asunto *Vinal AD*, sin perjuicio del principio de protección mínima del art.53 derivado de la referida CUEDF (vid.: Rodríguez-Bereijo León, «La proyección de la carta de los derechos fundamentales de la UE al ámbito tributario en el sistema europeo de protección multinivel», *RTT*, nº 142, 2023, y Luque Cortella, «El alcance del principio ne bis in ídem según la normativa reguladora de los derechos humanos», en *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública*, Civitas, Madrid, 2015).

The background of the image features a series of classical columns, likely from a grand building. The lighting is dramatic, with strong highlights on the fluted surfaces of the columns and deep shadows in the recesses and between them, creating a sense of depth and architectural grandeur. The text is overlaid on the right side of the image, in a white serif font.

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 revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Resolución. Plazo. Desestimación presunta por silencio administrativo y acceso a la vía judicial. Posibilidad del TEA de resolver extemporáneamente declarando la inadmisibilidad.

Auto del Tribunal Supremo 13991/2023 de 18 de octubre de 2023, rec. 1625/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si, una vez ya interpuesto recurso contencioso-administrativo y definido su objeto en el escrito de interposición de ese recurso, dirigido contra un acto desestimatorio presunto, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, éste último puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla.

Dilucidar si, cuando la Administración resuelve de forma extemporánea una reclamación o recurso, declarando su inadmisibilidad, habiéndose obtenido por tanto con carácter previo una desestimación presunta por parte del interesado, está incurriendo en una reformatio in peius proscrita por nuestro ordenamiento, al impedir la revisión del fondo del asunto y limitar las ulteriores vías de recurso a la constatación de la existencia de la causa de inadmisibilidad invocada. En caso de no concurrir la reformatio in peius, precisar si estaríamos ante otra

infracción del ordenamiento jurídico –como la del derecho de defensa– o frente a una mera irregularidad no invalidante.

Determinar si el juez a quo, en tales casos, debe limitarse a enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto; o si, por el contrario, está obligado a soslayar tal declaración de inadmisibilidad y analizar la legalidad de fondo de la denegación presuntamente derivada de la desestimación presunta. En otras palabras, si cabe un acto expreso tardío que no consista en la estimación de la pretensión o en su desestimación, en tal caso motivada.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 237.1 y 240.1 Ley 58/2003 (LGT).
- Artículos 24 y 119.3 de la Ley 39/2015 (LPAC).

Infracciones y sanciones

Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma.

Auto del Tribunal Supremo 16110/2023 de 22 de noviembre de 2023, rec. 1838/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si la falta de prueba sobre determinados aspectos que afectan a la deducibilidad de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, sin que pueda justificarse que concurre una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 178, 179.2.d) y 191 Ley 58/2003 (LGT)

Procedimiento contencioso-administrativo

Anulación por sentencia judicial de la liquidación por motivos de fondo. Posibilidad de la Administración de iniciar nuevo procedimiento de inspección y dictar nuevas liquidaciones.

Auto del Tribunal Supremo 13033/2023, de 21 de septiembre de 2023, rec. 9137/2022

Cuestión con interés casacional: Reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar la jurisprudencia sobre si, en aquellos casos en los que por

sentencia judicial se anulan liquidaciones tributarias por motivos de fondo, la Administración tributaria puede iniciar un nuevo procedimiento inspector sobre los mismos conceptos tributarios y periodos y con igual alcance y extensión que en el procedimiento previo, y dictar, tras la tramitación del citado nuevo procedimiento, unas nuevas liquidaciones, aunque la sentencia no lo hubiera ordenado ni previsto.

Esclarecer si procede examinar, en el marco del incidente de ejecución de sentencia, aquellas cuestiones y motivos de impugnación contra las nuevas liquidaciones dictadas tras la anulación, por razones de fondo, de las anteriores liquidaciones y, en particular, las relativas a la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, a la ausencia de motivación de las liquidaciones o a la cuantificación de los intereses de demora liquidados.

Precisar si el inicio de la vía económico-administrativa por parte del interesado frente a los actos de la Administración dictados en sustitución de los previamente anulados priva al órgano judicial sentenciador, por esa sola razón, de su potestad de ejecución de la sentencia dictada en su día, determinando en tal caso el agotamiento de la vía previa y la promoción de un nuevo proceso contencioso-administrativo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 103 y concordantes de la Ley 29/1998 (LJCA)
- Artículo 70 del Real Decreto 520/2005 (RGRVA)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Base imponible. Reducciones. Reducción por pensión compensatoria a favor del cónyuge.

Auto del Tribunal Supremo 13065/2023, de 21 de septiembre de 2023, rec. 8648/2022

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar cuál es el momento a partir del cual cabe aplicar la reducción en la base imponible del IRPF en concepto de pensiones compensatorias a favor del cónyuge, bien desde la fecha en que se suscribe el convenio regulador entre las partes o a partir de que se dicta la sentencia judicial que lo ratifica.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 55 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF)
- Artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT).

Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Transmisión de participaciones. Normas de valoración.

Auto del Tribunal Supremo 15653/2023 de 8 de noviembre de 2023, rec. 2228/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, desde la perspectiva del cómputo de la ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF, el hecho incuestionable de la pérdida de condición de socio del transmitente que enajena la totalidad de sus acciones o participaciones a un tercero, ha de ser considerado necesariamente una «separación del socio» a los efectos de aplicar una norma de valoración u otra del artículo 37.1 LIRPF, en concreto, el apartado b) o el e) de la citada disposición.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 37.1 b) y e) de la Ley 35/2006 (LIRPF).

Auto del Tribunal Supremo 13870/2023 de 11 de octubre de 2023, rec. 1022/2023

Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles. Afectación de vehículo destinado a los desplazamientos profesionales de un agente de seguros.

Cuestión con interés casacional: IRPF. Determinar si resulta de aplicación a los agentes de seguro la previsión contenida de afectación a la actividad económica, en favor de los agentes comerciales, en el artículo 22.4, letra d), del RIRF; y si, a efectos fiscales, cabe considerar que los primeros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 22.4.d) del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

Impuesto sobre Sociedades

Deducciones. Deducción por gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Auto del Tribunal Supremo 13993/2023 de 18 de octubre de 2023, rec. 1633/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático –dependencia interna de la propia AEAT–, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por

el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante. Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreta, la unidad informática mencionada.

En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS)
- Artículos 2 y 9 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados.

Base imponible. Operaciones vinculadas. Regularización simultánea a varias personas o entidades vinculadas.

Auto del Tribunal Supremo 14601/2023 de 2 de noviembre de 2023, rec. 4469/2021

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 16.9.3º del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS)
- Artículo 21.4º del Real Decreto 1777/2004 (RIS).

Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014. Acreditación de la residencia fiscal en Reino Unido. Interpretación de la expresión núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos.

Auto del Tribunal Supremo 14608/2023 de 2 de noviembre de 2023, rec. 1909/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si, a efectos del Convenio entre España y el Reino Unido vigente en 2014, es bastante para acreditar la residencia con la aportación de un certificado expedido en el Reino Unido que acredite la residencia fiscal en dicho estado, pero en que no se certifica que el contribuyente esté sujeto en él por su renta mundial y no solamente por las rentas obtenidas en dicho país. Si la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, precisar si la expresión «núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos» que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que para que se entienda cumplido tal criterio prima el hecho de que el interesado tenga en España la mayor parte de su patrimonio inmobiliario o mobiliario, aun cuando sus ingresos procedan en mayor medida de otros países. Si la respuesta a la primera pregunta fuera negativa, aclarar si es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares y, más específicamente, si la «regla de desempate» prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el «centro de intereses vitales» es equiparable al concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1.b) LIRPF.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 9 de la Ley 35/2006 (LIRPF).
- Artículo 5 de la Ley 19/1991 (LIP).
- 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.
- Artículos 94 y 96 de la Constitución española.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. Gastos derivados de atenciones a clientes. Adecuación a la Directiva de IVA.

