

Nº 144

Revista Técnica Tributaria

2024

ENERO

MARZO

UNA VUELTA DE TUERCA
MÁS A LA TRIBUTACIÓN EN
ITPAJD DE LA ASUNCIÓN DE
DEUDA EN APORTACIONES
NO DINERARIAS DE
INMUEBLES HIPOTECADOS:
PROYECCIÓN DEL
DERECHO DE LA UE SOBRE
SITUACIONES INTERNAS Y
NECESARIA MATIZACIÓN DE
LA JURISPRUDENCIA DEL
TRIBUNAL SUPREMO

EL CAMBIO DE PARADIGMA EN
LA NORMATIVA EN MATERIA DE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA:
ESTUDIO DE LA SITUACIÓN
ACTUAL Y REFLEXIONES
SOBRE SU EVOLUCIÓN

IMPLICACIONES DE LA
NUEVA CONFIGURACIÓN
DE JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS EN
TRIBUTACIÓN DIRECTA

LA VIRTUALIDAD EN VÍA
ADMINISTRATIVA DE LOS
PACTOS DE ASUNCIÓN DE
TRIBUTOS

REFLEXIONES SOBRE LA
REVOCACIÓN TRIBUTARIA,
A LA LUZ DE LA RECIENTE
JURISPRUDENCIA DEL
TRIBUNAL SUPREMO

aedAF



Consejo Editorial

Director:

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

Otros miembros del Consejo Editorial:

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

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

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros
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)

Bernardo Bande García-Romeu
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

Marisa Gómez-Lobato Lanzarote

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

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

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

**Redacción y
Administración:**

O'Donnell, 7 - 1º Dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
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 protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales José Manuel Almudí Cid	7

Estudios

Una vuelta de tuerca más a la tributación en ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados: proyección del Derecho de la UE sobre situaciones internas y necesaria matización de la jurisprudencia del Tribunal Supremo Jesús Moas Ydoate, Miguel García Prieto	27
El cambio de paradigma en la normativa en materia de precios de transferencia: estudio de la situación actual y reflexiones sobre su evolución Fernando Muñoz Leal	69

Implicaciones de la nueva configuración de jurisdicciones no cooperativas en tributación directa Teresa Morales Gil	133
La virtualidad en vía administrativa de los pactos de asunción de tributos Estefanía Álvarez Menéndez	169
Reflexiones sobre la revocación tributaria, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo Marco Antonio Rodrigo Ruiz	201

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

La motivación individual en la derivación de responsabilidad a los administradores: SAN de 24 de octubre de 2023, rec. núm. 3024/2019 Isabel García-Ovies Sarandeses ..	255
Cálculo de la base de la sanción tributaria en infracciones de peligro cuando concurre el derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos: STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 2453/2022 Miguel Ángel Martínez Lago	265
Necesario trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tras la rectificación de la propuesta de liquidación: STS de 27 de noviembre de 2023, rec. núm. 947/2022 Francisco Rafael Serantes Peña ..	275

Discrepancias de criterio entre TEAR y TEAC con relación al alcance de una derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT. Estimación parcial vs. retroacción y efectos de los pronunciamientos de fondo favorables del TEAR: RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG. Núm. 7616/2021

Begoña Sesma Sánchez 283

La declaración de oficio de caducidad de un procedimiento sancionador por órgano judicial pese a no ser invocado por las partes en las alegaciones: STS de 18 de diciembre de 2023, rec. núm. 4459/2022

Juan Arrieta Martínez de Pisón ... 297

La posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de reducción del valor catastral: STS de 21 de diciembre de 2023, rec. núm. 5519/2022

Rubén Rúa Prieto 307

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Aplicación de distintos tipos de IVA a un mismo producto en función de que la venta se acompañe o no de servicios accesorios: STJUE de 5 de octubre de 2023, C-146/22

Aurora Ribes Ribes 317

Interpretación de los conceptos «entrega gratuita de bienes» y «prestación única» a efectos del iva: STJUE de 5 de octubre de 2023, C-505/22

Aurora Ribes Ribes 323

Incorrecta aplicación de tipos impositivos distintos a los intereses procedentes de instrumentos de deuda en función del lugar de residencia del emisor: STJUE de 12 de octubre de 2023, C-312/22

Aurora Ribes Ribes 329

Imposibilidad de gravar más intensamente un vehículo de segunda mano procedente de otro estado miembro si en la fecha de su primera matriculación le era aplicable una imposición más favorable: STJUE de 16 de noviembre de 2023, C-349/22.

Aurora Ribes Ribes 337

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 .. 345

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 .. 353

Práctica profesional

El software de ocultación de ventas y el reporting de facturas

Javier Hurtado Puerta 361

Novedades editoriales

..... 372

Editorial



LA PROTECCIÓN DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA DE LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS POR EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES

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, JM. (2024). La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales. *Revista Técnica Tributaria* (144), 7-24

A finales del año 2023, el Tribunal Constitucional ha declarado la adecuación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante, ITSGF) a la Constitución, rechazándose por completo el amplio abanico de argumentos invocados en los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las cuatro Comunidades Autónomas recurrentes, funda-

dos en la invasión por el Estado de sus competencias financieras, la quiebra de la capacidad económica, la confiscatoriedad que podría llegar a derivarse de esta figura impositiva, así como la vulneración de la seguridad jurídica a raíz de la sorpresiva implantación de un tributo presuntamente retroactivo¹.

¹ Vid. la STC 149/2023, de 7 de noviembre, mediante la que se resuelve el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el art. 3 de la

El escueto fundamento jurídico quinto de la STC 149/2023, mediante la que se desestima el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid, reproducido miméticamente en los pronunciamientos posteriores, descarta el carácter retroactivo del impuesto y, por ende, la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución, partiendo de la premisa de que se trata de un impuesto instantáneo, carente de periodo impositivo, cuyo devengo acontece el último día del año.

En palabras del Tribunal Constitucional, *«(e)l hecho imponible del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas no se va generando a lo largo de un periodo de tiempo, sino que se agota en sí mismo el día 31 de diciembre. Es, por tanto, un tributo sin periodo impositivo (instantáneo), que se devengó, por primera vez, el 31 de diciembre de 2022, una vez que ya había entrado en vigor el precepto impugnado el anterior día 29. Así pues, no produce ningún efecto retroactivo.*

El letrado autonómico aduce, asimismo, que el tributo impugnado se creó de forma "imprevisible", ya que no se anunció hasta el mes de octubre de 2022. Al respecto, en la reciente STC 62/2023, FJ 6, con cita de la STC 182/1997, FJ 13 A), hemos recor-

dado nuestra reiterada doctrina según la cual «entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la "congelación del ordenamiento jurídico existente"».

No obstante, a nuestro juicio, según hemos advertido previamente en otro lugar y se refleja en los fundados votos particulares formulados a las referidas sentencias del Tribunal Constitucional², incluso partiendo de la premisa de que el ITSGF no surte efectos retroactivos, no es posible descartar que su precipitada entrada en vigor, dos días antes del devengo, menoscabe indebidamente la confianza legítima de los obligados tributarios³.

Desde luego, no cabe excluir que el Tribunal Constitucional deba pronunciarse nuevamente respecto a la eventual quiebra del principio de seguridad jurídica derivada de la precipitada aprobación del ITSGF, como consecuencia de cuestiones de inconstitucionalidad motivadas por recursos de los obligados tributarios frente a la aplicación del impuesto, situación que permitiría al Tribunal matizar la doctrina sentada en la STC 149/2023 y posteriores.

En todo caso, no debemos perder de vista que, en determinados supues-

Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Vid., asimismo, las SSTC 170/2023 y 171/2023, ambas de 22 de noviembre, así como la STC 190/2023, de 12 de diciembre, relativas a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos frente a dicha figura impositiva, respectivamente, por la Junta de Andalucía, la Xunta de Galicia y el Consejo de Gobierno de la Región de Murcia.

² Votos particulares formulados en las SSTC 149/2023, 170/2023, 171/2023 y 190/2023 por los magistrados D. Ricardo Enríquez Sancho, D. Enrique Arnaldo Alcubilla, D^a. Concepción Espejel Jorquera y D. César Tolosa Tribiño.

³ Vid. Almudí Cid, J.M., «El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas: Adecuación a la Constitución, los Convenios para evitar la Doble Imposición y el Derecho de la Unión Europea», Papers AEDAF, núm. 21, 2023, pp. 34 y ss. Este documento está disponible en línea en: https://www.aedaf.es/Plataforma/Paper_21_13_07_23.pdf.

tos, en los que la sujeción al ITSGF presenta una vertiente internacional, fruto de la condición de no residente del obligado tributario o de la titularidad de un residente de bienes y derechos en otros Estados, resultando afectada la protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos de dicho impuesto en los términos que luego señalaremos, la controversia deberá residenciarse por los tribunales contencioso-administrativos, con carácter preferente, ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial, pese a que dicha garantía del contribuyente se reconozca, en términos similares, en el artículo 9.3 de la Constitución⁴.

En efecto, como ha señalado el Tribunal Constitucional en el Auto 204/2016, de 13 de diciembre, relativo al Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica, trayendo a colación, según sus propias palabras, la doctrina sentada en los Autos del TC 168/2016, de 4 de octubre y reiterada en los Autos 183/2016 y 185/2016, ambos de 15 de noviembre:

«Al disponer los arts. 163 CE y 35.1 LOTC que la cuestión de inconstitucionalidad debe referirse siempre a una norma legal "aplicable al caso", ha de entenderse que la prioridad en el planteamiento debe corresponder, por principio, a la cuestión prejudicial del art. 267 TFUE; la incompatibilidad de la ley nacional con el Derecho de la Unión Europea sería causa de su inaplicabilidad y, por tanto, faltaría una de las condiciones exigidas para la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. Esta sólo sería

admisible si se ha descartado la posibilidad de que la ley cuestionada sea incompatible con el Derecho de la Unión y, en consecuencia, inaplicable.

Dicho de otro modo, desde la perspectiva del ordenamiento jurídico español, el órgano judicial que duda de la constitucionalidad de una ley no podrá plantear cuestión sobre la misma ante el TC si al propio tiempo considera que esa ley es claramente incompatible con el Derecho de la Unión Europea, pues viene entonces obligado por este Derecho a inaplicarla. Si lo que sucede es que alberga dudas sobre la compatibilidad de esa ley con el Derecho de la Unión, lo que habrá de hacer es plantear primero la cuestión prejudicial ante el TJUE, de suerte que solo cuando este haya descartado la incompatibilidad de la norma nacional con el Derecho comunitario cabrá plantear la cuestión de inconstitucionalidad».

A mayor abundamiento, resulta obligado advertir que, según se desprende de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 20 de diciembre de 2017, dictada en el asunto *Global Star-net*, incluso si se considerase que el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado respecto a la adecuación del ITSGF con el principio de seguridad jurídica y, por ende, con el de protección de la confianza legítima, el tribunal contencioso-administrativo que albergue dudas relacionadas con la adecuación de este impuesto al principio de la misma denominación reconocido por el Derecho de la Unión Europea, deberá elevar la correspondiente cuestión prejudicial ante el Tribunal de Luxemburgo.

⁴ Sobre esta cuestión, cfr. Alonso García, R. y Almudí Cid, J.M., «El Tribunal Supremo ante la constitucionalidad y la europeidad de las leyes (a propósito del Impuesto sobre el Valor de la producción de Energía Eléctrica)», *Revista de Administración Pública*, núm. 212, 2020, pp. 61 a 65.

En concreto, en un procedimiento que afectaba al Estado italiano, el TJUE ha declarado al respecto lo siguiente⁵:

«El hecho de que la Corte costituzionale (Tribunal Constitucional) se haya pronunciado acerca de la conformidad de las disposiciones de Derecho nacional con las disposiciones de la Constitución italiana que, según el órgano jurisdiccional remitente, son, en esencia, las mismas normas de referencia que los artículos 26 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y que el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales, no influye en modo alguno en la obligación, establecida en el artículo 267 TFUE, de plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones relativas a la interpretación del Derecho de la Unión.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que el órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial está obligado, en principio, a plantear una cuestión prejudicial de interpretación del Derecho de la Unión aun cuando, en el marco del mismo procedimiento nacional, el tribunal constitucional del Estado miembro de que se trate haya apreciado la constitucionalidad de las normas nacionales a la luz de normas de referencia de contenido análogo a las del Derecho de la Unión».

De donde se desprende que, en el supuesto de estimarse por parte de un

tribunal contencioso-administrativo que la apresurada aprobación del ITSGF afecta a un supuesto amparado por la libre circulación de capitales garantizada por el Derecho originario de la Unión Europea, cuyos efectos se extenderán también a las relaciones con terceros Estados en virtud de lo previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), la cuestión relativa a una eventual quiebra de la confianza legítima de los sujetos pasivos deberá ser examinada necesariamente a la luz del Derecho de la Unión, incluso si ya se hubiese pronunciado previamente el Tribunal Constitucional sobre dicha cuestión interpretando el catálogo interno de derechos fundamentales.

Es más, conforme a los pronunciamientos más recientes del Tribunal de Justicia relativos a los efectos de las sentencias de los tribunales constitucionales de los Estados miembros, el órgano judicial que hubiese elevado la cuestión prejudicial, debe dejar de lado las valoraciones del órgano constitucional nacional si, habida cuenta de la interpretación dada por el Tribunal de Luxemburgo, estima que las referidas valoraciones no son compatibles con el Derecho de la Unión, dejando inaplicada, en caso de necesidad, la norma nacional que le obliga a atenerse a las resoluciones de dicho órgano jurisdiccional superior⁶.

* * *

En el ámbito de la Unión Europea, el principio de seguridad jurídica,

5 STJUE de 20 de diciembre de 2017, Global Starnet LTD, C-322/16.

6 STTJUE de 22 de febrero de 2022, RS, apartado 75 y de 24 de julio de 2023, C-107/23 PPU, LIN, apartado 133.

cuyo corolario es el de protección de la confianza legítima⁷, demanda que las reglas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial, cuando pueden llegar a tener consecuencias desfavorables para los administrados⁸. Si bien el Derecho originario de la Unión Europea no hace referencia expresa a ninguno de estos dos principios, ambos encuentran su anclaje en los valores de respeto del Estado de Derecho y los derechos humanos, en los que se fundamenta la Unión Europea, según se establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE).

Adicionalmente, los artículos 19 del TUE y 267 del TFUE otorgan al TJUE el papel de garante del respeto del Derecho en la interpretación y la aplicación de los Tratados, confiriéndole un papel determinante en el desarrollo de los principios generales del Derecho que, como acontece en el supuesto que nos ocupa, podrán llegar a estar igualmente presentes en las normas constitucionales o en la tradición jurídica de los distintos Estados miembros⁹, así como en el Convenio Europeo de Derechos Humanos¹⁰.

Pese a que el TUE, el TFUE o la Carta de Derechos Fundamentales de

la Unión Europea no hacen alusión a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, el Tribunal de Luxemburgo, desde un primer momento, los ha considerado principios generales del Derecho de la Unión Europea¹¹. Por lo tanto, deberán ser interpretados y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la Unión como por los Estados miembros, pudiendo ser directamente invocados por los particulares¹². De su condición se deriva, asimismo, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición¹³.

Como en su momento señaló el Abogado General Tesauro en las conclusiones dictadas en el asunto *Kefalas*, la aplicación de principios no escritos ha adquirido una importancia nada desdeñable en la aplicación del Derecho de la Unión. Además de criterios de interpretación, nos encontramos ante principios empleados fundamentalmente para determinar los límites del ejercicio de las potestades de la Administración frente a los administrados y, más en general, para determinar la legalidad de un acto o de un comportamiento de una institución comunitaria o de un Estado miembro¹⁴.

7 Ambos principios se recogen en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. La locución confianza legítima deriva de la palabra alemana *Vertrauensschutz*, que en su traducción textual significa protección de la confianza, a la que luego se agregó legítima, que es la más utilizada en las versiones francesas y españolas. En italiano se usan los términos *legittimo affidamento* y en inglés *legitimate expectations*.

8 STJUE de 7 de junio de 2005, *VEMW*, C-17/03 y de 10 de septiembre 2009, *Plantanol*, C-201/08.

9 En el ámbito interno resulta manifiesto el vínculo existente entre la protección de la confianza legítima y otros principios generales del derecho, de mayor antigüedad. Entre estos principios generales se encuentra la seguridad jurídica, la buena fe, la irretroactividad de la norma y la protección de derechos adquiridos.

10 Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950.

11 STJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke*, asunto 111/63.

12 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Hoelin Groep BV*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02.

13 STJUE de 22 de noviembre de 2017, *Edward Cussens*, C-251/16, apartado 28.

14 Conclusiones del Abogado General Tesauro, de 4 de febrero de 1998, *Kefalas*, C-397/96, apartado 19.

Ambos principios son el resultado de su enunciación por parte del TJUE, del mismo modo que sucede en la práctica nacional, y, por tanto, constituyen principios propios del Derecho de la Unión Europea, en el sentido de que no se toman prestados de otros sistemas jurídicos. Así pues, aunque a la hora de enunciar y definir principios generales el Tribunal de Justicia podrá inspirarse en las prácticas jurídicas nacionales, siempre adapta el principio concreto de que se trate a las exigencias, al funcionamiento y a los objetivos de la Unión.