Auto del Tribunal Supremo 13068/2023 de 29 de septiembre de 2023, rec. 246/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96.Uno. 4 y 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido encuentra amparo en la denominada cláusula standstill contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, entrando en vigor dicha disposición el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 168 y 176 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.
- Artículo 96 de la Ley 37/1992 (LIVA).

Modificación de la base imponible. Créditos incobrables.

Auto del Tribunal Supremo 13057/2023 de 5 de octubre de 2023, rec. 728/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en (i) determinar si se opone a los principios de neutralidad y proporcionalidad la exclusión de la reducción proporcional de la base imponible del IVA, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, en caso de créditos entre personas o entidades vinculadas; y (ii) precisar si en tales casos de operaciones vinculadas, como factor excluyente de la reducción de la base imponible, ha de presumirse la existencia de fraude fiscal por el solo hecho de la vinculación o si, por el contrario, éste debe ser objeto de prueba específica a cargo de la Administración.

Norma jurídica objeto de interpretación:

- Art. 80 de la Ley 37/1992 (LIVA).

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Adquisiciones inter vivos. Reducciones de la base imponible. Donación de participaciones. Requisitos. Periodo temporal de cumplimiento.

Auto del Tribunal Supremo 15159/2023 a 08 de noviembre de 2023, rec. 2305/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho. 2, En relación con la cuestión enunciada en el punto anterior, si la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2013 (recurso de casación nº 28/2010), relativa a la reducción establecida en el mencionado artículo 20.6 LISD, que examina una transmisión mortis causa de participaciones sociales, es extensible a un caso como el presente, en que se ha producido una donación.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 20 y 24.2 de la ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD).
- Artículo 4 de la ley 19/1991, de 6 de junio, (LIP).
- Artículo y 47 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD).

Impuesto sobre el Patrimonio

Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias. Contrato de seguro de vida de la modalidad Unit-linked.

Auto del Tribunal Supremo 13075/2023 de 29 de septiembre de 2023, rec. 8728/2022

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, de conformidad con el artículo 17.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción original, deben quedar sometidos a gravamen los seguros de vida, concertados bajo la modalidad unit linked, cuando la póliza no reconozca el derecho de rescate durante la vigencia del contrato.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 17.Uno de la Ley 19/1991 (LIP) en su redacción original.

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.

Libre prestación de servicios o libre circulación de los trabajadores

o Conclusiones del Abogado/a General

Procedimiento prejudicial – Libertades fundamentales – Libre prestación de servicios o libre circulación de los trabajadores – Exención fiscal especial aplicable a los trabajadores del sector de la construcción – Inaplicabilidad de la exención fiscal a los trabajadores desplazados al extranjero – Ventaja del empresario obligado a practicar la retención fiscal sobre los salarios – Ayudas de Estado mediante la exención del impuesto sobre la renta del trabajador

Asunto C 387/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul Satu Mare (Tribunal de Distrito de Satu Mare, Rumanía)

Fecha de las conclusiones: 9 de noviembre de 2023

Abogada General: SRA. Juliane Kokott

Partes: Nord Vest Pro Sani Pro SRL contra Administrația Județeană a Finanțelor Publice Satu Mare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Propuesta del Abogado/a General:

La libre circulación de trabajadores (artículo 45 TFUE) no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el presente asunto, que concede una exención especial del impuesto sobre la renta a los trabajadores sujetos a imposición en el territorio nacional empleados por un empresario que desarrolla actividades con ánimo de lucro en el sector de la construcción en el territorio nacional y que no han sido desplazados al extranjero, con el fin de reducir la fuga de mano de obra en el sector nacional de la construcción debido a que el salario mínimo es inferior a la media de la Unión.

Impuesto sobre el Valor Añadido

◦ Conclusiones del Abogado/a General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Base imponible – Reducción de la base imponible – Impago total o parcial del precio después del momento en que la operación quede formalizada – Posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones con arreglo al artículo 90, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA – Aplicabilidad directa del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA – Plazo de prescripción – Comienzo del plazo – Momento de reducción de la base imponible – Reducción no retroactiva – Derecho del sujeto pasivo a reclamar el pago de intereses

Asunto C 314/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de las conclusiones: 7 de septiembre de 2023

Abogada General: SRA. Juliane Kokott

Partes: Consortium Remi Group» AD contra Director na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlennie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Propuesta del Abogado/a General:

El artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA es directamente aplicable si el Estado miembro hace uso de la posibilidad de establecer excepciones, contemplada en el artículo 90, apartado 2, de dicha Directiva, de un modo tan erróneo que no tiene en cuenta la incertidumbre relativa al carácter definitivo del impago, sino que excluye por completo la reducción de la base imponible (respuesta a la cuarta cuestión prejudicial).

A este respecto, el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no se opone a un plazo de prescripción adecuado cuando este solo comienza a correr en el momento en que el sujeto pasivo, en el supuesto de impago total o parcial del precio, ha podido reducir la base imponible, o bien en un momento posterior a

aquel. Sin embargo, no será compatible con el artículo 90 de esta Directiva un plazo de prescripción que comience a correr a partir de la prestación del servicio o de la emisión de la factura. A falta de una concreción legal de ese momento, el plazo de prescripción solo podrá comenzar a correr a partir del momento en el que, con una probabilidad rayana en la seguridad, el crédito se haya convertido en incobrable (respuesta a la primera cuestión prejudicial).

Para determinar el momento a partir del cual un sujeto pasivo, en caso de impago total o parcial de conformidad con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, puede proceder por vez primera (fecha más temprana) a reducir la base imponible, habrá de atenderse a la situación que se dé en el respectivo Estado miembro y a las circunstancias del caso concreto, que deberá apreciar el órgano jurisdiccional remitente.

A tal respecto, el principio de neutralidad prohíbe que el impuesto se anticipe durante un período desproporcionadamente prolongado, siempre que el sujeto pasivo (proveedor) haya adoptado todas las medidas razonables para desempeñar su función de recaudador del impuesto por cuenta del Estado. Esto último presupone, en principio, que haya requerido infructuosamente el pago (requerimiento) al destinatario de la prestación. Ahora bien, no es necesario que se haya incoado sin éxito un procedimiento judicial, que se haya abierto o que haya concluido un procedimiento concursal sobre el patrimonio del destinatario de la prestación (respuesta a la tercera cuestión prejudicial).

Una obligación legal en virtud de la cual el proveedor debe informar al destinatario de la prestación de la modificación de la base imponible, con el fin de recordarle la modificación de la deducción del impuesto que, en su caso, aún deba realizar, es desproporcionada por falta de idoneidad. En consecuencia, los Estados miembros no podrán establecerla en el marco del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (respuesta a la quinta cuestión prejudicial). Además, la obligación de regularización previa de una factura correcta vulnera la Directiva sobre el IVA (respuesta a la segunda cuestión prejudicial).