Al atribuirse el rango de principios generales del Derecho tanto a la seguridad jurídica como a la protección de la confianza legítima, resultando aplicables en todos los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión Europea, las normas jurídicas de los Estados miembros deberán formularse de manera inequívoca, permitiendo a los sujetos interesados conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa, así como garantizar su cumplimiento a los órganos jurisdiccionales nacionales¹⁵.

En definitiva, la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima son auténticos principios generales del Derecho, directamente invocables por los administrados, que fueron reconocidos tempranamente como tales por el TJUE¹⁶. Estos principios cuentan con perfiles propios, no necesariamente coincidentes con los internamente reconocidos por los Estados miembros, resultando imprescindible analizar su jurispru-

dencia con el fin determinar su verdadera virtualidad en materia tributaria.

El principio de protección de la confianza legítima se encuentra íntimamente vinculado con el principio de seguridad jurídica, cobrando ambos especial relevancia cuando se trata de una normativa, como la tributaria, de la que se derivan consecuencias financieras, a fin de que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen¹⁷. Se requiere, por tanto, que los obligados tributarios tengan un conocimiento preciso de sus obligaciones antes de llevar a cabo un determinado acto, hecho o negocio jurídico susceptible de gravamen.

A diferencia de la seguridad jurídica, la protección de la confianza legítima solo puede ser invocada en la medida en que los propios poderes públicos hayan creado previamente una situación capaz de infundir confianza en el administrado. Sus efectos se condicionan a la existencia de una actuación legislativa o administrativa previa que haya podido generar en el obligado tributario la convicción de que una determinada norma seguirá siendo aplicable durante un determinado periodo de tiempo o de que su actuación es correcta, siempre que este último actúe de buena fe y con la diligencia debida.

Mientras que el principio de seguridad jurídica requiere certeza, claridad y precisión en relación con la normativa tributaria aplicable en un determinado momento¹⁸, el principio de protección de la confianza legítima garantiza que

15 STJUE de 21 de junio de 1988, Comisión/Italia, asunto 257/86.

16 SSTJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werk*, de 14 de mayo de 1975, *CNTA*, de 26 febrero de 1986, *Marshall* y de 3 de mayo de 1994, *Vaneetveld*.

17 STJUE de 15 de diciembre de 1987, Irlanda vs. Comisión, asunto 325/85.

18 En la STJUE de 11 de diciembre de 2007, *Skoma-Luz*, C-161/06, en aplicación de principio de seguridad jurídica, el Tribunal declaró que un Reglamento de la Unión no publicado en lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.

una determinada norma, o incluso una determinada política fiscal, va a ser aplicada en idénticos o similares términos en un futuro. Se trata, por tanto, de una garantía que incide directamente en la aprobación y aplicación de las normas por los Estados miembros, tomando en consideración la influencia que haya podido tener la actuación pública en la conducta del obligado tributario.

En palabras de Sánchez Morón, este último principio «*obliga a la Administración a respetar la confianza que el ciudadano haya adquirido en su comportamiento futuro y que haya sido inspirada por actuaciones inequívocas de aquella, ya sean actos declarativos de derechos, informaciones, declaraciones o una situación de tolerancia, incluso si se trata de actuaciones no plenamente conformes a Derecho, siempre que el destinatario no haya actuado dolosamente o no fuera conocedor de la ilegalidad*»¹⁹.

De donde se deriva que el principio de protección de la confianza legítima, constituye una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica y ampara a los administrados frente a imprevisibles modificaciones de la norma tributaria o del criterio de la Administración, máxime cuando esta ha sido la que ha propiciado o avalado la actuación del administrado. En todo caso, como veremos, este principio no impide que se produzcan modificaciones normativas, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones específicas de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas.

En definitiva, el derecho a invocar este principio se extiende a todo sujeto al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías o instrucciones concretas que le fueron dadas, siempre y cuando el administrado haya actuado de buena fe y con la diligencia debida²⁰. Con el fin de verificar si concurren tales circunstancias, el TJUE únicamente proporcionará criterios interpretativos en relación con los contornos o perfiles de tales principios, correspondiendo al órgano judicial remitente, en última instancia, apreciar si la legislación nacional resulta conforme a los principios de seguridad jurídica o protección de la confianza legítima, circunstancia que, en la práctica, al igual que acontece en otros ámbitos, puede conducir a una heterogénea aplicación de estos principios en el seno de la Unión.

Sin lugar a dudas, la retroactividad de las normas de la Unión Europea constituye uno de los principales ámbitos de aplicación del principio de protección de la confianza legítima, toda vez que la referida aplicación retroactiva del ordenamiento pugna con el concepto de seguridad jurídica²¹. Al igual que sucede en el ámbito interno, los límites a la retroactividad del Derecho de la Unión Europea diferirán en función de que nos encontremos ante normas tributarias formales o sustantivas. Por lo que se refiere a la primera categoría, la retroactividad está perfectamente admitida, tal y como se puso de relieve en asunto *Tsapalos*, en el que el Tribunal de Justicia estableció que la

19 Sánchez Morón, M.: *Derecho Administrativo*, Tecnos, Madrid, 2007, p. 129.

20 STJUE de 5 de marzo de 2015, *Handelsbank*, C-585/13.

21 Rubio Díaz, P.: *La protección de la confianza legítima en Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, 2014, p. 120.

Directiva de asistencia mutua en materia de cobro de créditos²² resultaba igualmente aplicable respecto de aquellas deudas tributarias devengadas o reclamadas antes de que esta Directiva hubiese entrado en vigor²³.

Ahora bien, cuando nos encontramos ante normas tributarias sustantivas, la protección de la confianza legítima se configura como un límite frente a los efectos temporales que el legislador o la Administración hayan podido establecer al aprobar o modificar una determinada norma. Al igual que en el ámbito interno, la retroactividad de la regulación sustantiva obliga a distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, que afectaría a supuestos de hecho y situaciones ya concluidas antes de la entrada en vigor del tributo, y la retroactividad impropia o de grado medio, que incidiría en situaciones que se han podido producir una vez iniciado el periodo impositivo, pero en un instante anterior al devengo del tributo.

El primer pronunciamiento detallado del TJUE en relación con los efectos de la retroactividad en el ordenamiento tributario de la Unión se produjo con ocasión del asunto *Schloßstraße*²⁴. En el supuesto enjuiciado por el Tribunal de Justicia, una sociedad radicada en Alemania había soportado IVA vinculado con la adquisición de determinados bienes y servicios que le habían sido entregados o prestados para realizar determinadas operaciones inmobiliarias, respecto de las cuales una modificación normativa posterior a la entrega y previa al inicio de las operaciones de arrendamiento de inmuebles, le privó del

derecho a renunciar a la exención y, por ende, a la deducción del impuesto.

El 8 de marzo de 1991 la sociedad alemana había adquirido un derecho de superficie sobre un determinado terreno, solicitando asimismo una licencia de obras que no le fue concedida hasta el 27 de mayo de 1993. La intención probada de los socios, desde un primer momento, fue ceder en arrendamiento la construcción proyectada, que no fue finalizada hasta el mes de diciembre de 1994, como consecuencia del retraso en la concesión de la licencia. El inmueble construido fue arrendado finalmente, por una parte, como vivienda (39,38%), por otra, como estudio de arquitecto (13,96%) y finalmente a una entidad financiera (46,49%), que realizaba fundamentalmente prestaciones de servicios exentas de IVA. Al objeto de poder deducir el IVA soportado en las actividades previas al inicio de la actividad, la sociedad arrendadora renunció a la exención del IVA.

No obstante, a partir del 1 de enero de 1994, la normativa alemana eliminó la posibilidad de renunciar a la exención, con la consiguiente pérdida del derecho a la deducción. En un primer momento, la Administración tributaria alemana consideró deducible el IVA soportado por *Schloßstraße*. No obstante, en el marco de una comprobación posterior, varió su criterio inicial estimando que no era factible deducir el IVA soportado, en los años 1992 a 1994, en relación con el 46,49% del inmueble arrendado a la entidad financiera, toda vez que dicha posibilidad había sido suprimida por el legislador en la fecha previamente indicada. Asimismo, se le negó la posibili-

22 En aquel instante, la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976.

23 STJUE de 1 de julio de 2004, *Nikolakos Tsapalos* y otro, C-361/02 y 362/02.

24 STJUE de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße*, C-396/98.

dad de acogerse al régimen transitorio establecido a raíz de que el edificio no había empezado a construirse antes del 11 de noviembre de 1993, según se estipulaba en la regulación transitoria.

Pese a la existencia del mencionado régimen transitorio y a que el obligado tributario no había iniciado su actividad económica hasta finales del año 1994, una vez confirmada, por elementos objetivos, la intención de *Schloßstraße* de desarrollar, desde un primer momento, la mencionada actividad de arrendamiento con posterioridad a la finalización del inmueble (perjudicada a raíz de un retraso en la concesión de la licencia urbanística), la retroactividad motivada por la modificación normativa se consideró por el Tribunal contraria al principio de protección de la confianza legítima.

Como cabe observar, en el presente supuesto, a efectos de garantizar la deducibilidad del IVA soportado, el Tribunal de Justicia hace prevalecer el instante desde el que existe intención de desarrollar la actividad económica sobre la efectiva fecha de inicio de la misma. Se evita, de este modo, que la modificación operada por el legislador alemán perjudique las legítimas expectativas de la empresa arrendadora del inmueble, reaccionado frente a una inaceptable retroactividad propia o absoluta de la norma, pese a la existencia de un régimen transitorio, en relación con las cuotas de IVA soportadas entre 1992 y 1994. En todo caso, es oportuno señalar que la buena fe del obligado tributario, constatada por elementos objetivos, se erige en el pronunciamiento analizado en una condición *sine qua non* para que aquel pueda invocar válidamente la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica.

damente la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica.

Una situación sustancialmente distinta a la anterior es la que se aborda por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Goed Wonen*²⁵, en la que se analiza el «efecto anuncio» como posible justificación a la retroactividad de las normas tributarias. En este supuesto, el Gobierno de los Países Bajos había anunciado, mediante un comunicado de prensa fechado 31 de marzo de 1995, el contenido de una modificación normativa que entraría en vigor el 29 de diciembre de 1995, retro trayéndose sus efectos a la fecha del comunicado de prensa. De nuevo, la aplicación retroactiva de la norma incide en el derecho a la deducción del IVA por parte la entidad reclamante, circunstancia que se examina a la luz de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

A estos efectos, el Tribunal de Justicia recuerda que, como regla general, el principio de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que el punto de partida del ámbito de aplicación de una norma se fije en una fecha anterior a su publicación. No obstante, no se trata de una regla absoluta, admitiéndose la retroactividad siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados.

El Gobierno de los Países Bajos justificó el efecto retroactivo de la regulación que limitaba la deducción del IVA, tal y como se manifestaba en el comunicado informativo de 31 de marzo de 1995, en el temor de que las operaciones financieras se incrementaran considerablemente entre el momento en el que se decidió modifi-

25 STJUE de 26 de abril de 2005, *Stichting «Goed Wonen»*, C-372/02.

car la normativa holandesa y la fecha de entrada en vigor de esta.

A juicio del Tribunal, una retroactividad vinculada con el «efecto anuncio» puede llegar a ser compatible con el principio de protección de la confianza legítima. No obstante, siguiendo las alegaciones del Gobierno sueco, también personado en la causa, se establece que, al tratarse de una normativa nacional, para apreciar si se ha respetado debidamente la confianza legítima, es preciso tomar en consideración la forma habitual en la que la información previa a la adopción de la norma se viene difundiendo en el Estado miembros que la ha adoptado, así como la precisión de dicha comunicación en relación con las medidas que se pretenden adoptar²⁶. Dichas circunstancias habrán de tomarse en consideración necesariamente por el tribunal remitente, que deberá verificar si el texto informativo publicado en el mes de marzo permitían que los contribuyentes comprendiesen las consecuencias de la modificación normativa proyectada.

En el asunto *Enel Maritsa Iztok 3 AD* se plantea de nuevo al TJUE una situación de retroactividad auténtica, toda vez que la normativa aprobada por Hungría en el mes de diciembre de 2007 privaba al obligado tributario de la posibilidad de obtener intereses vinculados con la devolución del IVA y había sido aplicada por la Administración a una situación acontecida en un momento anterior a la entrada en vigor de la norma. El Tribunal de Justicia declaró que, en una situación como la planteada *«el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive con efecto retroactivo a un sujeto pasivo de un*

*derecho que tenía antes de esa modificación y en virtud del cual debía percibir intereses de demora sobre el importe del excedente del IVA que debía devolverse»*²⁷.

A la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, es posible concluir que el Tribunal de Luxemburgo ha configurado el principio de protección de la confianza legítima como un límite a la retroactividad que no goza de carácter absoluto, admitiéndose la extensión de los efectos de las normas a situaciones acontecidas antes de su entrada en vigor, siempre que lo justifique el fin perseguido y se respeten las expectativas legítimas de los administrados.

Desde la perspectiva de la tradición jurídica española, las situaciones de retroactividad auténtica o de grado máximo difícilmente podrán considerarse compatibles con el principio de protección de la confianza legítima por mucho que exista una situación que lo justifique, habida cuenta que atentarán contra derechos previamente reconocidos al obligado tributario, al afectar a situaciones acontecidas antes de la entrada en vigor de la normativa. Cuestión distinta es que dicha retroactividad se haga coincidir con el instante en el que la norma en cuestión comienza su tramitación parlamentaria, publicitándose su contenido a través de su inclusión en el BOCG, o mediante la publicidad que el Gobierno o la Administración puedan darle al cambio proyectado, supuestos en los que el TJUE ha admitido la compatibilidad con el Derecho de la Unión.

* * *

Lo señalado hasta el momento resulta coherente con la jurisprudencia

26 STJUE de 26 de abril de 2005, *Stichting «Goed Wonen»*, C-372/02, apartado 43.

27 STJUE de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, C-107/10, apartado 40.

cia del Tribunal Constitucional español en materia de seguridad jurídica y retroactividad de las normas. Ahora bien, el doble requisito al que el TJUE condiciona la aplicación retroactiva de las normas tributarias (justificación razonable del fin perseguido con la extensión de efectos a situaciones pretéritas y respeto de las expectativas legítimas de los administrados) nos invita a cuestionar su compatibilidad con la doctrina del Tribunal Constitucional español que admite la retroactividad impropia cuando se produce la modificación del tributo mientras transcurre el periodo impositivo.

Quiere con ello decirse que, desde la óptica del Derecho de la Unión, a diferencia de lo que ha acontecido en España, al ponderarse los distintos bienes en juego, estimamos que la existencia de una necesidad presupuestaria imperiosa de un Estado miembro o la voluntad de alcanzar una mayor justicia tributaria²⁸ no será suficiente, por sí sola, para justificar la retroactividad de una medida aplicable a conductas acontecidas antes del cambio normativo, toda vez que las motivaciones de esta naturaleza tradicionalmente no han sido consideradas por el Tribunal de Justicia como razones de interés general que permitan justificar bien la aplicación de normas antiabuso de los Estados contrarias a las libertades fundamentales (pérdida de ingresos fiscales)²⁹, o bien para limitar los efectos temporales de los pronunciamientos del TJUE (repercusiones económicas graves)³⁰.

Este planteamiento se ha visto confirmado por el Tribunal de Luxemburgo en el caso *Admiral Gaming Network* en el que se declara que cuando un Estado invoca razones imperiosas de interés general para justificar una normativa que puede obstaculizar el ejercicio de una libertad garantizada por el TFUE, esta justificación debe interpretarse también a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión Europea y, especialmente, del principio de protección de la confianza legítima. De este modo, la normativa nacional de que se trata solo podrá acogerse a las excepciones de interés general previstas si resulta conforme con dicho principio³¹.

Como cabe observar, a diferencia del Tribunal Constitucional, que en su análisis de ponderación ha llegado a justificar la cesión del principio de seguridad jurídica cuando concurre una motivación suficiente de interés general, como las necesidades financieras del Estado o la justicia tributaria, el Tribunal de Luxemburgo funda su análisis de adecuación al Derecho originario de la Unión en una premisa que cabe considerar antagónica. En efecto, según advierte el TJUE en el asunto *Admiral Gaming Network*, incluso a pesar de que concurren las mencionadas razones de interés general para justificar una quiebra de alguna de las libertades fundamentales, la medida tributaria enjuiciada debe respetar las exigencias de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

La regulación de situaciones que se extienden a lo largo del tiempo y gozaban de un determinado tratamiento o

28 STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13º.

29 STJUE de 11 de marzo de 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, apartado 60.

30 STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora S.L.*, C-82/12, apartado 39.

31 STJUE de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network Srl*, asuntos acumulados C-475/20 a C-482/20, apartado 60.

beneficio fiscal podrá suscitar igualmente supuestos de retroactividad impropia. En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia ha admitido la posibilidad de que los administrados invoquen el principio de protección de la confianza legítima cuando la actuación de la autoridad nacional le haya infundido fundadas esperanzas de que el régimen fiscal debe ser mantenido. En concreto, el legislador nacional puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera³².

Según ha señalado expresamente el Tribunal de Justicia, el obligado tributario no puede confiar en una ausencia total de modificaciones legislativas, tan solo puede impugnar las medidas de aplicación de tales modificaciones³³. Por consiguiente, el principio de seguridad jurídica no permite invocar al administrado que no se produzcan cambios normativos, sino que requiere que el legislador tome en consideración las situaciones especiales de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas³⁴.

Tales circunstancias especiales parecen concurrir en el asunto *Plantanol*, en el que el legislador nacional derogó anticipadamente un régimen de exención fiscal respecto al que

había indicado con anterioridad, en dos ocasiones, mediante distintas disposiciones normativas, que se mantendría en vigor hasta una fecha de vencimiento posterior claramente establecida.

Como ha establecido el TJUE, debe admitirse que, para un operador económico que hubiera iniciado sus actividades bajo el vigencia de un régimen de exención fiscal aplicable los biocarburantes y que, a tal fin, hubiera realizado inversiones costosas, una supresión anticipada de ese régimen puede afectar considerablemente a sus intereses, máxime cuando ésta se efectúa de un modo súbito e imprevisible, sin darle el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa. La competencia para determinar si un operador prudente y diligente podía prever la posibilidad de supresión de la exención corresponderá al Tribunal remitente, que deberá tener en cuenta la vías de información normalmente empleadas por el Estado miembro que suprime la exención y las circunstancias concretas del supuesto.³⁵

Por consiguiente, en el supuesto de que puedan resultar afectadas situaciones pretéritas, basadas en la confianza del obligado tributario respecto a la perdurabilidad de un determinado régimen o beneficio fiscal, los sujetos pasivos deberán disponer de un período de adaptación, cuando la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obligue a efectuar ajustes económicos consiguientes³⁶. En todo caso, es obligado señalar que el TJUE no parece especial-

32 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C-487/01 y C-7/02, apartado 70

33 Sentencia del TJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, apartado 81.

34 STJUE de 7 de junio de 2005, *VEMW y otros*, C-17/03.

35 STJUE de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, C-201/08, apartado 52.

36 STJUE de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, apartado 8.

mente proclive a reconocer un amplio alcance a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en situaciones de retroactividad impropia como las descritas.

En efecto, en el asunto *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey*, suscitado a raíz de una modificación de la normativa alemana del IVA que alteraba el régimen de regularización aplicable en el IVA a los bienes de inversión, que ya había sido considerado «razonable» por el Tribunal Supremo alemán del Estado miembro en cuestión, declaró que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que deben presidir la interpretación de la normativa del IVA, no impiden en principio que el legislador nacional modifique la normativa interna por la que se dé ejecución al Derecho de la Unión³⁷.

Cuestión distinta será que lo que se acometa por el legislador sea una modificación de los plazos de prescripción, particularmente en el ámbito de la devolución de ingresos indebidos, en cuyo caso los nuevos plazos han de tener una duración razonable, debiendo prever la normativa un régimen transitorio que permita a los obligados tributarios disponer de un plazo suficiente, tras la adopción de la normativa, para presentar las solicitudes de devolución a las que hubiesen tenido derecho conforme a la anterior regulación³⁸.

Una vez sentado lo anterior, corresponde ahora pronunciarse específicamente en relación con la adecuación del ITSGF con el principio de protección de la confianza legítima, en los términos en lo que este ha sido interpretado por el TJUE.

En este sentido es obligado hacer referencia a que los obligados tributarios tuvieron noticia del proyectado ITSGF, por primera vez, el 18 de noviembre de 2022, fecha en la que fue publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales la enmienda 99 a la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y de establecimientos financieros de crédito³⁹.

El texto de dicha proposición de Ley se aprobó definitivamente en el Congreso de los Diputados el 24 de noviembre de 2022 y la votación en el Senado se produjo el día 21 de diciembre de 2022. Finalmente, el 28 de diciembre de 2022 fue publicada en el Boletín Oficial del Estado la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, mediante la que finalmente se aprueba el ITSGF, entrado en vigor el impuesto al día siguiente de su publicación⁴⁰.

Dado su carácter temporal, en virtud de lo establecido en el apartado veintiocho del artículo 3 de la Ley 38/2022, el ITSGF resulta aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue

37 STJUE de 9 de junio de 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR*, C-332/14.

38 STJUE de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, apartado 38.

39 Previamente, el 4 de abril de 2022, el Grupo Parlamentario Confederal de Unidas Podemos-En Comú Podem-Galicia en Común había presentado una proposición de Ley del Impuesto sobre la titularidad, tenencia, disponibilidad, disfrute o uso de bienes o derechos por personas con grandes fortunas (BOCG de 22 de abril de 2022), que no fue aprobada por el Parlamento. Su configuración era distinta al actualmente vigente, toda vez que se pretendía la creación de un impuesto para las grandes fortunas, de más de 10 millones de euros, complementario al impuesto sobre el patrimonio, con ocho tramos y tipos marginales de entre el 3,6 % y el 5 %.

40 Disposición final octava de la Ley 38/2022.

el impuesto a partir de la fecha de su entrada en vigor. Habida cuenta que el devengo se ha fijado por el legislador el día 31 de diciembre, el primer devengo del impuesto se produjo el día 31 de diciembre de 2022, esto es, dos días después de la entrada en vigor del nuevo impuesto.

En este escenario, y a efectos de valorar adecuadamente una eventual quiebra de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, es importante precisar que, en nuestra opinión, el ITSGF es un impuesto instantáneo⁴¹. A raíz de su naturaleza, no resultará aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, previamente expuesta, relativa a la retroactividad impropia o de grado medio de las normas tributarias, que requiere la modificación normativa haya acontecido, de forma gravosa para el obligado tributario, durante el transcurso del periodo impositivo.

Ahora bien, dado que la indisimulada finalidad principal del ITSG es resucitar la imposición patrimonial de determinados contribuyentes, con capacidad económica elevada, a los que les resulta aplicable la normativa aprobada por determinadas Comunidades Autónomas que habían renunciado a agotar la capacidad recaudatoria del Impuesto sobre el Patrimonio cedido por el Estado, resulta difícilmente cuestionable que la nueva figura tributaria, a raíz de su imprevisibilidad para los ciudadanos, vulnera los principios de seguridad jurí-

dica y protección de la confianza legítima amparados tanto por Constitución como por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

De la configuración del ITSGF se desprende que, pese a encontrarnos ante un impuesto instantáneo cuyo devengo se fija el último día del año, en su configuración concurren determinados elementos temporales que, a raíz de su sorpresiva aprobación, prácticamente contigua a la fecha de devengo, habrán impedido a determinados contribuyentes una lícita planificación de su imposición patrimonial que, sin embargo, se encontraba perfectamente al alcance de aquellos sujetos pasivos a los que le resultaba de aplicación una normativa autonómica en la que no se incorporaban beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Patrimonio.

En efecto, normas como las relativas a la exención de la empresa familiar (las sociedades de cartera no podrán tener la condición de entidad patrimonial durante 90 días del año natural)⁴², así como las correspondientes a la valoración de depósitos en cuentas corriente o de ahorro (saldo medio del último trimestre del año si es mayor que el saldo a la fecha del devengo)⁴³ y de acciones negociadas en mercados organizados (cotización media del último trimestre)⁴⁴, todas directamente aplicables en el ITSGF, habrán impedido a los contribuyentes adaptarse y reaccionar ante este remede estatal del Impuesto sobre el Patrimonio⁴⁵.

41 No obstante, Orón Moratal ha precisado, tomando en consideración los elementos de periodicidad presente en el ITSGF, que se trata de un impuesto periódico de devengo instantáneo. Orón Moratal, G., «El dudoso devengo del impuesto temporal de las grandes fortunas», *Cinco Días*, 3 de marzo de 2023.

42 Art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

43 Art. 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

44 Art. 13 de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

45 En este sentido, vid. Alonso González, L.M., «Legislando en fraude de ley: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., pp.

A lo anterior se añade que el Impuesto sobre el Patrimonio y el ITSGF son gravámenes que someten a imposición a los obligados tributarios tanto por obligación personal como real, por lo que aquellos contribuyentes no residentes en España que hubiesen tomado la decisión de trasladar su residencia a nuestro país en el año 2022, verán afectados sus intereses en relación con sus inversiones, pues podrán haberse visto privados de cualquier margen maniobra para articular su patrimonio tomando en consideración las distintas economías de opción previstas en el ITSGF, por mor de su constante reenvío a la Ley 19/1991, como consecuencia de la tardía fecha en la que se inició la peculiar tramitación parlamentaria y, por ende, fue aprobado el nuevo impuesto.

Como cabe observar, en virtud de lo anterior, concurre una relevante diferencia de trato entre los contribuyentes residentes en aquellas Comunidades Autónomas en las que sí se aplicaba el Impuesto sobre el Patrimonio, que habrán podido optimizar la imposición patrimonial al ser conscientes de la aplicación de dicha norma, frente a aquellos sujetos pasivos del ITSGF residentes en otros Estados miembros o en terceros Estados, que verán afectado su derecho a la libre circulación de capitales, previsto en el artículo 63 del TFUE, invocable también por contribuyentes residentes en terceros Estados.

Según se ha señalado previamente, la referida restricción de la libre circulación de capitales, propiciada por

el diferente tratamiento otorgado a los sujetos pasivos no residentes de cara a planificar su tributación por el ITSGF, en relación con la situación de los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal, difícilmente puede justificarse, a la luz de la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo, como consecuencia de motivos de interés general como la necesidad de allegar nuevos recursos públicos o una mayor justicia tributaria.

Pero incluso si se llegase a la conclusión de que tales justificaciones a la restricción de la libre circulación de capitales resultan válidas, la afectación de la seguridad jurídica se pone especialmente de relieve en aquellos supuestos en los que el contribuyente que haya adquirido la residencia fiscal en España en el año 2022 y cuenta con patrimonio radicado en otros Estados —donde muy probablemente no resultaba gravada su titularidad, al tratarse de una figura tributaria en claro retroceso en el panorama comparado—, se haya informado previamente a desplazarse a nuestro país de las obligaciones fiscales que lleva aparejado el mencionado cambio de residencia⁴⁶.

La aplicación del ITSGF en este contexto, en el que habrá sido nula la capacidad de reacción del contribuyente para conformar su patrimonio (en buena parte de las ocasiones podrá estar mayoritaria o exclusivamente radicado fuera de España) conforme a las alternativas legalmente previstas para optimizar la imposi-

32 y 33; García Novoa, C., «Los visos de inconstitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (impuesto de solidaridad)», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, op. cit., p. 62 y 63 y Ruiz Gallud, S., «El nuevo impuesto sobre el patrimonio: los pies de barro de una figura política sin fundamento jurídico no económico», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1, 2023, p. 113 y 114.

46 Según se declara en el apartado 60 de la reciente STJUE de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network Srl*, asuntos acumulados C-475/20 a C-482/20, «(c)on carácter preliminar y por lo que se respecta a la aplicabilidad del referido principio, hay que recordar que, cuando un Estado miembro

ción por dicho concepto, evidencia la arbitrariedad del legislador y la quiebra de la confianza legítima que deriva de la configuración temporal del ITSGF.

A mayor abundamiento, es oportuno señalar que, a nuestro juicio, los titulares de acciones o participaciones de entidades no residentes que son titulares de inmuebles en España resultan igualmente afectados por una inaceptable quiebra tanto de su derecho a la libre circulación de capitales como del principio de protección de la confianza legítima. Tras la modificación operada por la Ley 38/2022, la Ley del 19/1991 establece una presunción legal por la que se considerarán situados en territorio español, los valores representativos de los fondos propios de cualquier entidad –residente o no–, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en más de un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en territorio español, resultando aplicable este punto de conexión en las dos figuras que, en la actualidad, gravan la imposición patrimonial en nuestro país. Por supuesto, sin perjuicio de lo que dispongan los tratados internacionales firmados por España en materia de fiscalidad⁴⁷.

Con anterioridad a la incorporación de este precepto en nuestro orde-

namiento, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) había considerado que la titularidad de participaciones en entidades no residentes con sustrato inmobiliario, en la medida en que el titular tuviese la condición de no residente en España, no está sujeta al Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto, la contestación vinculante de la DGT de 21 de diciembre de 2011⁴⁸ señaló lo siguiente:

«Sin embargo, en el caso de tratarse de la titularidad por un no residente de acciones o participaciones en el capital de una sociedad extranjera, que sería la titular, entre otros, del inmueble sito en España, no existe sujeción al impuesto patrimonial español ni, consiguientemente, procede plantearse la exención de dicho inmueble conforme a la citada Ley 19/1991».

El criterio expresado en esta consulta se vio modificado por la DGT en cuatro consultas posteriores: 21 de marzo de 2013⁴⁹, 6 de septiembre de 2013⁵⁰, 30 de mayo de 2014⁵¹ y 14 de enero de 2016⁵², considerando de forma muy cuestionable que las participaciones de una sociedad no residente cuyo activo estaba compuesto mayoritariamente por inmuebles radicados en España eran de fuente española citando para ello el artículo 21.4 del CDI Alemania-España⁵³.

invoca razones imperiosas de interés general para justificar una normativa que puede obstaculizar el ejercicio de una libertad garantizada por el Tratado FUE, esta justificación debe interpretarse también a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión y, especialmente, del principio general de protección de la confianza legítima. De este modo, la normativa nacional de que se trata solo podrá acogerse a las excepciones previstas si es conforme con dicho principio (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary* y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartados 74 y 75 y jurisprudencia citada).

⁴⁷ Vid. Disposición Final Tercera de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

⁴⁸ V2982-2011.

⁴⁹ V0905-13.

⁵⁰ V2675-13.

⁵¹ V1452-14.

⁵² V0093-16.

⁵³ Sobre esta cuestión, cfr. Vega Borrego, F.A., «Impuesto sobre Grandes Fortunas, no residentes y Derecho europeo», *Libertades comunitarias y Derecho tributario*. Monográfico Nueva Fiscalidad, 2023.

No obstante, en una contestación vinculante posterior, de 14 de noviembre de 2019⁵⁴, dictada en un supuesto análogo en el que no resultaba aplicable un convenio para evitar la doble imposición, la DGT declaró que no era de fuente española la participación en una sociedad no residente, a pesar de que la misma fuera la única propietaria del capital de una sociedad limitada española, cuyo único activo es un bien inmueble de carácter residencial localizado en España. Dicho criterio fue refrendado ulteriormente por el Centro Directivo en pronunciamientos posteriores en los que concurría la aplicación de un convenio de doble imposición⁵⁵.

Más recientemente la DGT ha dictado, con fecha 13 de septiembre de 2022, una resolución vinculante que afecta a las personas físicas no residentes en España que poseen inmuebles en este país de forma indirecta, es decir, a través de entidades extranjeras. Mediante esta resolución, la DGT confirma que la tenencia de acciones o participaciones en entidades no residentes, que posean directa o indirectamente inversiones inmobiliarias en España, no genera tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁶.

De lo anterior se colige que, a mediados de septiembre de 2022, un contribuyente no residente en España podía acometer una inversión en inmuebles radicados en territorio español a través de una entidad no residente, bajo la confianza legítima de que, sin necesidad de cumplir los requisitos previstos para la exención que contempla el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, dicha titularidad indirecta de los inmuebles no resultaría gra-

vada en España por el Impuesto sobre el Patrimonio.

Como cabe apreciar, la aprobación del ITSGF y el nuevo punto de conexión fijado por el legislador español a través de la Ley 38/2022 frustran por completo la fundada y lícita expectativa de los no residentes de no resultar gravados por la titularidad indirecta del patrimonio propiciada, por una parte, por la posición de la DGT previamente expuesta y, por otra, por la pasividad del legislador a estos efectos hasta las postrimerías del año 2022.

Este planteamiento es perfectamente extensible a aquellos contribuyentes no residentes en España que cuentan con patrimonio radicado fundamentalmente en las Comunidades Autónomas que han bonificado la imposición patrimonial, toda vez que la cuota del impuesto cedido, por obligación real, puede verse alterada por la regulación de las Comunidades Autónomas, en la medida en que el contribuyente tiene la opción de aplicar la normativa autonómica con la que su patrimonio español cuenta con los vínculos más estrechos⁵⁷.

La diferencia de trato entre contribuyentes residentes sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio, que habrán podido dotar a su actividad inmobiliaria de una forma empresarial que garantiza la aplicación de la exención prevista en el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, y aquellos contribuyentes no residentes que no habrán sentido dicha necesidad ante la convicción de que la titularidad indirecta de las participaciones no esta sujeta a dicho impuesto, en virtud de lo seña-

54 V3178-19.

55 Contestación vinculante de la DGT de 9 de julio de 2021, V2070-21.

56 La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 3 de diciembre de 2020, recurso 45/2019, también declara la no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio en estos supuestos.