Petición de decisión prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Posibilidad limitada en el tiempo de aplicar un tipo reducido del IVA para servicios de gran intensidad de mano de obra – Tipo reducido del IVA para la renovación de viviendas particulares – Concepto de «vivienda particular» – Límites de un tipo reducido selectivo – Principio de democracia y margen de apreciación del legislador – Principio de neutralidad fiscal

Asunto C-433/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal)

Fecha de las conclusiones: 7 de septiembre de 2023

Abogada General: SRA. Juliane Kokott

Partes: Autoridade Tributária e Aduaneira contra HPA – Construções SA

Propuesta del Abogado/a General:

El anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el tipo reducido del IVA solo puede aplicarse a los servicios de reparación y renovación de viviendas particulares que en el momento en que se realicen esas operaciones se estén utilizando como vivienda particular. Se dará también un uso como vivienda particular cuando el receptor de la prestación haya cedido el inmueble a un tercero como vivienda. Sin embargo, para la aplicación del tipo reducido del impuesto no es necesario que la vivienda esté habitada durante la prestación del servicio

Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido – Directiva 2006/112/CE – Deudor del impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA – Factura por operaciones ficticias (factura falsa) – Determinación del emisor de una factura – Emisión de una factura por un tercero no autorizado – Emisión de una factura falsa por un trabajador sin el conocimiento del empresario – Imputación de la conducta delictiva de un tercero – Criterio de la buena fe – Culpa del sujeto pasivo en cuanto a la elección o a la vigilancia

Asunto C-442/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de las conclusiones: 21 de septiembre de 2023

Abogada General: SRA. Juliane Kokott

Partes: P sp. z o.o. contra Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie, con intervención de: Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

Propuesta del Abogado/a General:

El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que el emisor aparente de una factura por operaciones ficticias solo adeudará el impuesto mencionado en la misma si 1) no ha podido denegarse todavía la deducción del impuesto soportado al destinatario de la factura, 2) la emisión de la factura realizada por un tercero puede imputársele en virtud de una responsabilidad (o cercanía) específicas, y 3) no ha actuado de buena fe. Solo podrá excluirse la buena fe en caso de culpa propia del emisor aparente. En el caso de un sujeto pasivo, también es posible apreciar tal culpa en el caso de la culpa en cuanto a la elección o la vigilancia deficientes de sus empleados.

Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Sujeto pasivo – Sociedad inoperante – Presunción iuris tantum basada en la proporción del valor de las operaciones económicas en comparación con los activos fijos – Limitación del derecho a deducción – Principio de neutralidad del IVA – Proporcionalidad – Seguridad jurídica – Confianza legítima

Asunto C-433/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)

Fecha de las conclusiones: 28 de septiembre de 2023

Abogado General: SR. Anthony Michael Collins

Partes: Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA contra Agenzia delle Entrate

Propuesta del Abogado/a General:

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 debe interpretarse en el sentido de que no puede denegarse la condición de sujeto pasivo cuando, durante tres años consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles.

Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones o a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado. Los requisitos para poder aportar dicha prueba no deben hacer que sea prácticamente imposible ni excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a deducir el IVA soportado por las adquisiciones, a obtener la devolución de dicho impuesto o a utilizarlo en un período impositivo posterior cuando, durante tres ejercicios fiscales consecutivos, las operaciones pertinentes a efectos del IVA efectuadas tengan un valor que se considere desproporcionado con respecto a los ingresos que razonablemente cabe esperar que produzcan los activos disponibles y el sujeto pasivo de que se trate no pueda demostrar las circunstancias objetivas que permitan explicar ese resultado

Impuesto sobre consumos específicos

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Directiva 2008/118/CE – Régimen general de los impuestos especiales – Artículo 1 – Directiva 2011/64/UE – Estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco – Artículo 14 – Imposición del tabaco – Tabaco calentado – Normativa nacional que establece para el tabaco calentado una estructura y un tipo impositivo diferentes de los aplicables a los demás tabacos para fumar

Asunto C 336/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial presentada por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania)

Fecha de las conclusiones: 28 de septiembre de 2023

Abogado General: SR. Athanasios Rantos

Partes: f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG contra Hauptzollamt Bielefeld

Propuesta del Abogado/a General:

Las disposiciones combinadas del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y el artículo 2, apartado 1, párrafo primero, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto adicional sobre el tabaco para calentar y que, a efectos del cálculo del impuesto, prevé que, además del tipo impositivo del tabaco de pipa, se perciba un impuesto adicional que asciende al 80 % de la cuota del impuesto sobre los cigarrillos, deducida la cuota del impuesto sobre el tabaco de pipa.

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuestos especiales – Directiva 2008/118/CE – Artículo 7, apartado 4 – Devengo de los impuestos especiales – Despacho a consumo de productos – Exención en caso de destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo – Circunstancias imprevisibles – Autorización de las autoridades competentes del Estado miembro – Pérdida irremediable derivada de un acto culposos no grave cometido por un empleado del depositario autorizado

Asunto C-509/22

Procedimiento: Procedimiento Petición de decisión prejudicial planteada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia)

Fecha de las conclusiones: 28 de septiembre de 2023

Abogado General: SR. Collins

Partes: Agenzia delle Dogane e dei Monopoli contra Girelli Alcool Srl

Propuesta del Abogado/a General:

El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «circunstancias imprevisibles» que figura en dicha disposición, al igual que el de «fuerza mayor», se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por este. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las excluidas de la posibilidad de control por su parte en un sentido material o físico, sino que se refiere también a aquellas que escapan objetivamente al control de este o que están fuera de su ámbito de responsabilidad.

El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, para reconocer la existencia de circunstancias imprevisibles, es preciso que el depositario autorizado haya adoptado todas las medidas de precaución para evitar que se produzca el hecho dañoso.

El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que asimila los hechos constitutivos de culpa no grave a las circunstancias imprevisibles y a la fuerza mayor.

El artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la expresión «o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro» que figura en dicha disposición no permite a los Estados miembros añadir una circunstancia general basada en un hecho constitutivo de culpa no grave a las circunstancias en las que la destrucción total o la pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales no se considere despacho a consumo.

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Base imponible – Principio de neutralidad fiscal – Error sobre la cuantía correcta del tipo impositivo – Regularización de la deuda tributaria debido a una modificación de la base imponible – Práctica nacional consistente en denegar el derecho a devolución como consecuencia de una modificación de la base imponible por no haberse emitido facturas que deban ser objeto de rectificación previa – Carácter prescindible de la rectificación de facturas al no haberse emitido estas a los consumidores finales – Inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales – Excepción del enriquecimiento injusto – Principio de *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*

Asunto C- 606/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de las conclusiones: 16 de noviembre de 2023

Abogada General: SRA. Juliane Kokott

Partes: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy contra B. sp. z o.o., anteriormente B. sp.j., con intervención de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

Propuesta del Abogado/a General:

Los artículos 1, apartado 2, y 73, en relación con el artículo 78, letra a), de la Directiva del IVA, se oponen a una práctica de las autoridades tributarias nacionales en virtud de la cual no se admite la rectificación del impuesto devengado en la declaración tributaria cuando las entregas y servicios a consumidores se efectuaron a un tipo de IVA excesivo y solo se expidieron recibos de caja, es decir, no facturas a efectos del IVA. En todo caso, si se ha acordado una cantidad fija con un consumidor final, el sujeto pasivo no se enriquece injustamente.