57 Disposición adicional cuarta de la Ley 19/1991, de 6 de junio.

lado por la DGT hasta finales del mes de septiembre de 2022, hace aflorar una nueva restricción a la libre circulación de capitales.

Tal diferenciación no puede pretender justificarse válidamente en función de la autoproclamada finalidad recaudatoria o en los objetivos de justicia tributaria (pacto de rentas) en los que se funda la Ley 38/2022 al modificar la imposición patrimonial en nuestro país. En primer lugar, porque la obtención de nuevos ingresos fiscales por el Estado no parece ser el objetivo esencial para el legislador. En segundo lugar, tampoco la eficacia recaudatoria de la medida puede considerarse significativa en términos globales (1.868 millones de euros en 2022)..

Según hemos advertido previamente, el TJUE no es especialmente proclive a considerar la reacción legislativa frente a una pérdida de ingresos fiscales como un criterio de interés general susceptible de justificar una quiebra de las libertades fundamentales sobre los que se construye el Derecho de la Unión Europea. Esto nos conduce a considerar, desde la perspectiva de las garantías que brinda al obligado tributario el Derecho de la Unión, en este caso extensibles a residentes en terceros Estados, que el ITSGF y la modificación operada en el punto de conexión del IP constituyen una restricción a la libre circulación de capitales no justificada.

Pero incluso en el supuesto de que se alcanzase una conclusión distinta en relación con la validez de tales justificaciones de la restricción a la libre circulación de capitales expuesta, el mencionado nuevo punto de conexión del Impuesto sobre el Patrimonio y del ITSGF vulneran el derecho de los contribuyentes no residentes de saber a qué atenerse. A nuestro juicio, el legislador ha generado un nuevo marco normativo

impredecible, que compromete significativamente la toma de decisiones de personas y empresas, afectando gravemente la confianza legítima de los contribuyentes no residentes propiciada por las diversas contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributo relacionadas con la no sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio de la titularidad de inmuebles en España por entidades no residentes.

Como hemos señalado previamente, a diferencia del Tribunal Constitucional español, la jurisprudencia del TJUE hace prevalecer la seguridad jurídica y, por ende, la confianza legítima de los obligados tributarios sobre las eventuales razones de interés general susceptibles de justificar la apresurada implantación de un determinado tributo (v. gr.: necesidades recaudatorias, justicia tributaria). Al mismo tiempo, en determinadas situaciones, el Tribunal de Luxemburgo garantiza a los contribuyentes un periodo de adaptación ante determinados cambios normativos, que el caso del ITSGF se nos antoja inexcusable, toda vez que en el año 2022, en las situaciones previamente descritas, se ha privado a sus sujetos pasivos de oportunidades de lícita planificación fiscal de las que sí han disfrutado los obligados tributarios residentes en aquellos territorios en los que el potencial recaudatorio del Impuesto sobre el Patrimonio no se había visto desvirtuado por la normativa autonómica.

A la luz de todo lo anterior, consideramos que, en los supuestos antes señalados, debe prevalecer el estándar de protección de la confianza legítima que deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo previamente expuesta frente al establecido hasta la fecha por el Tribunal Constitucional español en las cuatro sentencias relativas al ITSGF citadas al inicio del presente trabajo.

Estudios

AUTORES

Jesús Moas Ydoate

Miguel García Prieto

Fernando Muñoz Leal

Teresa Morales Gil

Estefanía Álvarez Menéndez

Marco Antonio Rodrigo Ruiz



UNA VUELTA DE TUERCA MÁS A LA TRIBUTACIÓN EN ITPAJD DE LA ASUNCIÓN DE DEUDA EN APORTACIONES NO DINERARIAS DE INMUEBLES HIPOTECADOS: PROYECCIÓN DEL DERECHO DE LA UE SOBRE SITUACIONES INTERNAS Y NECESARIA MATIZACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Jesús Moas Ydoate

Abogado en Uría Menéndez

Asociado de la AEDAF

(España)

Miguel García Prieto

Abogado en Uría Menéndez

(España)

Title

Another twist in the taxation of non-monetary contributions of properties and mortgage debt for the purposes of Spanish transfer tax, capital duty and stamp duty: the projection of EU law onto domestic situations and the need for clarification of the Spanish Supreme Court's case law

Resumen

El presente trabajo propone el estudio, desde una perspectiva novedosa, de la tributación de las ampliaciones de capital realizadas mediante la aportación de activos inmobiliarios y su correspondiente deuda hipotecaria con acogimiento al régimen de neutralidad fiscal. Se trata de un tipo de operación de reorganización empresarial habitual en el mercado inmobiliario español y cuyo tratamiento fiscal ha dado lugar a un importante volumen de controversias, con varias sentencias del Tribunal Supremo en un sentido por lo general desfavorable al contribuyente.

Tras una recapitulación exhaustiva de su marco legal y de los pronunciamientos jurisdiccionales emitidos hasta la fecha acerca de estas operaciones, se propone una línea argumental alternativa a la analizada hasta ahora por nuestros tribunales, basada en la normativa comunitaria y la jurisprudencia

sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la proyección de su propia jurisprudencia sobre situaciones de Derecho interno de los Estados miembros (en particular, su «doctrina *Dzodzi*»).

Con base en ese análisis, el trabajo sugiere la necesidad de que el Tribunal Supremo aclare o matice su jurisprudencia en esta materia, para confirmar el tratamiento aplicable a las aportaciones no dinerarias especiales de inmuebles con deuda, a la luz de la jurisprudencia *Dzodzi* del TJUE.

Palabras clave

Fiscalidad indirecta; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; aportaciones de capital; Directiva de concentración de capitales; régimen especial de neutralidad fiscal; aportaciones no dinerarias especiales; armonización espontánea; Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Abstract

This paper proposes the study from a novel perspective of the indirect-tax treatment of capital increases carried out through the contribution of properties and the corresponding mortgage debt under the Spanish tax rollover regime for corporate reorganisation transactions. This type of business reorganisation is common in the Spanish real estate market and its tax treatment has given rise to a significant amount of tax litigation and several Supreme Court rulings, generally unfavourable to the taxpayer.

After an exhaustive recapitulation of the legal framework applicable to these transactions and the judicial rulings issued to date on the matter, the paper proposes an alternative line of argument to that analysed so far by Spanish courts, based on European Union legislation and on the Court of Justice of the European Union's case law on the harmonising effects of its own judgments on purely internal situations of member States' law (in particular, its «*Dzodzi* doctrine»).

Based on this analysis, the authors suggest the need for the Spanish Supreme Court to amend or clarify its case law in this area in order to confirm the treatment applicable to «special» non-monetary contributions of properties and debt, in light of the CJEU's *Dzodzi* line of cases.

Keywords

Indirect taxation; Transfer Tax; Stamp Duty; Capital Duty; capital contributions; Capital duty Directive; special tax rollover regime; special non-monetary equity contributions; spontaneous harmonisation; Court of Justice of the European Union.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 5-10-2023/Fecha de revisión: 29-02-2024

Cómo referenciar: Moas Ydoate, J., García Prieto, M. (2024). Una vuelta de tuerca más a la tributación del ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados: proyección del Derecho de la UE sobre situaciones internas y necesaria matización de la jurisprudencia del TS. *Revista Técnica Tributaria* (144), 27-67

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes y planteamiento
 - 2.1. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre tributación en ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados
 - 2.2. Las aportaciones no dinerarias amparadas por el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y su posición singular frente al ordenamiento de la Unión Europea
 - 2.3. La problemática aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo a aportaciones no dinerarias especiales
3. Unas pinceladas adicionales sobre el concepto de aportación no dineraria especial y su incardinación en el TRLITP
 - 3.1. Definición y delimitación en la normativa del Impuesto sobre Sociedades
 - 3.2. Marco normativo de su tratamiento a efectos del ITPAJD
4. Una visión más detallada de la controversia que pretende zanjar la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo
 - 4.1. La posición de la Administración tributaria
 - 4.2. El criterio de los Tribunales de Justicia
 - 4.3. Las aportaciones no dinerarias especiales en el marco de la jurisprudencia del Tribunal Supremo
5. La imposición indirecta sobre la concentración de capitales en el Derecho de la Unión Europea: Directiva 2008/7
 - 5.1. Origen, finalidad y contenido
 - 5.2. La interpretación jurisprudencial, teleológica y expansiva, del alcance y contenido de la Directiva 2008/7
 - 5.3. Acogimiento en el ordenamiento español de la Directiva 2008/7 y la jurisprudencia del TJUE al respecto
6. Dudas interpretativas bajo el estado actual de la cuestión; la jurisprudencia Dzodzi como clave de su resolución
 - 6.1. La tensión entre una lectura finalista del TRLITP y la posición del Tribunal Supremo

6.2. La jurisprudencia Dzodzi del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

6.3. Aplicación de la jurisprudencia Dzodzi en las situaciones aquí analizadas

7. Conclusiones

8. Listado de acrónimos y abreviaturas

9. Referencias bibliográficas

10. Principal normativa citada

11. Jurisprudencia citada

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de Joven talento en la XXIV edición del Premio AEDAF 2023.

En agradecimiento a Javier de la Cueva

1. Introducción

La tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, «ITPAJD») de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados es una cuestión que ha generado un número no menor de litigios y, con ello, de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales. Destacan las ya numerosas sentencias del Tribunal Supremo al respecto en sede de casación.

No obstante, y aunque pueda parecer llamativo, esos pronunciamientos no han abordado específicamente la tributación de estas operaciones cuando la operación en cuyo marco se dé la asunción de deuda sea una de las llamadas aportaciones no dinerarias «especiales», reguladas en el artículo 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «LIS») y comprendidas bajo el ámbito de aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades (el «Régimen Especial de Neutralidad Fiscal»)¹.

El punto de partida de este trabajo es que, en nuestra opinión, el desarrollo jurisprudencial de esta materia debería completarse con un pronunciamiento claro y específico sobre el tratamiento de estas operaciones, en el que el Tribunal Supremo matice o aclare la jurisprudencia existente.

A estos efectos, consideramos que resulta clave que tal pronunciamiento se base en una valoración ajustada del Derecho de la Unión Europea aplicable y de sus implicaciones para estas situaciones. Para tal valoración, a su vez, somos de la opinión de que es fundamental una línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativamente desconocida para nuestra jurisprudencia –la llamada «jurisprudencia *Dzodzi*»– que, a nuestro parecer, podría contener la clave para abordar esta cuestión.

A continuación, por tanto, expondremos en mayor detalle el punto del que parte nuestra reflexión y sus antecedentes inmediatos, con especial referencia a la jurisprudencia europea existente a la que nos referimos. También analizaremos la definición de las operaciones en las que se centra este análisis –las

¹ Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

aportaciones no dinerarias (especiales)– y el marco normativo que regula su tratamiento fiscal.

Posteriormente, se recapitulará el desarrollo de la controversia que dio pie a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, poniéndola en contraste con otros pronunciamientos del Alto Tribunal para identificar el origen de la tensión que, en nuestro entendimiento, exige un pronunciamiento específico adicional a los ya existentes.

Pasaremos a continuación a explorar el impacto del Derecho de la UE sobre las situaciones a las que nos referimos, mediante una referencia a la normativa comunitaria en materia del gravamen indirecto de la concentración de capitales.

Por último, conectaremos los puntos anteriormente señalados para proponer la que, según la tesis central de este trabajo, es la clave en que debería basarse la necesaria matización de nuestra jurisprudencia: la jurisprudencia *Dzodzi* y su proyección sobre estos casos a la vista de la normativa española aplicable.

2. Antecedentes y planteamiento

2.1. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre tributación en ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados

El 1 de julio de 2013, con su sentencia en el recurso n.º 713/2012, el Tribunal Supremo se pronunció por primera vez sobre la tributación en el ITPAJD de operaciones de constitución de sociedades o ampliación de capital mediante la aportación no dineraria de bienes inmuebles hipotecados, conjuntamente con las deudas que los gravan y que están garantizadas con tales hipotecas.

Mediante este tipo de operación, nada infrecuente en nuestro ordenamiento y práctica jurídica y comercial como vía de capitalización de una entidad –especialmente, como es natural, en el ámbito del mercado inmobiliario–, la sociedad beneficiaria de la aportación adquiere como contravalor del aumento de sus fondos propios tanto los activos como los pasivos u obligaciones que los gravan, que habitualmente corresponden a la financiación incurrida por el aportante en un momento anterior para facilitar su adquisición.

El socio o los socios aportantes, por su parte, reciben en contraprestación acciones o participaciones de la sociedad adquirente (o un incremento del valor de la participación que ostentaban ya previamente) por un importe equivalente al valor neto de lo aportado –esto es, por la diferencia entre el valor real de los activos y el de los pasivos u obligaciones que los gravan–.

El exceso del valor real de las fincas aportadas sobre ese valor neto no viene respaldado por el incremento de los fondos propios de la entidad beneficiaria, sino que encuentra su contrapartida en la deuda asumida por la entidad adqui-

rente. Esta operación implica, por tanto, la subrogación de la sociedad en la posición deudora del aportante, anterior obligado.

En la sentencia del 1 de julio de 2013, atendiendo a esa dicotomía en la contrapartida contable de la aportación no dineraria, el Tribunal Supremo consideró que, mediante la operación objeto del debate, se habían producido (aunque en unidad de acto) dos negocios jurídicos distintos entre los que era necesario distinguir: *«por un lado, se amplió el capital social y, por otro, se aportaron bienes en asunción de deuda, puesto que del valor de los aportados se descontó la suma pendiente de pago»*.

En consecuencia, el Tribunal confirmó la sentencia de instancia –avalando también, por extensión, la liquidación practicada por la Administración tributaria en el caso de autos y, además, posicionándose a favor de la tesis adoptada por algunos Tribunales Superiores de Justicia², frente al criterio adoptado por otros³–.

En efecto, la decisión adoptada por el Tribunal Supremo en esta sentencia se oponía a la interpretación que habían realizado determinados Tribunales Superiores de Justicia, que defendían la calificación unitaria de este tipo de operaciones y su necesario tratamiento como sujetas pero exentas de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD («OS») en virtud *«del efecto magnético de la operación societaria central»*⁴. La síntesis de esa interpretación es que estaríamos ante dos actuaciones inescindibles que constituyen un único negocio jurídico, tienen también una única causa y están encaminadas a la transmisión de un bien o conjunto de bienes, siendo la asunción de deuda parte del precio y consecuencia necesaria de aquella aportación⁵. Por tanto, a diferencia del Tribunal Supremo, los Tribunales Superiores de Justicia que se habían posicionado en defensa de esta interpretación concluían que la respuesta más adecuada a la naturaleza de la operación celebrada consiste en apreciar la existencia de una sola convención –de carácter societario– a la que solo puede exigirse un único gravamen.

El criterio sentado por el Tribunal Supremo en esta primera sentencia sobre la materia ha sido, desde entonces, reiterado y complementado por sentencias adicionales en un sentido idéntico o análogo, tal y como se detallará más adelante en este trabajo.

2 *vid.* en este sentido, como exponentes de la postura avalada por el Alto Tribunal, las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia de las Islas Baleares (26 de junio y 16 de diciembre de 2009, recursos n.º 410/2207 y 70/2008; 23 de junio, 22 de julio y 22 de diciembre de 2010, recursos n.º 15/2008, 322/2008 y 260/2008; 22 de junio y 22 de noviembre de 2011, recursos n.º 290/2008 y 825/2009), de la Comunidad Valenciana (20 de septiembre de 2011, recurso n.º 504/2009), de Madrid (20 de mayo de 2011, recurso n.º 86/2009; 23 de enero de 2012, recurso n.º 845/2009; 11 de abril, 4 de junio y 4 de octubre de 2013, recursos n.º 83/2011, 208/2011 y 479/2011; 30 de enero de 2019, recurso n.º 89/2018), de Aragón (16 de marzo de 2011, recurso n.º 2/2010) y de Canarias (18 de junio de 2019, recurso n.º 402/2017).

3 *vid.*, como exponentes de la tesis contraria (es decir, de la existencia de una única convención: el aumento de capital o constitución de la sociedad, como se expone), los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (9 y 22 de julio de 2010, recursos n.º 610/2008 y 483/2008) y de la Comunidad Valenciana (17 de diciembre de 2009, 12 de julio de 2010 y 24 de enero de 2011, recursos n.º 577/2009, 576/2009 y 3198/2008).

4 Sánchez Manzano, p. 10.

5 Miñana Climent, pp. 2-5.

No obstante, esta línea jurisprudencial no ha zanjado por completo la controversia en cuanto al tratamiento en ITPAJD de las operaciones a las que se refiere la sentencia. Al contrario, tanto la propia redacción de algunas de esas sentencias posteriores como los votos particulares que una parte de los magistrados de la Sala Tercera formularían al respecto; los comentarios doctrinales sobre esta jurisprudencia e incluso algunos pronunciamientos judiciales dictados con posterioridad a la sentencia de 1 de julio de 2013⁶ apuntan a que persisten ciertas dudas sobre la solución alcanzada por el Tribunal Supremo o, al menos, sobre si es conforme a Derecho extender su aplicación a cualquier supuesto de aportación no dineraria de activos hipotecados y de los pasivos hipotecarios correspondientes.

2.2. Las aportaciones no dinerarias amparadas por el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y su posición singular frente al ordenamiento de la Unión Europea

Nuestro análisis se centra en una de las dudas que, en nuestra opinión, persisten a esta fecha sobre el criterio jurisprudencial antes descrito: la posibilidad de aplicarlo, en particular, en lo relativo a aportaciones no dinerarias de las llamadas «especiales»; esto es, las que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 de la LIS⁷ cumplen los requisitos para quedar comprendidas bajo el ámbito de aplicación del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal.

Tal y como se expondrá con mayor detalle a lo largo de este trabajo, las aportaciones no dinerarias especiales tienen en nuestro ordenamiento un régimen legal diferenciado del de otros tipos de operaciones de constitución de sociedades y aumento de su capital social. Esa diferencia deriva *inter alia* de su regulación a efectos de ITPAJD, que está contenida en un precepto distinto del que regula generalmente las aportaciones al capital:

- Por una parte, mientras que el artículo 19.1.1º del TRLITP establece la sujeción a OS de «la constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades», el apartado 2.1º del mismo artículo dispone que «no estarán sujetas [...] las operaciones de reestructuración»⁸.
- Por otra parte, el artículo 21 del TRLITP delimita el concepto de «operaciones de reestructuración» a estos efectos por remisión a la normativa

6 *vid.* sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (21 de febrero de 2019, recurso n.º 669/2016 y 30 de abril de 2018, recurso n.º 433/2016). En esta última: «*La cuestión que se suscita en el presente recurso es muy controvertida, y es cierto que no es uniforme el criterio de los distintos TSJ [...] En este caso no nos encontramos ante dos negocios jurídicos independientes, sino ante un solo acto o una sola convención en la que se integran tanto el aumento de capital como la asunción de deuda, pues la aportación realizada forma parte de la operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla, por lo que no cabe girar la liquidación por ITP.*»

7 Anteriormente, y en términos sustancialmente idénticos, artículo 94 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 (en adelante, «TRLIS»).

8 La regla de no sujeción a OS que, como decimos, dispone el artículo 19.2.1º para las operaciones de reestructuración se complementa con una exención de las modalidades TPO y AJD (según sea el

del Impuesto sobre Sociedades: «A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 [actual 87 de la LIS] del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo»⁹.

Así, en la medida en que una operación de constitución o aumento del capital de una sociedad se realice al amparo del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal, su tratamiento en ITPAJD se aparta del otorgado por regla general a otros aumentos de capital social mediante aportación no dineraria, y se asimila al de otras operaciones igualmente cubiertas por ese régimen (v.gr. fusiones y escisiones).

Esta asimilación –fruto, como se verá, de la voluntad del legislador español– coloca a las aportaciones no dinerarias especiales en una posición singular frente al Derecho de la UE y, en particular, frente a la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (en adelante, la «Directiva 2008/7»), que contiene la normativa armonizada en la UE sobre tributación indirecta en operaciones de concentración de capitales –incluyendo la constitución de sociedades, los aumentos de su capital social y determinadas operaciones de reestructuración–.

En términos simplificados, y sin perjuicio del mayor desarrollo que se hace de esta materia más adelante en nuestro análisis, la Directiva 2008/7 contempla también dos regímenes diferenciados de fiscalidad indirecta: por una parte, el generalmente aplicable a constituciones y aumentos de capital y, por otra parte, el aplicable a las que denomina como «operaciones de reestructuración»¹⁰. Este

caso), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.I.B.10 del TRLITP: «Estarán exentas: [...] Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados».

9 La norma reenvía, así pues, a una definición fiscal (en lugar de mercantil) de las operaciones de reestructuración con acceso a la regla de no sujeción en OS y exención en TPO y AJD. La falta de sincronía entre la definición fiscal (determinante de la no sujeción) y la mercantil de los respectivos negocios jurídicos de transmisión de universalidades patrimoniales será, según algunos autores (Sánchez Manzano, pp. 3 y 9), uno de los detonantes de la controversia examinada en este trabajo. Cabe en cualquier caso apreciar, desde el momento en el que se introduce esta configuración normativa en el ordenamiento español, que aparecen «directa e indisolublemente vinculados ambos incentivos fiscales en fiscalidad directa e indirecta, de manera que la exención de uno es causa y condición de la exención de Operaciones Societarias» (Martín Queralt, p. 2).

10 Esto es, en términos del artículo 4 de la Directiva 2008/7, fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad y canjes de valores: «a) la transmisión, por una o varias sociedades de capital, de la totalidad de su patrimonio, o de una o más ramas de su actividad, a una o más sociedades de capital en vías de constitución o ya existentes, siempre que la contrapartida de dicha transmisión consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la sociedad adquirente; b) la adquisición, por una sociedad de capital en vías de constitución o ya existente, de participaciones que representen la mayoría de los derechos de voto de otra sociedad de capital, siempre que la contrapartida de las participaciones adquiridas consista, al menos parcialmente, en valores representativos del capital de la primera de dichas sociedades. En caso de que la mayoría de los derechos de voto se alcance mediante dos o más operaciones, solo se considerarán operaciones de reestructuración la operación por la que se alcance la mayoría de los derechos de voto y las operaciones subsiguientes y [...] asimismo la transferencia a una sociedad de capital de todo el patrimonio de otra sociedad de capital que pertenezca totalmente a la primera sociedad».

último resulta, con carácter general, más restrictivo de la facultad de los Estados miembros para imponer gravámenes indirectos sobre las operaciones y, por tanto, más garantista del derecho de los administrados a ejecutar las operaciones sin un coste fiscal.

En su transposición al ordenamiento español, la distinción entre esos dos regímenes motiva la regulación en paralelo mencionada en los artículos 19.1.1º y 19.2.1º del TRLITP, relativos, respectivamente, a la constitución de sociedades y el aumento de su capital social (en general), y a las operaciones de reestructuración (específicamente las definidas en el artículo 21 del TRLITP).

La singularidad de las aportaciones no dinerarias especiales a este respecto estriba en que (como ya se ha expuesto) el legislador interno español ha optado por configurarlas como «operaciones de reestructuración» mediante el artículo 21 del TRLITP y su remisión al artículo 87 de la LIS. Ello pese a que la Directiva 2008/7 no las define como tales y, en su lugar, les concede el mismo tratamiento que a los supuestos genéricos de constitución de sociedades y aumento de su capital. En otros términos, el legislador español ha optado por exceptuar las aportaciones no dinerarias especiales del régimen que, de conformidad con la Directiva, resulta generalmente aplicable a las aportaciones a sociedades para, en su lugar, extenderles determinadas protecciones –más garantistas hacia el contribuyente– cuyo carácter imperativo se reserva en la Directiva a las operaciones que el legislador comunitario sí define como «de reestructuración». En un ejemplo de lo que habitualmente se denomina *armonización espontánea*¹¹ (por la cual los Estados miembros optan por aplicar las soluciones de Derecho de la UE a situaciones que no se han armonizado y que son «puramente internas»), las aportaciones no dinerarias especiales se han colocado así en una posición intermedia entre los dos regímenes previstos por la Directiva.

2.3. La problemática aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo a aportaciones no dinerarias especiales

Nuestro análisis en el presente trabajo toma como punto de partida esa singular ambigüedad en la regulación de las aportaciones no dinerarias especiales y sus implicaciones a la hora de determinar si, cuando estas aportaciones conllevan también una asunción de deuda, debería aplicárseles, sin más, el criterio que el Tribunal Supremo antes expuesto, en idénticos términos que si se tratase de aportaciones no dinerarias con asunción de deuda sin encaje en el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal ni, por tanto, en el artículo 19.2.1º del TRLITP.

En particular, tal y como se expone más adelante, consideramos que es pacífico que no cabría aplicar el criterio del Tribunal Supremo en la jurisprudencia antes mencionada respecto de operaciones consideradas como de reestructuración a efectos de la Directiva 2008/7, en tanto que sería contrario a la prohibición general de imponer gravámenes indirectos contenida en la propia

¹¹ Krommendijk, p. 1378; Tryfonidou, p. 19.

Directiva, tal y como se ha interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹².

Resulta igualmente claro que no cabe considerar que las normas aplicables a las operaciones de reestructuración de la Directiva –incluyendo la abundante e ilustrativa jurisprudencia del TJUE al respecto– pueden extrapolarse, sin más, a operaciones distintas de las que la Directiva prevé expresamente.

En nuestra opinión, la singular regulación de las aportaciones no dinerarias especiales genera una tensión sobre la posibilidad de tratarlas (por lo general, en garantía del contribuyente) de la misma forma que las operaciones de reestructuración tal y como las define la Directiva.

El debate sobre tal posibilidad se ha esbozado ya, aunque de forma todavía indirecta, en algunos de los supuestos de aportación no dineraria de activos hipotecados y sus pasivos hipotecarios sobre los que ha resuelto el Tribunal Supremo.

No obstante, hasta donde conocemos, los pronunciamientos del Tribunal Supremo no han tenido en cuenta un elemento de Derecho de la Unión Europea que, en nuestra opinión, es determinante para resolver esta cuestión: la llamada «jurisprudencia *Dzodzi*» del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹³. Tal y como expondremos a continuación, el planteamiento de este trabajo consiste en proponer un enfoque basado en la jurisprudencia *Dzodzi* como clave para resolver las dudas sobre la posibilidad de que el criterio sentado por el Tribunal Supremo para las aportaciones no dinerarias de activos y pasivos reguladas en el artículo 19.1.1º del TRLITP se extrapole también a las aportaciones no dinerarias *especiales* de activos y pasivos previstas bajo el artículo 19.2.1º del TRLITP.

3. Unas pinceladas adicionales sobre el concepto de aportación no dineraria especial y su incardinación en el TRLITP

3.1. Definición y delimitación en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 87 de la LIS define las aportaciones de activos amparadas por el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y las diferencia de todas las demás aportaciones de activos –como antes lo hacía su antecedente directo, el artículo 94 del TRLIS– con base en dos requisitos principales¹⁴:

12 En este sentido se ha pronunciado el mismo Tribunal Supremo, por ejemplo, en lo relativo a operaciones de fusión (SSTS de 23 y 25 de marzo de 2021, recursos n.º 6071/2019 y 7546/2019, y sentencia de 15 de abril de 2021, recurso n.º 7473/2019), tal y como abordaremos más adelante.

13 El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha referido así a esta doctrina jurisprudencial en sus sentencias *Leur-Bloem* y *Giloy*.

14 Al margen de estas dos previsiones, existen requisitos adicionales (en el supuesto de que el socio aportante sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) y resultan aplicables las limitaciones generales del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal (v.gr. en lo relativo a la motivación económica de las operaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIS).

«a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento».

Con lo cual, sujeto al cumplimiento de los restantes requisitos (en su caso), las aportaciones realizadas por una primera sociedad a una segunda, residente en territorio español y controlada en un porcentaje superior al 5 por ciento por la primera tras tal aportación, se encuentran incluidas dentro del alcance del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal¹⁵.

Si bien la norma no se refiere expresamente a la posibilidad de que los activos aportados al amparo del artículo 87 de la LIS se acompañen de las deudas asociadas a ellos, la Dirección General de Tributos ha aclarado, por vía de una asentada doctrina interpretativa, que (sujeto a que las deudas guarden relación con los activos) tal posibilidad es conforme a la normativa del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal y que no impide su aplicación (entre otras, en sus contestaciones a las consultas vinculantes V2656-11, de 7 de noviembre de 2011; V1664-08, de 12 septiembre de 2008; V0994-07, de 21 Mayo de 2007 y V1100-06, de 14 junio de 2006¹⁶).

En consecuencia, resulta pacífico que, en aquellos supuestos en que se satisfagan los requisitos del artículo 87 de la LIS y del régimen en general, las aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados junto con las deudas asociadas a los mismos pueden tener encaje en el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal.

3.2. Marco normativo de su tratamiento a efectos del ITPAJD

Delimitado así el concepto de aportación no dineraria conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, resulta igualmente pacífico que, en tales supuestos, las aportaciones deberían considerarse comprendidas en el alcance de la remisión que hace el artículo 21 del TRLITP, lo que, a su vez, determina su no sujeción a OS de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.1º del artículo 19 del TRLITP.

Por otra parte, en la medida en que su no sujeción a OS ex 19.2.1º del TRLITP podría permitir un eventual gravamen bajo las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas («TPO») o Actos Jurídicos Documentados («AJD») del

15 Este régimen tiene, entre otros efectos, la característica de permitir el diferimiento de las plusvalías puestas de manifiesto en la operación hasta el momento de su eventual realización.

16 Por todas, en esta última: «En relación con las deudas correspondientes a los préstamos con garantía hipotecaria que financian cada uno de los tres inmuebles, aquéllas podrán ser objeto de aportación conjuntamente con éstos siempre que la deuda esté directamente vinculada al inmueble transmitido, esto es, cuando la deuda se haya contraído expresamente en la adquisición como financiación de los inmuebles aportados».

ITPAJD, el artículo 45.I.B.10 del TRLITP deja también expresamente exentas de gravamen por estas modalidades a las operaciones de reestructuración, tal y como se definen en el artículo 21 del TRLITP.

Así, las aportaciones no dinerarias de activos y pasivos que se hacen al amparo del Régimen Especial de Neutralidad Fiscal, deberían considerarse no sujetas a OS y, según corresponda, exentas de TPO o AJD.

Como apuntábamos anteriormente, esto supone una regulación distinta de la aplicable a las operaciones de constitución y aumento de capital de sociedades que no tengan la consideración de operación de reestructuración en términos de la LIS y del artículo 21 del TRLITP. Estas se deben considerar sujetas a, y exentas de, OS de conformidad con lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 45.I.B.11 del TRLITP. Por su parte, la incompatibilidad *ex lege* (artículo 1.2 del TRLITP) entre las modalidades OS, por un lado, y TPO y AJD, por otro, con primacía del primer concepto sobre las otras dos modalidades, impide la tributación por TPO y AJD de las operaciones que hayan quedado sujetas y exentas a OS en virtud de los artículos 19.1.1º y 45.I.B.11 del TRLITP.

El marco normativo pertinente para enmarcar las operaciones a las que se refiere nuestro análisis se completa, por último, con dos preceptos más del TRLITP:

- El artículo 4 de la norma, según el cual *«a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa»* y
- Su artículo 7.2.A), en virtud del cual se deben considerar transmisiones patrimoniales a efectos de TPO *«las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas»*. Este precepto supone, por tanto, la sujeción a TPO de estas operaciones, que no encuentran exención directa en ninguna otra disposición de la normativa del ITPAJD.

Este marco normativo es fruto de las modificaciones llevadas a cabo mediante la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, cuya finalidad incluye precisamente dar transposición a la normativa incluida en la Directiva 2008/7, tal y como destaca su Exposición de motivos:

«En la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se introducen diversas modificaciones, unas derivadas de la necesaria mejora y simplificación de la gestión del impuesto y otras de la transposición de la Directiva 7/2008/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales».

4. Una visión más detallada de la controversia que pretende zanjar la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo

4.1. La posición de la Administración tributaria

Reformado el TRLITP por vía de esa Ley 4/2008, y adoptado ya el esquema normativo que hemos descrito, da comienzo lo que la doctrina científica ha acabado por acuñar como «*el problema de la pluralidad de convenciones teóricamente susceptibles de tributación autónoma*»¹⁷. En el contexto de esta reforma, el juego del artículo 4 del TRLITP abrió la puerta a los «*ricos problemas interpretativos*»¹⁸ escondidos en la pretendida regla de detección de un hecho imponible unitario introducida en los artículos 19 y 21 de este texto legal. Estas distorsiones y divergencias se pondrán de manifiesto en la constatada falta de unanimidad y uniformidad de la doctrina administrativa y judicial¹⁹, rápidamente encauzadas en las dos corrientes antagónicas que repasamos a continuación.

En particular, la controversia se manifiesta en la posición adoptada por la Administración tributaria (o, en puridad, las Administraciones tributarias autonómicas de distintas Comunidades Autónomas), que sostuvo de manera continuada y contundente una tesis favorable al gravamen por TPO de la asunción de deuda en las aportaciones conjuntas de activo y su pasivo a cambio de una contraprestación mixta²⁰.

Como fundamento, se alegaba (en consonancia con lo que vendría el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo) la existencia de dos convenciones separables e independientes entre sí: por un lado, la aportación de bienes inmuebles –hasta su valor neto, a cambio de acciones de la sociedad adquirente–, operación sujeta y exenta de OS, TPO y AJD en virtud de los citados artículos 19 y 45.I.B TRLITP; y, por otro, una adjudicación expresa de bienes inmuebles –por el exceso de su valor neto de deuda– cuya contraprestación no consiste en acciones, sino en la asunción de la deuda por la sociedad, operación sujeta a la modalidad TPO, según se desprende del artículo 7.2.A) TRLITP. Esta segunda operación –la transmisión del exceso de valor del inmueble respecto al valor de la ampliación– revestiría trascendencia y autonomía jurídica suficientes como para ser separada de la pura y estricta ampliación de capital en que se enmarca, tratándose así pues de un compromiso nuevo y distinto de la sociedad, en virtud del cual a cambio de una aportación patrimonial se asume una deuda. La adquisición del activo por la entidad –en opinión de la Administración– no conlleva necesariamente la transmisión del pasivo, ni esto último es consecuencia lógica de aquello.