Práctica profesional

Aspectos prácticos del nuevo Régimen especial de
trabajadores impatriados



ASPECTOS PRÁCTICOS DEL NUEVO RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES IMPATRIADOS

Luis García Spínola

Director del departamento fiscal de MAIO LEGAL

Miembro del Grupo de Jóvenes de la AEDAF

(España)

SUMARIO

1. ¿Qué se considera «actividad emprendedora» a los efectos del régimen?
2. ¿Quiénes se consideran «profesionales altamente cualificados»?
3. ¿Qué actividades se consideran de «formación, investigación, desarrollo e innovación»?
4. ¿Pueden actualmente optar por el régimen fiscal especial las nuevas categorías de contribuyentes (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) incluidas la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF, a pesar de no existir desarrollo reglamentario?
5. ¿Cuándo van a poder ejercer la opción por el régimen especial las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen?
6. ¿Qué documentación van a tener que aportar junto con el modelo 149 las nuevas categorías de contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial?
7. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» desarrollar otras actividades económicas distintas durante la aplicación del régimen especial?
8. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» percibir rentas del trabajo durante la aplicación del régimen?
9. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser administrador de una sociedad de la que posee la mayoría del capital social, aunque dicha empresa no sea una «empresa emergente»?
10. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que presta servicios profesionales?
11. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que realiza una actividad empresarial (no profesional)?

12. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:
¿Deben tenerse en cuenta las rentas que los mismos perciban fuera de España a la hora de determinar si las rentas de éstos superan las que obtiene el contribuyente «principal»?

13. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:
¿La exclusión de uno de los familiares supone la exclusión del resto?

El 22 de diciembre de 2022 se publicó en el BOE la *Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes* (en adelante, «*Ley de Startups*»). El objetivo de la referida Ley, según su Exposición de Motivos, es impulsar este tipo de empresas como uno de los motores de la recuperación y la modernización de la economía española, para lo cual, entre otras medidas, se introducen una serie de incentivos fiscales para impulsar el crecimiento económico de nuestro país.

Una de las medidas estrella incluida en la Ley de Startups fue la mejora del régimen fiscal especial aplicable a personas trabajadoras desplazadas a territorio español del artículo 93 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («*LIRPF*»), comúnmente conocido como *Ley Beckham*, con el objetivo de atraer el talento extranjero, con efectos 1 de enero de 2023.

En este sentido, las novedades más relevantes introducidas en el régimen de impatriados fueron las siguientes:

- Se ha disminuido el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que ha pasado de diez a cinco años, con lo que se hace más sencillo el acceso al régimen.
- Dentro de los trabajadores por cuenta ajena, se ha extendido el ámbito subjetivo de aplicación a los denominados «nómadas digitales». Esto es, trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplazan a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.
- También se permite optar por el régimen especial a administradores de empresas, con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad, siempre que la entidad no tenga la consideración de «patrimonial» en los términos del artículo 5.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades («*LIS*»).
- Otra de las grandes novedades es que, por primera vez, se permite la aplicación del régimen a contribuyentes que se desplacen a España para realizar actividades económicas, siempre que concorra alguno de los siguientes supuestos:
 - La actividad económica realizada se califique como «**actividad emprendedora**», de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (en lo sucesivo, «*Ley 14/2013*»).
 - Se trate de una actividad económica realizada por un «**profesional altamente cualificado**», que preste servicios a empresas calificadas como emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley de Startups.

- Se realicen actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación.
- Finalmente, se establece la posibilidad de acogerse al régimen especial a los hijos del contribuyente menores de veinticinco años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de los hijos, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

El problema con el que nos encontramos en la actualidad es que, casi un año después de la fecha de entrada en vigor de la norma, aún no se ha aprobado el Real Decreto que modifica el Reglamento del IRPF para adaptarlo a las novedades del régimen.

Lo único que tenemos es el ya conocido *Proyecto de Real Decreto XX/2023, por el que se modifica el Reglamento del IRPF* (en adelante, «*el Proyecto de modificación del RIRPF*» o, simplemente «*el Proyecto*») el cual fue sometido a trámite de información pública con fecha 8 de febrero de 2023, pero que no ha sido definitivamente aprobado¹.

Esta falta de desarrollo reglamentario ha frenado la aplicación práctica de las mejoras introducidas en el régimen pues, como veremos a continuación, las nuevas categorías de contribuyentes a los que se ha permitido acceder al régimen de Ley Beckham, no pueden, por el momento, aplicarlo, al no haber desarrollo reglamentario, ni modelo de comunicación adaptado a las novedades legislativas, encontrándose en una suerte de limbo jurídico.

Y no sólo eso, sino que, en la fecha en la que estamos redactando estas líneas, no se cuenta con ningún tipo de pronunciamiento por parte de la Agencia Tributaria –ni FAQs, ni ninguna nota aclaratoria–, que sirva para esclarecer todas las dudas que genera el nuevo régimen de impatriados.

En las páginas posteriores, trataremos de resolver, desde un punto de vista eminentemente práctico, las principales dudas que suscita la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF.

Nota: Muchas de las respuestas se realizan bajo la premisa de que la redacción final del Reglamento del IRPF será coincidente –al menos en su gran mayoría– con lo establecido en el Proyecto de modificación del RIRPF.

1. ¿Qué se considera «actividad emprendedora» a los efectos del régimen?

Como se ha dicho anteriormente, una de las novedades más relevantes del régimen es que permite acceder al mismo a contribuyentes que realizan actividades económicas.

¹ <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/09022023-rd-modificacion-rirpf-ris.pdf>

Dentro de este tipo de contribuyentes, la primera de las categorías a la que se refiere la norma son los empresarios o profesionales que se trasladen a España a realizar una actividad «empresadora».

¿Qué debe entenderse por «actividad emprendedora» a estos efectos?

El Proyecto de modificación del RIRPF define actividad emprendedora como aquella actividad económica que, por ser innovadora y tener especial interés económico para España, sea calificada como tal en los términos previstos en el artículo 70 de la *Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización* («Ley 14/2013») siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial con carácter previo al desplazamiento a territorio español.

No obstante lo anterior, en el caso de ciudadanos de la Unión Europea y de extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea, por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, no será necesaria la autorización de residencia, sino que el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, deberá solicitar un informe favorable emitido por ENISA (Empresa de Innovación Sociedad Anónima), que califique tal actividad como emprendedora.

O, lo que es lo mismo:

- En el caso de que el contribuyente proceda de un país tercero (fuera de la UE), deberá contar con la autorización de residencia para actividad empresarial a la que se refiere el artículo 69 de la Ley 14/2023².
- Por el contrario, si estamos ante un contribuyente procedente la UE, no necesitará autorización de residencia en España, por lo que deberá obtener informe favorable, emitido por ENISA, que califique la actividad como emprendedora.

2. ¿Quiénes se consideran «profesionales altamente cualificados»?

La segunda de las posibilidades de acogerse a la Ley Beckham siendo «*empresario o profesional*» es la de ser un «*profesional altamente cualificado*» que preste servicios a empresas emergentes.

El Proyecto define a los «*profesionales altamente cualificados*» como aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013.

2 La solicitud de autorización de residencia de emprendedor se realizará por el propio interesado o a través de un representante legal y de forma electrónica ante la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos. Dentro del citado procedimiento de obtención de la autorización de residencia, deberá acreditarse el carácter de la actividad, para que la misma sea calificada como «actividad emprendedora».

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

El artículo 71 la Ley 14/2013, se refiere principalmente a profesionales extranjeros graduados o postgraduados de universidades y escuelas de negocios, titulados de formación profesional de grado superior, o especialistas con una experiencia profesional de un nivel comparable de al menos 3 años, o que acrediten un mínimo de cinco años de conocimientos, capacidades y competencias avalados por una experiencia profesional que pueda considerarse equiparable a dicha cualificación y que sea pertinente para la profesión o sector especificado en el contrato de trabajo o en la oferta firme de empleo.