La postura de la Dirección General de Tributos en este debate se muestra también favorable, desde sus primeros pronunciamientos al respecto, al gravamen autónomo de la «*franja de la aportación que estrictamente no alimenta el*

17 Sánchez Manzano, p. 1.

18 Sánchez Manzano, p. 6.

19 Miñana Climent, pp. 1-2.

20 Pérez-Fadón, p. 6.

capital social de la beneficiaria»²¹. Su toma de partido por la existencia de dos hechos imponible se refleja, entre otras, en las contestaciones a las consultas V1846-02, de 26 de noviembre de 2002; V0252-05, de 15 de septiembre de 2005; V0549-08, de 12 de marzo de 2008; V0628-08, de 31 de marzo de 2008; V0361-10, de 25 de febrero de 2010; V0490-11, de 1 de marzo de 2011; V2303-11, de 28 de septiembre de 2011 y V1710-12, de 6 de septiembre de 2012.

Igualmente, en la revisión de las reclamaciones frente a las liquidaciones controvertidas, el Tribunal Económico-Administrativo Central descartó con carácter general que la asunción de deuda fuera una pieza accesorio que pudiera quedar subsumida dentro de la operación principal de aportación²². Ello sin perjuicio de que existían algunos precedentes de su doctrina que, bajo un régimen normativo anterior a la reforma llevada a cabo por la Ley 4/2008, adoptaron el criterio según el cual dicha asunción *«forma parte de una operación societaria de aumento de capital de la que no es posible desligarla»*, descartando en consecuencia su tributación autónoma por TPO²³.

4.2. El criterio de los Tribunales de Justicia

Tal y como hemos apuntado anteriormente, los Tribunales Superiores de Justicia otorgaron respuestas heterogéneas al debate sobre el tratamiento de estas operaciones²⁴ antes de que el Tribunal Supremo tuviera ocasión de sentar criterio al respecto y se posicionase en el mismo sentido en que lo había hecho la Administración tributaria.

Resumimos brevemente en este apartado los pronunciamientos del Tribunal Supremo que han establecido y consolidado la jurisprudencia a este respecto, desde su inauguración con la sentencia de 1 de julio de 2013 a la que nos referíamos anteriormente.

- STS de 1 de julio de 2013: el pronunciamiento inaugural de este criterio del Tribunal Supremo

Como ya se ha señalado, la sentencia de 1 de julio de 2013 (recurso n.º 713/2012) supuso el primer pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta materia. El caso de autos versaba sobre la liquidación girada en concepto de ITPAJD, modalidad TPO, a la sociedad adquirente de una serie de inmuebles aportados conjuntamente con sus deudas hipotecarias. Producto de esta operación, la entidad receptora de los inmuebles quedaba subrogada no solo en la responsabilidad hipotecaria que los gravaba, sino también en la obligación personal con ella garantizada. Como consecuencia, la suma pendiente de amortización del préstamo garantizado con hipoteca sobre la finca aportada era descontado del valor de la finca; el valor neto de deuda resultante, en fin, coincidía con el valor nominal de las participaciones suscritas. A lo que a efectos del pre-

21 Sánchez Manzano, p. 11; De Pablo Varona, p. 21.

22 Sánchez Manzano, p. 11.

23 Resoluciones de 8 de julio de 1999 y de 8 de octubre de 2003 (número 1408/2003), tal y como se citan en Miñana Climent, p. 4.

24 Nos referimos aquí a los pronunciamientos citados en las notas al pie 2 y 3.

sente análisis interesa, en el caso de autos la aportación no se acogió al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal del artículo 94 TRLIS, aplicable *ratione temporis*.

Pues bien, como también se ha apuntado ya, el Tribunal Supremo falló en sentido favorable a la Administración, sentando así por primera vez el criterio según el cual las aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados con asunción de deuda conllevan una doble convención y determinan un gravamen por TPO.

- SSTs de 18 de mayo de 2020: consolidación como jurisprudencia del criterio del Tribunal Supremo

Posteriormente, el Alto Tribunal entró de nuevo en la cuestión que nos ocupa, dictando numerosos pronunciamientos en la misma línea del original de 1 de julio de 2013, en los que merece la pena detenerse.

Con algunas salvedades a la que más adelante nos referiremos, la mayoría de ellos tratan sobre aportaciones de activos y pasivos no acogidas al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal. En éstas, el Tribunal se aferra a la idea de la doble convención, descartando la existencia de una única realidad y causa comercial en el negocio examinado. A su juicio, el prototipo de operación en cuestión comprende «*dos convenciones perfectamente delimitadas y separables*». Ambas porciones, por añadidura, suponen cada cual una manifestación autónoma de capacidad económica. Y, en líneas generales, no se aprecia que ni el TRLITP ni la Directiva 2008/7 permitan entender proscrito el derecho a gravar una transmisión de deuda realizada con ocasión de otra operación. El artículo 4 del TRLITP, al mismo tiempo, permite la detección de más de una convención en el seno de un único acto; y el artículo 25 del mismo texto, por su parte, al configurar la base imponible de las ampliaciones de capital por referencia al importe nominal en que aquel quede fijado, se ciñe a las operaciones societarias sujetas a gravamen por ITPAJD en dicho concepto y no, por tanto, al tratamiento fiscal bajo otras modalidades del Impuesto de los eventuales negocios concurrentes con dichas operaciones.

Tomando como punto de partida la sentencia de 1 de julio de 2013, esta serie de argumentos viene elaborada en tres sentencias de 18 de mayo de 2020 (recursos n.º 6263/2017, 5194/2017, 3205/2017), donde la concurrencia de interés casacional objetivo derivaba tanto de la necesidad de fijar jurisprudencia, como de su eventual afectación a un gran número de situaciones, mientras que la cuestión por resolver consistía en dirimir la existencia, bien de una única, o bien de dos convenciones separadas, a los efectos de la carga impositiva que proyecta el ITPAJD.

El Tribunal, tras reconocer que —como muestra la existencia de pronunciamientos contradictorios en instancias inferiores a los que ya se ha hecho referencia— la cuestión no es pacífica, se inclina decididamente por la última alternativa, y ello porque «*no hay obstáculo legal para que la primera [convención] se produzca sin que tenga lugar la segunda*» o, dicho de otro modo, puesto que «*es posible que las fincas hipotecadas se aporten a la sociedad sin que ésta asuma el crédito hipotecario pendiente*».

Una vez demostrado, a su juicio, que ambas convenciones no son inescindibles y que, por tanto, la asunción de la deuda hipotecaria no está absorbida por la aportación de los inmuebles, el Tribunal apuntala su argumento al reconocer en cada una de ellas un indicador autónomo y *«perfectamente identificable»* de capacidad económica.

La sentencia analiza también la compatibilidad de este criterio con el artículo 25 del TRLITP, que, para determinar la base imponible de las operaciones sujetas a OS, establece en su apartado 1 que *«[e]n la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas»*. Conforme a lo dispuesto en este precepto, la deuda asumida en las aportaciones se debe tener ya en cuenta para delimitar el contenido económico de una convención (la aportación que queda sujeta a OS). En consecuencia, las recurrentes habían cuestionado la posibilidad de que la misma deuda que sirve para delimitar el contenido de un hecho imponible de ITPAJD se tenga también en cuenta para apreciar la existencia de otro hecho imponible adicional.

El Tribunal Supremo descarta finalmente que, en el sentido de estos argumentos, el método de delimitación de la base imponible de la modalidad OS recogido en el artículo 25 del TRLITP determine que la transmisión de deudas está exenta de todo otro gravamen, pues (sentada la existencia de dos convenciones autónomas) *«el precepto, al igual que la Directiva que resulta de aplicación, tiene por objeto el impuesto sobre las aportaciones a sociedades, no otros actos o negocios jurídicos que se realicen con ocasión de esas aportaciones»*. La asunción del crédito hipotecario que pesa sobre las fincas hipotecadas en el contexto de su aportación al capital de una sociedad, en conclusión, supone para el Tribunal Supremo una convención independiente, además de una manifestación individualizada de capacidad económica, ajena en cualquier caso al ámbito objetivo de la Directiva 2008/7 y la normativa de transposición nacional —artículos 19, 21, 25 y 45.I.B.10 del TRLITP—.

Sintomáticamente, el Tribunal cierra este razonamiento confesando expresamente sus dudas sobre la materia: *«la cuestión que nos ocupa es discutible»* —admite—. Ahora bien, una solución contraria a la adoptada *«supondría revisar la doctrina establecida recientemente»*, siendo así que en el caso a examen una interpretación renovada no aparece *«con suficiente nitidez como para alterar ese criterio jurisprudencial»*.

Sirva como muestra adicional de esta vacilación el voto particular formulado por los magistrados Montero Fernández y Merino Jara en las sentencias recaídas en estos tres recursos; voto particular que aparecerá, en los mismos términos y bajo la misma rúbrica, en la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo sobre supuestos semejantes (sentencias de 17 de septiembre y 8 de octubre de 2020, y de 20 de mayo y 22 de diciembre de 2021; recursos n.º 2378/2019, 3270/2018, 633/2019 y 8152/2018).

Tildando de *«acrítica»* la remisión efectuada en sus resoluciones de 18 de mayo de 2020 a la doctrina de su anterior sentencia de 1 de julio de 2013, los magistrados disidentes estructuran sus motivos en torno a tres ideas vertebral-

doras: la existencia de una convención única y no binomial, la delimitación inherente a la base imponible del ITPAJD y el influjo de la Directiva comunitaria —todo lo cual, considerado en su conjunto, debió llevar al Tribunal, a su juicio, a modificar su anterior criterio—.

En primer lugar, por más que la aportación del inmueble hipotecado pueda hacerse bien sin asunción, bien con asunción del préstamo hipotecario, y de forma meramente interna o mediante subrogación completa de la sociedad adquirente en la posición jurídica del anterior deudor, lo relevante para los magistrados es que todas ellas no son sino posibles modalidades de manifestar «*una sola voluntad y una sola causa negocial*». Sea cual sea la forma en que se articule, la realidad es que solo existe una convención gravable.

Seguidamente, atendiendo a la configuración de la base imponible del ITPAJD, modalidad OS, tal y como viene establecida en el artículo 25 del TRLITP con arreglo a lo previsto en el artículo 11 de la Directiva 2008/7, ésta deberá coincidir con el importe nominal en que el capital de la sociedad quede fijado a resultas de la operación correspondiente. Mediante esta redacción, entienden los magistrados que suscriben el voto particular que la base imponible y, por tanto, el contenido gravable de la operación en su conjunto, quedan terminantemente delimitados. La adjudicación del inmueble, por ende, no podría tenerse en cuenta a la vez para determinar un hecho imponible distinto (esto es, la adjudicación en pago de asunción de deuda), pues el precepto citado conforma, por referencia al valor neto de la aportación realizada, el contenido objetivo de la base y el hecho imponible, necesariamente correlacionados en tanto que aquella viene a representar la medición cuantitativa de éste.

Por último, estiman los magistrados disidentes que las «razonables y serias dudas» que presenta el supuesto desde la perspectiva del Derecho de la Unión hacen procedente el planteamiento de una cuestión prejudicial. De lo contrario, alegan, el efecto útil de la Directiva podría verse comprometido por una interpretación que, como la de la sentencia objetada, incide directamente sobre el principio de libertad de circulación de capitales. La carga y obstáculo que puede imponer sobre una operación claramente cubierta por el alcance de la Directiva y delimitada en su base y hecho imponible por el referido artículo 11 suscitan, cuando menos, una polémica que debería valorar el Tribunal de Justicia de la Unión.

– Jurisprudencia posterior

Hasta la fecha, el Alto Tribunal se ha pronunciado en al menos cuatro nuevas ocasiones (sentencias de 17 de septiembre y 8 de octubre de 2020, y de 20 de mayo y 22 de diciembre de 2021 (recursos n.º 2378/2019, 3270/2018, 633/2019 y 8152/2018)) ante el examen del gravamen indirecto sobre una aportación no dineraria consistente en un inmueble gravado con hipoteca en garantía de préstamo hipotecario, por la convención correspondiente a la transmisión del pasivo. Ante idéntica cuestión interpretativa, todas ellas se remiten al contenido de las dictadas anteriormente en esa materia —señaladamente, las de 18 de mayo de 2020—.

En al menos uno de estos nuevos recursos de casación (número 2378/2019), consta que el recurrente interesó el planteamiento de una cuestión prejudicial

ante el TJUE, a fin de que éste determinara si es conforme con el Derecho de la Unión *«exigir un gravamen con motivo del aumento del capital social, a título de adjudicación en pago de deudas, interfiriendo de ese modo en la financiación interna de la empresa»*. El Tribunal Supremo, en este extremo, se limitó a corroborar su tesis histórica al circunscribir tanto el objeto de la Directiva 2008/7, como la delimitación que impone de la base imponible del impuesto a las aportaciones por referencia a su valor neto de deudas, a dichas aportaciones sociales y no, por tanto, a cualesquiera otros actos o negocios realizados con ocasión de éstas. El precepto que configura el cálculo de la base imponible del impuesto sobre las aportaciones, según el Tribunal, *«no puede interpretarse más allá de sus propios términos cuando los mismos son extraordinariamente claros»*, esto es, en el sentido de que la transmisión de deudas controvertida esté exenta de todo gravamen.

- STS de 25 de noviembre de 2020

Al margen de las anteriores, la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 25 de noviembre de 2020 (recurso n.º 1200/2018) examina un supuesto en que una nueva arista pone a prueba su hasta ahora tan uniforme como, respetuosamente, discutible criterio. Pues bien, en el caso de autos la aportación no dineraria realizada en favor de la sociedad recurrente cualifica y se acoge al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal del artículo 94 TRLIS –lo que, como ya se ha expuesto, la incardina en el ámbito de las *«operaciones de reestructuración»* según la definición que recoge, mediante la técnica del reenvío al TRLIS, el artículo 21 del TRLITP–.

Ante esta específica y novedosa tesitura, si bien ante idéntica cuestión interpretativa –la existencia de una o de dos convenciones– el Tribunal Supremo se inclinará, sin embargo, por remitirse nuevamente a la doctrina fijada en sus sentencias de 18 de mayo de 2020.

Los argumentos de la parte recurrente, eso sí, se alejaban de este debate al entender que, única o binomial, la convención consistente en la adjudicación expresa en pago de asunción de deudas debía quedar no sujeta a OS y exenta de TPO y AJD (en la primera hipótesis) o sujeta pero exenta a OS y exenta de TPO y AJD (en la segunda), merced a su dimensión *«medial, inherente e inescindible de la operación de reestructuración empresarial en la cual se incardina y de la que trae su única causa»*. Como fundamento de esta pretensión, se alegaba la vulneración de la Directiva 2008/7, en atención a su propósito de eliminar la tributación indirecta sobre operaciones de concentración de capitales, como mecanismo de garantía de su libre circulación. La jurisprudencia del TJUE acerca de esta norma, también alegada, había venido rechazando abiertamente las medidas nacionales de fiscalidad indirecta susceptibles de incidir directamente en los actos o negocios de concentración de capitales. Concretamente, se hacía referencia al asunto C-197/94 y C-252/94, *Bautiaa*, donde el Tribunal censuró un gravamen indirecto a una operación de fusión, formalmente impuesto sobre la operación de transformación de reservas en capital que tuvo lugar en la sociedad que iba a ser absorbida; también, al asunto C-397/07, *Comisión c. España*, donde se concluía el carácter *«obligatorio e incondicional [...] cuyo ejercicio debe estar garantizado en el ámbito nacional de forma simple y sin ambigüedad»* de la exención prevista en la Directiva.

Nada de lo anterior, en fin, es suficiente para que el Tribunal se aparte de su razonamiento. Todo lo contrario, éste consagra el Fundamento Jurídico Noveno de la sentencia en cuestión a justificar mediante un argumento novedoso la plena subsunción en la teoría de la doble convención de las operaciones de reestructuración de los artículos 94 del TRLIS y 21 del TRLITP que se instrumenten mediante la aportación de activos y pasivos.

Entrando a continuación a reinterpretar el concepto de «operación de reestructuración», el Tribunal Supremo la limita a aquellas inherentes a la patrimonialización de una sociedad con ocasión de su constitución o de su reconfiguración. Por el contrario, excluye de su ámbito objetivo aquellos otros actos jurídicos que, innecesarios y diferentes a los anteriores, «solo representan la mera adquisición de titularidades patrimoniales activas o pasivas por una sociedad cuya estructura permanece invariable con esa adquisición». Este esfuerzo hermenéutico permite al Tribunal, en definitiva, mantener la distinción entre el aumento de capital *stricto sensu* y la adjudicación expresa en pago de asunción de deuda, a los efectos de su gravamen bajo el ITPAJD en los términos ya conocidos.