Así pues:

- En el caso de contribuyentes que precisen de la autorización de residencia (esto es, contribuyentes de fuera de la UE, principalmente): acreditarán su condición de profesional altamente cualificado al obtener el permiso de residencia, siguiendo el procedimiento del artículo 71 de la Ley 14/2013.
- En el caso de contribuyentes residentes en la UE, que no requieran tal autorización de residencia en España: deberán acreditar su condición de profesional altamente cualificados, aportando la documentación que se expondrá más adelante.

3. ¿Qué actividades se consideran de «formación, investigación, desarrollo e innovación»?

La última posibilidad para acceder al régimen especial dentro de la categoría de «empresarios o profesionales», es realizar a cabo actividades de *«formación, investigación, desarrollo e innovación»*.

Según el Proyecto, se considerará que se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación cuando concorra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la Ley 14/2013.

En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el citado artículo 72 de la Ley 14/2013 con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

A estos efectos, los supuestos a los que se refiere el artículo 72.1 de la Ley 14/2013, son los siguientes:

- a) Personal investigador al que se refieren el artículo 13 y la disposición adicional primera de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.
- b) Personal científico y técnico que lleve a cabo trabajos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, en entidades empresariales o centros de I+D+i establecidos en España.

- c) Investigadores acogidos en el marco de un convenio por organismos de investigación públicos o privados.
- d) Los profesores contratados por universidades, órganos o centros de educación superior e investigación, o escuelas de negocios establecidos en España.

4. ¿Pueden actualmente optar por el régimen fiscal especial las nuevas categorías de contribuyentes (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) incluidas la nueva redacción del artículo 93 de la LIRPF, a pesar de no existir desarrollo reglamentario?

Como hemos dicho, actualmente no existe desarrollo reglamentario, ni tampoco se ha modificado el modelo 149 de comunicación del régimen especial que permita a las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen optar por el mismo.

La propia página web de la Agencia Tributaria incluye una «NOTA AVISO» dentro del modelo 149, que señala lo siguiente:

«(...) las condiciones de aplicación del régimen a los nuevos colectivos (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) están pendientes de desarrollo reglamentario y, a continuación, de la aprobación del oportuno nuevo modelo de comunicación adaptado a las nuevas situaciones y condiciones. En consecuencia, el actual modelo 149 de comunicación de la opción solo podrá ser utilizado por los contribuyentes para los que estaba previsto anteriormente: trabajadores y administradores. Los contribuyentes que vayan a poder optar al régimen como consecuencia de las nuevas situaciones producidas por la reforma normativa (profesionales, emprendedores y núcleo familiar del contribuyente principal) deberán esperar a la aprobación de la Orden Ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación.»

De esta forma, los contribuyentes que sean profesionales, emprendedores o núcleo familiar del contribuyente principal, deberán esperar a la aprobación de la Orden Ministerial que apruebe el nuevo modelo de comunicación. A todos ellos, lógicamente, se les debería permitir acceder al régimen fiscal con efectos 1 de enero de 2023.

En el nuevo supuesto de «teletrabajadores» que puedan aplicar el régimen especial, nada parece impedir que opten por el régimen especial con el modelo 149 vigente en la actualidad. A estos efectos, véase respuesta a la pregunta siguiente.

5. ¿Cuándo van a poder ejercer la opción por el régimen especial las nuevas categorías de contribuyentes amparados por el régimen?

El Proyecto de RD que modifica el Reglamento del IRPF, incorpora una nueva disposición transitoria vigésima, que establece un plazo transitorio para optar por el régimen especial en el caso de contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023, como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de la Orden por la que la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública apruebe el modelo de comunicación de la opción, en virtud de la cual:

- Con carácter general, se establece que en estos casos, el plazo será de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden.
- En el supuesto de que el desplazamiento hubiera venido determinado por el inicio de una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, por venir ordenado por su empleador o cuando sin ser ordenado, la actividad laboral se preste a distancia, o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, también podrán ejercer la opción por el citado régimen especial con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Orden señalada en el párrafo anterior, aplicando a tal efecto el artículo 119 del Reglamento de IRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2022.
- No obstante, los trabajadores que presten servicios a distancia deben remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la documentación prevista en el artículo 119 del Reglamento, en el plazo de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden que apruebe el modelo de comunicación de la opción.

Por tanto, con arreglo a lo establecido en el Proyecto, los emprendedores, profesionales y núcleo familiar del contribuyente principal que adquieran la residencia en España en 2023, podrán optar por el régimen especial en el plazo de 6 meses desde la entrada en vigor de la Orden que apruebe el nuevo modelo 149.

Sin embargo, parece que los «*teletrabajadores a distancia*» tienen ya la opción de optar por el régimen especial utilizando, a tal efecto, el modelo 149 vigente en la actualidad, pero, en todo caso, deberán remitir la documentación exigida en el artículo 119 del Reglamento en el plazo de 6 meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden que apruebe el modelo de comunicación de la opción.

6. ¿Qué documentación van a tener que aportar junto con el modelo 149 las nuevas categorías de contribuyentes que pueden acogerse al régimen especial?

De acuerdo con lo establecido en el Proyecto de modificación del RIRPF, la documentación exigida en cada uno de los nuevos supuestos será la siguiente:

- Teletrabajadores internacionales:

Deberán aportar *«documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.»*

Nada dice el Proyecto en relación con cómo debe acreditarse ante la AEAT la condición de trabajador a distancia que realice su trabajo *«...mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación»*, que es uno de los requisitos objetivos que exige el art. 93 de la LIRPF para la aplicación del régimen especial.

El art. 93 LIRPF establece que dicha circunstancia se entiende cumplida cuando se cuente con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre. Pero nada se dice en relación con cómo acreditar el cumplimiento de este requisito cuando no sea necesario tal visado (residentes de la UE).

De esta forma, para garantizar el cumplimiento de los requisitos ante la AEAT, parece recomendable que, en el modelo 149 de comunicación de la opción, se aporte también el propio visado de teletrabajo de carácter internacional o, en su defecto, que el documento justificativo emitido por el empleador haga expresa mención a que el trabajador realiza su trabajo para la empresa a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

- Desplazamiento como consecuencia de la realización de una actividad emprendedora:

Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, deberá aportarse *«el informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, S.M.E. (ENISA), salvo que la autorización de residencia aportada sea la de residencia para emprendedores a que se refiere el artículo 69 de la Ley 14/2013.»*

O, lo que es lo mismo, tal y como se ha expuesto anteriormente:

- En caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia, el contribuyente, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español, debe aportar el informe favorable emitido por ENISA, calificando tal actividad como emprendedora.
- En otro caso (resto de países), deberá aportarse la *«autorización de residencia para emprendedores»*, a la que antes hemos aludido, prevista en el art. 69 de la Ley 14/2013.

• Profesional altamente cualificado que preste servicio a empresas emergentes:

En estos casos, esto es, profesionales por cuenta propia (pues por cuenta ajena ya quedan cubiertos por otros apartados del artículo 93), que presten servicios a empresas emergentes, debe aportarse *«documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de profesional altamente cualificado a que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013»*, además de *«la acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia»*, y *«un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.»*

En resumen, en la comunicación a la AEAT habrá que:

- Acreditar la condición de profesional altamente cualificado.

A tal efecto, para países terceros, deberá aportarse la autorización de residencia para *«profesionales altamente cualificados»* a la que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013.

En el caso de que no fuera necesaria la citada autorización de residencia –por tratarse de contribuyentes de la UE–, habrá que justificar la condición de profesional altamente cualificado por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (en particular, documentación que acredite la titulación formativa del profesional, la cual estará emitida en el extranjero, por lo que será necesario traducción de la misma, y la Apostilla de La Haya).

- Acreditar la inscripción como *«empresa emergente»* en el Registro Mercantil de la entidad a la cual el profesional presta sus servicios.
- Justificar la prestación de servicios a la empresa emergente, para lo cual se podrá aportar el contrato regulador de la relación mercantil o, como mínimo, una certificación emitida por la empresa que reconozca la existencia de dicha relación.

• Profesional que realiza actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación:

Según el Proyecto, habrá que aportar *«un documento justificativo de la realización de esas actividades a que se refiere el artículo 113.2 de este Reglamento, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de formación, investigación, desarrollo e innovación a que se refiere el artículo 72 de la Ley 14/2013.»*

Esto es:

- Al igual que en casos anteriores, en el caso de profesionales de fuera de la UE, deberá aportarse la autorización de residencia para realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, regulada en el artículo 72 de la Ley 14/2013.

- En caso contrario, bastará con aportar «*documento justificativo*» que acredite la realización de este tipo de actividades. A tal efecto debería ser suficiente el contrato con la entidad a la que se prestan los servicios –en el cual se explicará la naturaleza de las actividades realizadas– o, como mínimo una certificación de la entidad en la que se reconozca la relación y las características de los trabajos prestados por el profesional.

• Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado:

De acuerdo con el Proyecto, cada uno de los familiares que opte por la aplicación del régimen especial, deberá hacer constar, entre otros datos:

- La identificación del contribuyente solicitante (nombre y NIF).
- La identificación del contribuyente impatriado «principal» al que esté asociado (nombre y NIF).
- La identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por el contribuyente impatriado «principal».
- La clase de vinculación con el mismo (cónyuge, descendiente...), así como la fecha de entrada en territorio español.
- Asimismo, se deberá adjuntar la documentación que acredite la vinculación con el contribuyente impatriado «principal». A estos efectos, debería ser válida documentación como el libro de familia (o documento análogo), certificado de matrimonio, etc. Todos estos documentos, al proceder del extranjero, deberán incorporar la Apostilla de La Haya.

7. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» desarrollar otras actividades económicas distintas durante la aplicación del régimen especial?

El artículo 93.1.c) de la LIRPF, el cual establece que una de las condiciones para aplicar el régimen especial es que el impatriado:

«...no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b). 3.º y 4.º de este apartado.»

Los artículos 93.1.b). 3º y 4ª se refieren, precisamente, a las rentas obtenidas por «*emprendedores*», «*profesionales altamente cualificados*» o «*profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación*», esto es, los desplazados a España que realizan actividad por cuenta propia incluidos en alguna de las nuevas categorías.

De acuerdo con la literalidad de la norma, los empresarios o profesionales que pueden ahora acceder al régimen, en principio pueden obtener rentas derivadas de actividades económicas distintas, que podrían ser calificadas como

«obtenidas mediante un EP situado en territorio español», sin que dicha circunstancia les expulse del régimen.

En todo caso, hay que tener en cuenta la limitación cuantitativa establecida para las actividades económicas por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación (art. 93.1.b) 4º de la LIRPF), pues en ese caso se exige que las rentas de dichas actividades representen, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. En el caso de «*actividad emprendedora*» la norma no contiene limitación alguna.

8. ¿Pueden los «emprendedores», «profesionales altamente cualificados» o «profesionales que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación» percibir rentas del trabajo durante la aplicación del régimen?

Deben distinguirse dos escenarios:

- Si el desplazamiento a España es consecuencia de la realización en España de una *actividad emprendedora*, que como ya hemos dicho no le aplica la limitación cuantitativa del 40% (art. 93.1.b) 3º de la LIRPF), debemos entender que se pueden percibir rentas del trabajo, sin limitación, dado que la percepción de rentas del trabajo no es una condición excluyente para aplicar el régimen.
- Si el desplazamiento a España es consecuencia de la realización en España de una *actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes*, o que lleve a cabo *actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación* (art. 93.1.b) 4º de la LIRPF) la LIRPF exige que las rentas de dichas actividades representen, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. O, lo que es lo mismo, se podrán percibir rentas del trabajo siempre que las mismas no superen el 60% del total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

9. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplace a España para ser administrador de una sociedad de la que posee la mayoría del capital social, aunque dicha empresa no sea una «empresa emergente»?

Sí, siempre que la sociedad en cuestión no sea una entidad patrimonial en los términos del artículo 5.2 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Si la sociedad tuviera la consideración de «*patrimonial*» no podría acceder al régimen especial.

En este sentido, la exposición de motivos de la Ley de Startups conduce a confusión, pues la misma dispone que se mejora el régimen de impatriados:

«...al permitir su aplicación a trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, así como a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.»

Esto es, de lo expuesto en la exposición de motivos pudiera pensarse que uno de los requisitos necesarios para ser administrador de una empresa, y que el porcentaje de participación no sea un elemento excluyente, es que estemos ante una entidad que haya obtenido la calificación de «*empresa emergente*».

Pero no es eso lo que dice el texto legal. La redacción actual de la norma es clara, y establece que únicamente en el caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, LIS, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada. *In claris non fit interpretatio*.

10. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que presta servicios profesionales?

Sí, pero con muchos matices.

En nuestra opinión, en este caso, el nuevo artículo 93 de la Ley del IRPF habilita el acceso al régimen, en tanto que el contribuyente se estaría desplazando a España para adquirir la condición de administrador de una entidad. Es decir, una persona que se desplaza a España simplemente para ser administrador y socio de una sociedad que presta servicios profesionales, debería poder acceder al régimen especial, siempre que las funciones que realice sean las inherentes al cargo de administrador (planificación, organización, dirección y control de la empresa).

Cuestión distinta sería la del socio profesional que se desplazara a España no sólo para ser administrador de la sociedad, sino también para prestar sus servicios a través de ésta (lo cual no será una situación infrecuente...), pues en dicha situación habría que distinguir dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella –constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF– y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad.

En tal caso, lo normal será que la renta que deriva de la relación del socio profesional con su propia sociedad sea calificada como Rendimiento de Actividades Económicas (art. 27 de la LIRPF), que sería susceptible de ser calificada como una renta «*obtenida mediante establecimiento permanente situado en territorio español*» y que implicaría la exclusión del régimen especial.

La misma conclusión se alcanzaría en el caso de que el socio «*enmascare*» su retribución profesional a través de una renta percibida por la condición de administrador. Pues, lógicamente, la Agencia Tributaria podría, al amparo de lo establecido en el artículo 13 de la LGT, regularizar la situación y calificar la renta percibida como una renta de actividades económicas, susceptible de ser calificada como «*obtenida mediante establecimiento permanente en España*».

11. ¿Puede acogerse al régimen especial un contribuyente que se desplaza a España para ser socio mayoritario y administrador de una sociedad que realiza una actividad empresarial (no profesional)?

Sí. En este caso no parece haber objeción alguna en la norma para acceder al régimen especial. A nuestro juicio, estando ante empresa que realiza una actividad empresarial (y no una profesional), el socio podría ser administrador de la sociedad y, además, trabajar para su propia sociedad.

A estos efectos, resulta esclarecedor lo establecido en el artículo 27 de la LIRPF el cual prevé que las rentas percibidas por los socios que prestan servicios a las entidades en cuyo capital participan, se califican como Rentas de actividades económicas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos acumulativos:

- Debe tratarse de rendimientos derivados de la realización de actividades profesionales incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.
- El contribuyente debe estar incluido, a tal efecto, en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

Si se cumplen los dos requisitos anteriores, la renta percibida por el socio se calificará como Rentas de Actividades Económicas. En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos, las rentas obtenidas por la prestación de sus servicios se calificarán como Rentas del trabajo.