4.3. Las aportaciones no dinerarias especiales en el marco de la jurisprudencia del Tribunal Supremo

De todos los precedentes abordados por el Tribunal Supremo sobre aportaciones no dinerarias, sólo uno (la sentencia de 25 de noviembre de 2020, cit.) versa sobre una calificada no sujeta en aplicación del artículo 19.2.1º del TRLITP, al haberse acogido al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal del artículo 94 TRLIS. Tal y como ya se ha avanzado, el Tribunal se decanta en su fallo por la inaplicación de la exención establecida en el artículo 45.I.B.10 del TRLITP a la parte del activo que se corresponde con el pasivo asumido en contraprestación.

5. La imposición indirecta sobre la concentración de capitales en el Derecho de la Unión Europea: Directiva 2008/7

5.1. Origen, finalidad y contenido

Tal y como hemos señalado anteriormente, la Ley 4/2008 y las modificaciones que introdujo en el TRLITP son las normas de transposición de la Directiva 2008/7, que contiene la normativa armonizada en materia de imposición indirecta sobre concentraciones de capitales. Esa normativa ha tenido, a su vez, un desarrollo histórico que ha ido perfilando sus elementos clave y que resulta útil para entender su finalidad y contenido material.

Bajo la presidencia del profesor Fritz Neumark, el Comité Económico y Financiero de la Comunidad Económica Europea produjo, en 1962, un informe dirigido a examinar el impacto de las disparidades entre las cargas fiscales de los Estados miembros de la CEE sobre la formación y el funcionamiento del mercado

común²⁵. Hoy, el llamado «Informe Neumark» es unánimemente reconocido por inaugurar –bajo la previsión expresa del artículo 99 del Tratado de Roma– la senda de la armonización fiscal en Europa²⁶.

Tanto sus intenciones primigenias como, hasta la fecha, sus frutos más relevantes se circunscriben al ámbito de la fiscalidad indirecta y, dentro de esta, al de los impuestos sobre el consumo. En cuanto a la fiscalidad indirecta sobre las operaciones de capitales, la por entonces impensable agilización de los flujos de capitales, la subsecuente introducción de una moneda única y, en fin, los condicionantes de la crisis financiera han marcado un devenir oscilante entre dos extremos: por un lado, la total integración comunitaria y, por otro, la congelación o *standstill* de los mecanismos domésticos de recaudación a fin de no menguar el ingreso público –una lucha que encarna, como se desgrana más adelante, la Directiva 2008/7–.

Nada más elocuente que la aparente antinomia entre sus considerandos consecutivos número 5 («*La mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones*») y número 6 («*Las pérdidas de ingresos que resultarían de la aplicación inmediata de tal medida parecen, no obstante, inaceptables para los Estados miembros que actualmente aplican el impuesto sobre las aportaciones*»). Paradójicamente, las corrientes primitivas en la línea de Neumark discurrían por un tercer carril intermedio, pues no aspiraban sino a adaptar o aproximar los regímenes fiscales de los Estados miembros en la medida necesaria y como medio para para lograr su la neutralidad desde la perspectiva de la libertad de competencia. Si bien la consecuencia lógica de ello debería conducir una cierta homogeneidad entre legislaciones nacionales, es difícil afirmar que lo que se persiguiera entonces fuera la consecución de la unificación completa y a toda costa en el tratamiento de operaciones y rentas²⁷.

Como quiera que sea, la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, supone hasta la fecha una de las cumbres del largo proceso de «*desfiscalización*»²⁸ de las concentraciones de capital emprendido por el legislador de la Unión Europea con el claro propósito de eliminar las perturbaciones a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento, de cara a la consecución de un auténtico mercado común que no entorpezca la competencia intra-comunitaria²⁹. Al fin y al cabo, la propia idea de mercado común (o interior, desde el Tratado de Lisboa) es consustancial a la de un «*espacio económico único del que había que expulsar toda traba (incluidas las de naturaleza fiscal) a las libertades comunitarias y a la libre competencia de los operadores económicos*»³⁰.

Esta ideología subyace asimismo a su precedente normativo inmediato –la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos

25 Comisión de la Comunidad Económica Europea, pp. 1-89; Aguiar, pp. 161 y ss.

26 Lagos Rodríguez y Álamo Cerrilo, pp. 1-2.

27 Lagos Rodríguez y Álamo Cerrilo, p. 3.

28 Pérez-Fadón, p. 2.

29 Casas Agudo, p. 44.

30 Casas Agudo, p. 1.

indirectos que gravan la concentración de capitales—, cuyos considerandos ya advierten del nocivo efecto de esta clase de impuestos (a saber, de los que sujetan las aportaciones a sociedades y de los impuestos de timbre sobre los títulos representativos de valores) sobre las aspiraciones hacia la configuración de un mercado común que revista las características de un mercado interior. Las discriminaciones, situaciones de doble imposición y disparidades que acarrea el mantenimiento por los Estados miembros, en condiciones heterogéneas, de estos gravámenes, entraña una amenaza directa a la libre circulación de capitales, que solo puede ser corregida mediante su armonización y, eventualmente, su reducción hasta la supresión definitiva.

El primero de estos pasos emprendidos por la Directiva 69/335/CEE —la armonización— cristalizó en la fijación de un tipo máximo de gravamen para los impuestos en vigor sobre determinadas operaciones de aportación de capitales, a saber, la constitución de una sociedad, su transformación y traslado transfronterizo, y su *patrimonialización* mediante la inyección de capital o instrumentos equivalentes. Según su redacción original, los Estados miembros estaban facultados para imponer una tarifa de hasta el 1 % a las aportaciones de socios a una sociedad, y de hasta el 0,5 % a ciertas operaciones de reestructuración³¹. Paralelamente, quedaba proscrito cualquier impuesto o derecho de timbre sobre la emisión de títulos representativos de capital o deuda.

El segundo paso —la reducción— se aceleró a través de la modificación introducida por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, que —partiendo de la censura de sus adversos efectos económicos— obligaba a los Estados miembros a suprimir los gravámenes sobre las operaciones sujetas a un tipo inferior al 0,5 %, y limitaba —como contrapeso a la eventual merma del erario público— al 1 % (con posibilidad, eso sí, de supresión) la tarifa que se mantuviera, en su caso, sobre las operaciones no afectadas por la anterior prohibición.

En 2006, tras la supresión generalizada de los impuestos indirectos a las aportaciones de capitales en la mayoría de los Estados miembros³², y como incentivo para relanzar el menguante apetito inversor, se presenta la propuesta que culminaría en la Directiva 2008/7, cuya nota fundamental es la prohibición absoluta de gravamen sobre las aportaciones de capital y las operaciones de reestructuración. Se admite, eso sí, el mantenimiento de determinados gravámenes en vigor a 1 de enero de 2006, siempre y cuando no sean reinstaurados o reformados *in peius* tras su eventual derogación o modificación, respectivamente, por el correspondiente Estado miembro. Esta suerte de cláusula *stands-till* había sido ya vista como una «obligación implícita»³³ a la Directiva 69/335, de todos modos, por la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 11 de noviembre de 1999, asunto C-350/98, *Henkel Hellas*).

31 Casas Agudo, p. 45.

32 Tanto es así que, en el momento de aprobación de la Directiva 2008/7, solamente siete de los veinticinco Estados miembros (Grecia, España, Chipre, Luxemburgo, Austria, Polonia y Portugal) continuaban aplicando el referido impuesto (Falcón y Tella, p. 2; Casas Agudo, p. 45).

33 Casas Agudo, p. 45.

Dicho esto, el efecto de la Directiva 2008/7 debe destacarse³⁴ asimismo en cuanto a la definición que introduce de los conceptos –incompatibles entre sí– de «*aportaciones de capital*» y «*operaciones de reestructuración*» a través de, respectivamente, sus artículos 3 y 4.

En la primera figura, quedan expresamente incluidos los negocios ya esbozados en la Directiva 69/335: la constitución de una sociedad, su transformación y determinados traslados transfronterizos, y su patrimonialización mediante la inyección de capital o instrumentos equivalentes vía aportación de bienes de cualquier naturaleza.

En la figura «*operaciones de reestructuración*», a su vez, quedan subsumidas la transmisión entre sociedades de universalidades patrimoniales o de ramas de actividad, así como el canje de valores, siempre y cuando su respectiva contrapartida consista –*al menos parcialmente*– en valores representativos del capital de la adquirente. En lo que ahora interesa, por tanto, las «*operaciones de reestructuración*» se definen en la Directiva como aportaciones de activos cuya contrapartida puede también venir dada por una asunción de pasivos, y no solo por fondos propios, dado que se admite que los «*valores representativos del capital de la adquirente*» pueden ser solo *una parte* de la contraprestación recibida por el aportante.

En virtud de sus artículo 5.1, letras a) y e), y 7.2, la Directiva recoge la referida prohibición de instaurar y reinstaurar cualquier forma de imposición indirecta sobre ambas clases de operaciones. Y en virtud del 6.1, paralelamente, permite mantener este tipo de gravámenes sobre ciertos supuestos específicos entre los que se encuentran, en lo que aquí interesa, «*los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad de capital, en la medida en que la transmisión de esos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales*». Al cubrir las contraprestaciones mixtas realizadas con ocasión de una aportación de bienes a una sociedad, este precepto fricciona con la definición de las operaciones de reestructuración con contraprestación parcial en forma de acciones o participaciones, y abre una vía de escape para interpretaciones que, como la del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de noviembre de 2020 (recurso n.º 1200/2018), vetan esta naturaleza al exceso sobre el valor de las fincas aportadas que no se retribuye con acciones sino con asunción de obligaciones. Como sustento adicional de esta postura, por último, es menester acudir al artículo 11 de la Directiva, dirigido precisamente a regular el cálculo de la base imponible de esta clase de aportaciones de capital, que deberá hacerse por referencia al valor real de los bienes de cualquier naturaleza aportados por los socios, previa deducción de las obligaciones asumidas por la sociedad a consecuencia de dicha aportación.

En cualquier caso, la sistemática de la norma comunitaria conduce, indubitadamente, a la eventual supresión del impuesto sobre las aportaciones: así se desprende, textualmente, de sus considerandos 4 y 5, que lo contemplan como «*mejor solución*» no solo para la consolidación de un mercado interior, sino también para amortiguar en la medida de lo posible los efectos económicos negativos de la maltrecha coyuntura económica coetánea a su aprobación.

34 Carrasquer Clarí, p. 2; Calvo Vérguez, p. 1.

5.2. La interpretación jurisprudencial, teleológica y expansiva, del alcance y contenido de la Directiva 2008/7

En este punto, la estela de pronunciamientos del TJUE acerca de la Directiva 2008/7 revela una especial sensibilidad con tal espíritu y ambición, marcada por la reiterada exigencia de que los Estados miembros hagan todo lo posible para no «*poner en peligro los fines de la Directiva*» o, dicho de otro modo, para asegurar su cumplimiento y plena eficacia, conforme al objetivo por ella perseguido (SSTJUE de 28 de junio de 2007, *Albert Reiss*, C-466/03, apartados 49 y ss.; de 19 de marzo de 2002, *Comisión c. Grecia*, C-426/98, apartado 24; de 20 de abril de 1993, *Ponente Carni*, C-71/91 y C-178/91). Objetivo que no es otro que «*eliminar, en lo posible, los factores que puedan falsear las condiciones de competencia u obstaculizar la libre circulación de capitales y garantizar así el buen funcionamiento del mercado interior*», tal y como reconoce expresamente, entre otras, la STJUE de 22 de abril de 2015, *Drukarnia*, C-357/13.

Así pues, la hermenéutica del Tribunal de Justicia de la Unión ha construido una visión explícitamente amplia y expansiva de la Directiva, reconocida en pronunciamientos tales como *Albert Reiss*, cit., *Solida* (sentencia de 17 de octubre de 2002, asunto C-138/00), *Gielen* (sentencia de 9 de octubre de 2014, asunto C-299/13), *Air Berlin* (sentencia de 19 de octubre de 2017, asunto C-573/16), *Braun* (sentencia de 3 de julio de 2014, asunto C-524/13), *FECSA/ACESA* (sentencia de 27 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-31/97 y C-32/97) e *IM Gestão de Ativos* (sentencia de 22 de diciembre de 2022, asunto C-656/21).

Citando al Tribunal, por todas, en el más reciente asunto *IM Gestão de Ativos*, y tras recordar que «*el artículo 5 de la Directiva, habida cuenta del objetivo perseguido por esta, se interpretará en sentido amplio*», sobresale la afirmación de que «*la prohibición de gravar las operaciones de concentración de capitales se aplica también a las operaciones que no están expresamente contempladas por dicha prohibición, en cuanto dicha imposición equivale a gravar una operación que forma parte de una operación global en relación con la concentración de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada)*».

Esta lectura ha ido eminentemente encaminada a hacer efectivo el «*claro e incondicional*» mandato prohibitivo —confirmado por el TJUE en *Ascendi* (sentencia de 12 de junio de 2014, asunto C-377/13)— frente a cualquier clase de gravamen o condicionamiento impuesto sobre las operaciones cubiertas por el alcance de la Directiva. Ello lleva al Tribunal a incluir, por extensión, en el ámbito de ésta prohibición a aquellas operaciones que constituyen formalidades necesarias (sentencia de 5 de marzo de 1998, asunto C-347/96, *Solred*, y sentencia de 29 de septiembre de 1999, asunto C-56/98, *Modelo*) o partes integrantes (sentencia de 1 de octubre de 2009, asunto C-569/07, *HSBC*, y sentencia de 15 de julio de 2004, asunto C-415/02, *Comisión c. Bélgica*) en el contexto de una operación global de aportación de capitales.

Esta clase de operaciones fronterizas —tal y como se desprende del análisis llevado a cabo por el TJUE en su análisis caso por caso— deben recibir a efectos impositivos un tratamiento unitario (sentencia de 13 de febrero de 1996, asuntos

acumulados C-197/94 y C-252/94, *Bautiaa*, y sentencia de 17 de octubre de 2002, asunto C-339/99, *ESTAG*) merced a una calificación objetiva y uniforme (asuntos *Bautiaa*, cit.; *Nonwoven* –sentencia de 27 de octubre de 1998, C-4/97– y *Henkel Hellas* –sentencia de 11 de noviembre de 1999, C-350/98) del negocio en cuestión. La realidad económica de la operación, así pues, debe prevalecer en su lectura a la luz de la Directiva por encima de la calificación que le atribuyan las eventuales particularidades de los diferentes Derechos y regímenes fiscales nacionales (*Comisión c. Bélgica*, cit.).

Como eje de todo lo anterior, el referido artículo 7.2 de la Directiva, que recoge la prohibición expresa de reinstaurar un gravamen que ha sido suprimido, será el mecanismo recurrente del Tribunal de Justicia (asuntos *Gielen*, *Air Berlin* e *IM Gestão de Ativos*, cit., y jurisprudencia citada en cada uno de ellos) para desarmar todas aquellas interpretaciones de la normativa nacional que, al permitir que *de facto* se reinstaure un gravamen sobre las aportaciones, tengan por efecto restringir el ámbito de aplicación de la Directiva y de su legislación de transposición, privándolas de su efecto útil.

Con carácter general, la actuación del Tribunal de Justicia de la Unión ha sido bienvenida por la doctrina por anteponer «*más allá de una mal entendida razón fiscal o de Estado [...] el valor de la norma y el respeto a un criterio material al que sirve aquel Derecho, como es la defensa de la libertad de establecimiento y de localización de las inversiones, sin más limitaciones que las derivadas de la propia competencia*»³⁵. Así, determinadas formas de imposición indirecta en el Derecho español sobre operaciones de concentración de capital, de hecho, ya habían sido objeto de censura por el máximo intérprete del Derecho comunitario: particularmente en los asuntos *Solred*, cit., y C-397/07, *Comisión c. España* (sentencia de 9 de julio de 2009), casos en que la doctrina ya había puesto de manifiesto su posible colisión con la norma doméstica correspondiente³⁶.

En *Solred*, el TJUE era interpelado sobre la compatibilidad con la Directiva 69/335 de un gravamen del 0,5 % en concepto de AJD sobre el desembolso pendiente del capital inicialmente suscrito en el acto de constitución social, cuando la capitalización de la sociedad en el momento de su constitución (incluyendo por tanto el capital suscrito y no desembolsado) ya había estado íntegramente sometida a imposición como operación societaria, al tipo del 1 %. Pues bien, según las conclusiones del abogado general, ratificadas más adelante por el TJUE, «*no puede dudarse que el tributo, aunque grava formalmente el acto jurídico con el que se formaliza la aportación de parte del capital, se exige con ocasión y a causa de la aportación, necesaria para completar el capital social [...] se trata, por tanto, de un impuesto indirecto que tiene las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones*»³⁷. Ello permite al Tribunal concluir que el impuesto controvertido entra de lleno dentro del ámbito de aplicación de la prohibición de la Directiva, cuyos términos, a su vez, está formulados de manera suficientemente precisa e incondicional.

35 Martín Queralt, p. 1.

36 Herrera Molina, p. 11.

37 Martín Fernández, pp. 3-4.

En *Comisión c. España*, el TJUE censuró la aplicación de determinadas previsiones del TRLITP ya de largo condenadas por la doctrina a «una muerte anunciada»³⁸ y abolidas definitivamente de nuestro ordenamiento a través de la Ley 4/2008. La primera de ellas, la del artículo 45.I.B.10, al condicionar la exención de las operaciones de reestructuración a su efectiva sujeción al régimen de neutralidad del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. La obligación de optar por este régimen, desaparecida en su redacción actual, suponía «una duda, una ambigüedad, una dificultad o limitación de la exención contraria a la Directiva», que no cabe amparar en motivos generales anti-fraude que no están recogidos como excepción a la prohibición obligatoria e incondicional de la Directiva³⁹. La segunda de las disposiciones atacadas por el Tribunal, por su parte, determinaba el gravamen en la modalidad OS del traslado de domicilio de sociedades cuando no hubieran sido sometidas a este mismo impuesto en su Estado de origen. Pues bien, nuevamente, la armonización completa y exhaustiva operada por la Directiva 69/335 debe conducir según la Corte de Justicia a considerar esta previsión incompatible con su proyección⁴⁰.

Los argumentos esgrimidos por el Reino de España en el sentido de evitar así el arbitraje de jurisdicciones son desestimados, al no estar expresamente previstos por la norma comunitaria.

5.3. Acogimiento en el ordenamiento español de la Directiva 2008/7 y la jurisprudencia del TJUE al respecto

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, introduce en el ordenamiento jurídico español el contenido de la Directiva 2008/7, y en particular el mandato de su artículo 5.1, letras a) y e). A través de esta reforma del TRLITP⁴¹, fueron implantadas tanto la no sujeción a Operaciones Societarias de las operaciones de reestructuración –apartado 1º del artículo 19.2 del TRLITP–, como también –en la nueva redacción de su artículo 45.I.B.10– la exención de esas operaciones de reestructuración «en cuanto al gravamen por las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados».

En las operaciones que no son de reestructuración, a falta de exclusión del gravamen por la modalidad TPO en nuestra normativa, el Tribunal Supremo ha interpretado –en una interpretación que podría entenderse amparada en el artículo 6.1.c) de la Directiva antes mencionado– que la aportación no dineraria de un bien hipotecado puede dar lugar a dos convenciones: una primera, la de aumento de capital por el valor neto de los inmuebles aportados y hasta ese

38 Martín Queralt, p. 1.

39 Sanz Clavijo, p. 3.

40 Sanz Clavijo, p. 7.

41 Carrasquer Clarí, Falcón y Tella, Calvo Vérguez.

valor, y otra segunda, la de asunción de deuda por el valor real de los bienes que exceda de ese valor neto; interpretación contenida en sus sentencias, ya analizadas, de 1 de julio de 2013 (recurso n.º 713/2012), 18 de mayo de 2020 (recursos n.º 6263/2017, 5194/2017, 3205/2017), 17 de septiembre, 8 de octubre y 25 de noviembre de 2020 (recursos n.º 2378/2019, 3270/2018 y 1200/2018), y de 20 de mayo y 22 de diciembre de 2021 (recursos n.º 633/2019 y 8152/2018).

Singularmente, en cuanto a las operaciones de reestructuración distintas de aportaciones no dinerarias y acogidas, por tanto, a otro apartado del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, el Tribunal Supremo ha establecido doctrina relevante a través de al menos tres pronunciamientos de contenido sustancialmente idéntico (sentencias de 23 y 25 de marzo de 2021, recursos n.º 6071/2019 y 7546/2019, y sentencia de 15 de abril de 2021, recurso n.º 7473/2019). La cuestión a examen, en particular, derivaba de una liquidación en que la Administración tributaria consideró que el contribuyente había realizado, propiamente, dos operaciones: una de fusión por absorción, no sujeta al ITPAJD en cuanto operación de reestructuración empresarial, y otra de ampliación de capital, operación societaria sujeta al mismo impuesto en esta modalidad.

Pues bien, a juicio del Tribunal Supremo, debe entenderse que existe una única convención a efectos del ITPAJD cuando, como ocurre en este supuesto, los negocios jurídicos realizados en el marco de la operación de reestructuración guardan una estrecha vinculación con la reestructuración en sí, aunque no sean imprescindibles para que esta se ejecute desde un punto de vista legal. Así, al analizar la operación controvertida —una fusión por absorción de una sociedad íntegramente participada, con ampliación de capital por la entidad absorbente— el Tribunal Supremo (con mención expresa de la proyección de la Directiva 2008/7) estima determinante de su calificación jurídico-fiscal unitaria la intensidad de su vinculación entre sus partes integrantes. Calificación unitaria que, en consecuencia, redundará en la no sujeción del conjunto de la operación de reestructuración al amparo del artículo 19.2.1º del TRLITP, al quedar absorbida en ésta la posible convención separada consistente en una aportación de capital distinta de la reestructuración (a saber, el aumento de capital).

Para el Tribunal Supremo, de todas formas, el efecto de las Directivas sobre concentración de capitales no es desconocido: ya en sentencia de 3 de noviembre de 1997 (recurso n.º 544/1995) había declarado nulos determinados preceptos del Reglamento del ITPAJD. En particular, aquellos que permitían gravar las operaciones de cancelación de empréstitos, desembolso de dividendos pasivos y transformación de las acciones nominativas en acciones «al portador»; aunque ninguno, en mayor o menor medida, esté directa y expresamente cubierto por la prohibición de la Directiva, todos merecen censura por suponer en la práctica una duplicidad de gravamen sobre aportaciones de capital. De otro modo, la consabida finalidad de la norma armonizadora quedaría de facto frustrada; la imprecisión, por su parte, de la legislación española, no puede resolverse sino «*acudiendo al sentido adecuado al ordenamiento comunitario*»⁴².

42 Herrera Molina, p. 2.

6. Dudas interpretativas bajo el estado actual de la cuestión; la jurisprudencia Dzodzi como clave de su resolución

6.1. La tensión entre una lectura finalista del TRLITP y la posición del Tribunal Supremo

En la línea del razonamiento anterior y sintetizando lo ya expuesto, creemos que las dudas interpretativas que, en nuestra opinión, subsisten sobre el tratamiento de las aportaciones no dinerarias especiales estriban en una (al menos aparente) contradicción entre, por un lado, la manifiesta intención del legislador español por asimilar estas aportaciones a las operaciones de reestructuración previstas por la Directiva y, por otro lado, la decisión del Tribunal Supremo de aplicarles el mismo criterio que a aportaciones no dinerarias que no estén cubiertas por el Régimen Especial de Neutralidad Fiscal.

Cabe sostener, en este sentido, que el legislador nacional ha ampliado el concepto «operaciones de reestructuración» definido en el artículo 4 de la Directiva para incluir dentro de tal concepto las aportaciones no dinerarias del artículo 94 del TRLIS –como hace, y no es controvertido, el artículo 21 del TRLITP–. Definidas así, podría entenderse que, en calidad de operaciones de reestructuración, deben quedar exoneradas de toda forma de imposición indirecta, también por la parte de los activos transmitidos cuya contrapartida contable no venga constituida por valores representativos del capital de la sociedad adquirente, sino por las obligaciones asumidas por ésta. Nuestro legislador dejó exoneradas de toda imposición indirecta unas operaciones que, al amparo del artículo 6.1.c) de la Directiva, podrían haber quedado sujetas, por la parte correspondiente a la deuda asumida, a TPO. Esa exoneración, en fin, haría de lleno aplicable la prohibición expresa establecida en el artículo 7.2 de la Directiva de reinstaurar un gravamen que ha quedado suprimido.

En coherencia con esta hipótesis, sería lógico plantear que debe atribuirse a esas aportaciones el mismo tratamiento fiscal que se ha dispuesto para las operaciones de reestructuración previstas en el artículo 4 de la Directiva y, en particular, la doctrina aplicada por el Tribunal Supremo de forma no controvertida en sus pronunciamientos sobre el tratamiento en ITPAJD de operaciones de fusión y su potencial desglose en varias convenciones⁴³.

Sin embargo, en su (hasta la fecha, único) pronunciamiento expreso sobre esta materia concreta, el Tribunal Supremo ha optado por la solución contraria; esto es, extender a estas operaciones el mismo tratamiento aplicable a las aportaciones ajenas al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal.

Esta solución se basa esencialmente en el hecho de que las aportaciones no dinerarias del artículo 87 de la LIS no son reestructuraciones empresariales cubiertas por el artículo 4 de la Directiva; este es el motivo de que el Tribunal Supremo haya considerado que no pueden disfrutar de la exoneración de todo gravamen indirecto que la Directiva exige en ese tipo de operaciones y, por

43 Nos referimos a las ya citadas sentencias de 23 y 25 de marzo de 2021, recursos n.º 6071/2019 y 7546/2019, y sentencia de 15 de abril de 2021, recurso n.º 7473/2019.

tanto, que la exención doméstica del vigente artículo 45.I.B.10 del TRLITP no abarca la asunción de deuda que surge como contrapartida contable del bien aportado en lo que excede su valor neto (esto es, en lo que excede de su valor real descontado en el importe de las deudas que garantiza).

No obstante, creemos que existe margen para matizar esta posición jurisprudencial en un sentido, dicho con todos los respetos, más correcto, a la vista de las exigencias que impone Tribunal de Justicia de la Unión en aquellas situaciones en las que una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna (es decir, no armonizada), a las soluciones aplicadas en el Derecho de la Unión.

6.2. La jurisprudencia Dzodzi del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

6.2.1. Orígenes, fundamento y pertinencia a efectos de este análisis

El 18 de octubre de 1990, el TJUE (entonces Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea) dictó su sentencia en los asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (STJUE de 18 de octubre de 1990, *Dzodzi*). En ellos se analizaba la posición en Derecho comunitario de una nacional togolesa, viuda de un nacional belga, que había solicitado un permiso de residencia en Bélgica. En tanto que su solicitud no estaba encaminada a ejercer una actividad empresarial o laboral en Bélgica, esta era una situación «puramente interna», es decir, estaba extramuros del Derecho comunitario. No obstante, el legislador belga había introducido una previsión para evitar una «discriminación inversa» en perjuicio de sus propios ciudadanos frente a otros ciudadanos comunitarios. En virtud de esa regla, la situación a efectos de residencia de los cónyuges de ciudadanos belgas se equiparaba a la de nacionales de un Estado miembro de la Comunidad distinto de Bélgica.

Los tribunales belgas que conocían del caso elevaron dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la normativa comunitaria con impacto sobre la decisión, de forma que el Tribunal tuvo ocasión de pronunciarse tanto sobre su propia competencia para admitir cuestiones prejudiciales en situaciones que, de forma no controvertida, se consideren puramente internas como (de forma especialmente relevante para nuestro análisis) sobre cómo se proyecta el Derecho comunitario y la jurisprudencia del propio TJUE sobre tales situaciones internas, cuando el legislador opta por asimilarlas a otras que sí se hayan regulado de forma armonizada.

En su respuesta, el Tribunal consideró en primer lugar que los Tratados no excluyen su competencia para admitir peticiones de cuestión prejudicial sobre normativa de la Unión por el mero hecho de que no resulten directamente aplicables al caso, cuando sin embargo sí lo sean indirectamente. Por tanto, determinó que las peticiones en este caso eran admisibles.

En segundo lugar, el Tribunal declaró que cuando, para resolver situaciones que no están bajo el alcance de un acto de la Unión, el ordenamiento interno de

un Estado miembro hace suyas las soluciones adoptadas por el legislador comunitario en tal acto, debe existir una interpretación uniforme de las disposiciones del acto; es decir, que la interpretación del propio TJUE sobre el acto de la Unión debe extenderse también a las situaciones internas que el Estado haya elegido asimilar a las armonizadas⁴⁴.

Este pronunciamiento recoge y amplía una posición que, en realidad, se encontraba ya en lo esencial en la sentencia del asunto *Thomasdünker* (STJUE de 26 de septiembre de 1985, asunto C-166/84). En él, el órgano nacional solicitaba una decisión sobre la interpretación de determinadas disposiciones del Arancel Aduanero Común para resolver un asunto sobre importación de bienes a Alemania desde otro Estado miembro (y, por tanto, ajeno al ámbito del Arancel Aduanero Común), porque las autoridades alemanas, en las disposiciones nacionales aplicables al caso, se habían remitido a las partidas establecidas con otros fines en el Arancel. Al resolver las cuestiones planteadas (justificando su admisión únicamente por remisión a la presunción de pertinencia que opera sobre las cuestiones prejudiciales, pese al análisis de la cuestión que se hacía en las conclusiones del abogado general Mancini), el TJUE estaba ya apuntando a lo que se convertiría en la jurisprudencia *Dzodzi*.

Posteriormente, esta línea jurisprudencial se ha ampliado y consolidado en numerosas sentencias del TJUE (SSTJUE de 24 de enero de 1991, *Tomatis y Fulchiron*, C-384/89; de 25 de junio de 1992, *Federconsorzi*, C-88/91; de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95; de 12 de julio de 2012, *SC Volksbank România*, C-602/10 y de 14 de marzo de 2013, *Allianz Hungária Biztosító y otros*, C-32/11, por citar sólo algunas), que han confirmado su vigencia más allá de los casos relativos a las libertades fundamentales de la UE, incluyendo *inter alia* en materia de tributación (SSTJUE de 3 de diciembre de 1998, *Schoonbroodt*, C-247/97 y de 11 de enero de 2001, *Kofisa Italia*, C-1/99).

La posición del Tribunal en esta materia tiene un componente marcadamente finalista: el interés de la Unión en que, «con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, toda disposición de Derecho comunitario reciba una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tenga que aplicarse»⁴⁵.

El escenario contrario supondría que la interpretación de conceptos y normas que el legislador nacional maneja indistintamente para situaciones internas y armonizadas variase en función de si se está aplicando a unas u otras; en otros términos, que dos interpretaciones distintas de los mismos conceptos (una para la aplicación de las normas de la UE en sí y otra para la aplicación de normas idénticas en virtud del Derecho nacional) se desarrollen y deban convivir en paralelo.

Ese escenario conlleva un riesgo claro de que la interpretación realizada por los órganos de cada Estado miembro al aplicar Derecho de la UE se vea directa

44 Conclusiones del abogado general Bobek, *Land Nordrhein-Westfalen*, C-620/19.

45 Sentencia *Dzodzi*, apartado 37.

o indirectamente «contaminada» por su interpretación de los mismos conceptos al aplicar su Derecho nacional⁴⁶.

Además, los tribunales y los propios ciudadanos necesitarían, por tanto, hacer un juicio previo de si están ante una situación cubierta por un acto de la UE o no para determinar cómo deben interpretar la norma aplicable. Esta labor interpretativa supondría una total falta de claridad de la norma y, con ello, una inseguridad jurídica manifiesta⁴⁷.

Pues bien, este tipo de situación no deseada por el Tribunal de Luxemburgo, y que la aplicación de su jurisprudencia *Dzodzi* permite evitar, es precisamente la que se podría producir de no hacer una interpretación del TRLITP que sea coherente con esa jurisprudencia.

En particular, consideramos que, si la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre aportaciones no dinerarias se extiende, sin más, a situaciones que el legislador español ha elegido claramente sujetar a las soluciones que el Derecho de la UE proporciona respecto de las operaciones de reestructuración, se estaría obligando a los administrados a asumir una labor interpretativa para determinar, caso por caso, si están aplicando las disposiciones de los artículos 19 y 21 del TRLITP como transposición de la Directiva 2008/7 (y, en consecuencia, están amparados por las garantías establecidas por el legislador comunitario) o, al contrario, en su vertiente de norma puramente interna (en cuyo caso las protecciones del Directiva 2008/7 no les son de aplicación).

6.2.2. Alcance y delimitación

La jurisprudencia *Dzodzi* ha sido criticada de forma recurrente⁴⁸ tanto por la doctrina como, señaladamente, por los abogados generales⁴⁹ del propio Tribunal de Justicia de la Unión (especialmente en el pasado⁵⁰). Una de las principales críticas al respecto es la falta de claridad en su delimitación y en la determinación de los supuestos en los que cabe aplicarla (frente a los supuestos en los que el interés de la UE en una interpretación uniforme no justifica la proyección del Derecho comunitario sobre situaciones internas).

En este sentido, el criterio del Tribunal de Justicia ha sido, efectivamente, oscilante, al fijar estándares singularmente exigentes para aplicar su jurisprudencia *Dzodzi* en algunos casos y estándares relativamente bajos en otros⁵¹. Podría, por tanto, plantearse si la situación a la que se refiere nuestro análisis

46 Lefevre, S. (2004). The Interpretation of Community Law by the Court of Justice in Areas of National Competence. *European Law Review*, 29, p. 508, tal y como se cita en Martín Jiménez, p. 22.

47 Martín Jiménez, p. 22.

48 Tryfonidou, p. 21.

49 *vid.* en ese sentido, por ejemplo, las conclusiones del abogado general Mancini en el asunto *Thomasdüniger*, del abogado general Darmon en los asuntos *Dzodzi* y *