De esta forma, en el caso de una actividad empresarial (un restaurante, un supermercado, etc.) la renta percibida por el socio sería siempre calificada como renta del trabajo, por lo que no se incumpliría ninguno de los requisitos que establece la norma para la aplicación del régimen especial.

12. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado: ¿Deben tenerse en cuenta las rentas que los mismos perciban fuera de España a la hora de determinar si las rentas de éstos superan las que obtiene el contribuyente «principal»?

Como es sabido, el artículo 93.3 de la LIRPF extiende la aplicación del régimen especial al cónyuge e hijos menores de 25 años (o cualquiera sea la edad,

en el caso de discapacidad), siempre que, entre otras condiciones: *«(...) la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior.»*

Es decir, la suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial debe ser inferior, en cada uno de los períodos impositivos, a la base liquidable del contribuyente «principal» al que están asociados.

La norma se refiere exclusivamente a la suma de bases liquidables dentro del régimen, por lo que rentas de fuente extranjera, que no tributan en España como consecuencia del régimen especial (dividendos, ganancias de capital...), no se deben tener en cuenta para el cómputo.

13. Cónyuge y familiares del contribuyente desplazado: ¿La exclusión de uno de los familiares supone la exclusión del resto?

Los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto

quedarán conjuntamente excluidos del régimen si:

- La suma de las bases liquidables de los familiares calculadas con arreglo al régimen especial supera la base liquidable del contribuyente «principal» al que están asociados.
- Se produce la exclusión o renuncia al régimen del contribuyente principal.

Sin embargo, en el caso de que alguno de los familiares incumpla alguna de las demás condiciones previstas para la aplicación del régimen especial (por ejemplo, que deje de ser residente fiscal en territorio español), o de los requisitos de vinculación, edad o situación de discapacidad exigidos para la opción, quedará individualmente excluido de dicho régimen, pudiendo continuar el resto con la aplicación del régimen especial.

A man in a dark, textured suit stands with his arms crossed. He is positioned on the left side of the frame. The background is a blurred bookshelf filled with books, creating a sense of depth and intellectual atmosphere. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit and the spines of the books.

Novedades editoriales

Martínez Lago, Miguel Ángel. Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Papers AEDAF, N° 22, Diciembre 2023, AEDAF.

Este trabajo aborda, el estudio de la figura de las PPPNT, la problemática y patología de esta «especie invasora», que en palabras de algunos autores suponen una «huida del Derecho Financiero y Tributario». La estructura que sigue este trabajo obedece a la intención de explicar el concepto de prestación patrimonial de carácter público y el subconcepto al que formalmente se priva de naturaleza tributaria. La indagación procurará seguir los pasos que se han dado en la legislación y jurisprudencia –sobre todo constitucional–, identificando la variada tipología de prestaciones patrimoniales públicas que tienen o carecen de la consideración de tributarias y por la novedad de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, se comentarán estas muestras patológicas del quehacer del legislador, resaltando en suma problemas de técnica legislativa y de concepción del sistema fiscal. Para no quedarnos solamente con una descripción topográfica de las figuras a las que el legislador ha negado naturaleza tributaria, se observarán los principios constitucionales que las han de informar y también limitar en su establecimiento, así como los principios y reglas del ordenamiento de la Unión Europea, tratando de desentrañar la compatibilidad a este respecto de las prestaciones en examen.

Atxabal Rada, Alberto. El régimen tributario del derecho civil vasco. Aranzadi. Noviembre 2023

La nueva Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco aprobó una nueva regulación civil extensiva a todo el País Vasco. El Derecho Civil Vasco regula relaciones familiares y sucesorias, principalmente, y no se debe olvidar la trascendencia que la fiscalidad tiene en esos ámbitos; es más, la viabilidad y el futuro de muchas instituciones forales dependen en gran medida del tratamiento fiscal del que sean objeto. Esta obra analiza el Derecho Civil Vasco desde una perspectiva fiscal. No incide en una institución o en un impuesto en concreto, sino que estudia en su totalidad las relaciones entre la fiscalidad y el Derecho Civil Vasco. Ahora bien, el estudio se centra en cuatro figuras principalmente, aquellas que constituyen el eje del Derecho Civil Vasco, a saber, el poder testatorio y la herencia pendiente de su ejercicio, la comunicación foral de bienes, los pactos sucesorios, y la troncalidad y otras limitaciones a la transmisión sucesoria de bienes y derechos. Se analizan las implicaciones fiscales en todos los impues-

tos que afectan a cada una de ellas, si bien al tratarse de instituciones del ámbito sucesorio civil, los principales impuestos afectados serán el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre el Patrimonio, y algún impuesto local. Por otro lado, los puntos de conexión civiles y fiscales son diferentes. Puede suceder que, por lo que se refiere a la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los herederos de una persona con vecindad civil vasca tuvieran que tributar en Madrid; como también, que teniendo aquella vecindad civil común, lo tuvieran que hacer en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa. Por ello, el estudio se ha dividido en dos bloques. Así, el capítulo III estudia cómo afectan las normas fiscales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa al Derecho Civil Vasco y, a renglón seguido, en el capítulo IV se realiza un análisis similar tomando como referencia la legislación tributaria de territorio común. Se puede decir, sin lugar a equívoco, que las distintas normativas fiscales vascas se han adaptado a la nueva Ley 5/2015 en los últimos años, y han dado una respuesta adecuada a las necesidades de las instituciones civiles vascas. No podemos afirmar lo mismo del legislador de territorio común, que no ha introducido modificaciones sustantivas en sus leyes tributarias, obligando a distintos órganos administrativos (la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central, y alguna Subdirección del Ministerio o de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o alguna Comunidad Autónoma) y a alguna sentencia del Tribunal Supremo, a adaptar por vía de interpretación la aplicación de la legislación vigente en territorio común a instituciones de Derecho Civil Vasco como los pactos sucesorios o los poderes testatorios, con la inseguridad jurídica que ello genera.

Marín-Barnuevo, Diego. Jurisprudencia casacional en materia tributaria. Año 2022. Aranzadi. Noviembre 2023

La reforma del recurso de casación ha determinado que la jurisprudencia del Tribunal Supremo haya adquirido un protagonismo extraordinario en Derecho Tributario, cuyas normas están siendo objeto de una clara reinterpretación en estos últimos años. La relevancia de esa jurisprudencia se advierte al constatar que desde que entró en vigor el recurso de casación de la LO 7/2015 se han dictado más de 2.000 sentencias en materia tributaria, de las que más de 500 establecen una doctrina jurisprudencial novedosa. Por ello es necesario disponer de un libro que recoja, sistematice y resuma toda esa información, porque solo de este modo es posible el estudio y la consulta de todas esas sentencias. El

presente libro cumple esa función, porque analiza todas las sentencias citadas en 2022 y recoge un resumen de todas las que introducen un nuevo criterio, junto con un descriptor especialmente sintético que facilita la búsqueda en función de distintos criterios de localización. Además, recoge el descriptor de toda la doctrina fijada en los años anteriores, así como distintos índices de búsqueda de jurisprudencia casacional en materia tributaria dictada en estos últimos años.

Bosch Cholbi, José Luis. Los derechos fundamentales del contribuyente. Su protección en la Constitución española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su interpretación por los respectivos Tribunales de Justicia. Tirant lo Blanch. Octubre 2023.

El libro realiza un análisis de la protección que la Constitución española, el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea otorgan a los principales derechos fundamentales del contribuyente, y atiende, lógicamente, a su interpretación por los respectivos Tribunales de Justicia. Es indudable la relevancia y redivivo interés, dogmático y práctico, que esta temática plantea, conscientes de que lograr la efectividad de ambos –derechos fundamentales y deber de contribuir al sostenimiento de la Hacienda pública– no es tarea fácil. Para ello, se cuenta con la participación de destacados Profesores Universitarios, Magistrados y Abogados, que, en sus trabajos, con profundidad y solvencia, aportan interesantísimas reflexiones de indudable interés para profesionales del ámbito tributario y académicos sobre el alcance y ámbito de protección de esos derechos fundamentales ante actuaciones de la Administración tributaria que puedan afectarles, partiendo del análisis de la regulación normativa pero teniendo presente su modulación por las decisiones judiciales pronunciadas tanto por el Tribunal Constitucional o los Tribunales de Justicia españoles, como por el TJUE y el TEDH.

Cubero Truyo, Antonio y Mories Jiménez, M^a Teresa. La edad como elemento determinante de la aplicación de beneficios fiscales. Un estudio de Derecho Comparado. Aranzadi. Octubre 2023.

Nos hallamos ante una obra de Derecho Comparado que plantea dos interrogantes fundamentales: ¿Es necesaria una política

fiscal de edad, como hay política fiscal en otros ámbitos sectoriales (política fiscal de género o política fiscal verde)? ¿Existen señales de esa política fiscal en otros países, que puedan servir de referencia para mejorar en el futuro nuestra propia legislación? Los trabajos que aquí se recogen llevan a constatar que, en muchos de los ordenamientos de los países analizados (alrededor de una veintena), la edad, puede ser un campo de acción adecuado para la introducción de disposiciones tributarias específicamente dirigidas a colectivos dignos de una particular atención, como los menores, los jóvenes o las personas mayores. Y así avanzar en la consecución de objetivos tan perentorios en la actualidad como la lucha contra el reto demográfico derivado de la caída de la natalidad; la promoción de la independencia de nuestros jóvenes favoreciendo el acceso a la vivienda y al empleo; o el bienestar de las personas mayores que cada vez son más longevas. Todo ello sin perder de vista el necesario respeto a los principios de capacidad económica e igualdad que deben presidir cualquier sistema tributario.

Ruiz Hidalgo, Carmen. Las obligaciones informativas de las plataformas digitales ante la administración tributaria. Aranzadi. Noviembre 2023

La digitalización de la economía ha contribuido a que las plataformas digitales sean claves en nuevos modelos de negocios, dando lugar a lo que se ha llamado «economía de plataforma», concepto más amplio de lo que se conoce como «economía colaborativa». El aumento de las transacciones nacionales e internacionales realizadas a través de las plataformas digitales supone un reto para las Administraciones tributarias para poder gravar las rentas obtenidas por los vendedores de bienes/ prestadores de servicios. Algunos Estados han regulado obligaciones informativas específicas para determinados negocios como, por ejemplo, los arrendamientos de viviendas ocasionales realizados con la intermediación de una plataforma digital. Sin embargo, la Unión Europea, siguiendo la estela de la OCDE, consideró que no era suficiente, y optó por establecer una obligación de informar por parte de los operadores de plataforma que comprende de manera amplia aquellos negocios que se llevan a cabo a través de las plataformas digitales como una medida para luchar contra el fraude fiscal. En esta obra se examinan los acuerdos de intercambio de información según las Normas tipo de la OCDE y la Directiva 2021/514, del Consejo de 22 de marzo (conocida como DAC 7). En relación con ello, también se revisan aspectos contemplados en dicha normativa en materia de cooperación entre Administraciones tributarias como el concepto de «pertinencia previsible» o las

Inspecciones conjuntas. Uno de los aspectos a tener en cuenta en la Directiva 2021/514, y en la implementación que hagan los Estados de la norma comunitaria, es determinar el Estado donde, tanto los operadores de plataforma con residencia fiscal en algún país de la Unión Europea como aquellos operadores cuya residencia se encuentre fuera de la Unión, deben cumplir con la obligación de informar respecto de los vendedores de bienes y prestadores de servicios que utilizan la plataforma digital en su actividad económica o empresarial. Tanto el procedimiento de obtención de información, como las normas sancionadoras que se puedan imponer al operador de plataforma y a los vendedores se encuentran sujetas a normas nacionales que, si bien, siguen la estructura de la norma comunitaria, no son semejantes. Asimismo, la obtención de información de los operadores de plataforma por parte de la Administración tributaria de un Estado va a ser objeto de intercambio automático con otras Administraciones que vayan a gravar las rentas generadas por los vendedores de bienes o prestadores de servicios. En este aspecto, se analizan la protección de los datos tributarios en el intercambio de información entre Administraciones tributarias y, los derechos de los obligados tributarios en el caso de que se insten procedimientos de inspecciones conjuntas entre varios Estados. Por último, no puede faltar el análisis de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que, entre otras cuestiones, regula, en la Disposición Adicional Vigésimo Quinta de la LGT/2003, el contenido de la obligación de informar específica dirigida a los operadores de plataforma, así como la imposición a las plataformas digitales del cumplimiento de los procedimientos calificados por la Directiva 2021/514 de diligencia debida, además de las infracciones y medidas sancionadoras dirigidas tanto a los operadores plataforma como a los vendedores sujetos a comunicación.

Asociación Española de Asesores Fiscales. Comisión Directiva

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fue creada en 1967 por un grupo de asesores fiscales con la idea de compartir experiencias y aunar esfuerzos en los inicios de una profesión que jugaba y juega un papel tan importante en el desarrollo de un Estado moderno.

Actualmente, AEDAF reúne a más de 3.200 profesionales, titulados universitarios especializados en materia fiscal, que se dedican de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, e invita a incorporarse a todo profesional de la asesoría fiscal que desee tener un punto de encuentro con otros profesionales y compartir conocimiento para su mejor ejercicio profesional. Nuestra misión como Asociación es acompañar al asociado, ofreciéndole las mejores herramientas y garantizando una información y una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día a través de publicaciones de interés, actividades formativas y encuentros profesionales, así como del continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Somos conscientes de la necesidad de un sistema tributario justo y el asesor fiscal es la pieza fundamental entre la Administración Tributaria y los ciudadanos, contribuyendo, de hecho, a fomentar la conciencia y responsabilidad fiscal ciudadana y a colaborar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. AEDAF participa, de forma activa, en la mejora de nuestro sistema tributario, colaborando en la preparación y modificación de los textos legales en materia tributaria, siendo sus observaciones e informes un referente para la Administración.

AEDAF tiene también como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía y la sociedad españolas, y participa en la mayoría de los organismos y entidades nacionales e internacionales que representan y defienden los intereses de la profesión.

Comisión Directiva AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal responsable de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal responsable de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

Vocal responsable de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales



Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa
del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 28 67 62
+34 952 60 12 41
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29016
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Marina García Hidalgo

Teléfono: +34 954 64 95 00
marinagarciahidalgo@hotmail.com
Avda. San Francisco Javier, 9 - 9º - 9ª
41018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza

Asturias y León

**Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya
Martínez**

jesustuya@simbiosisasesores.es
Teléfono: +34 984 39 01 99
C/ Conde Toreno, 5 - Entlo. Dcha.
33004 Oviedo

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ªB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Viboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Belén Marín Villamayor

Teléfono: +34 948 25 30 34
belen@marinyasociados.es
Avda. Sancho El Fuerte, 71 - 1ºG
31008 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los 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 arábiga 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 7ª 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.

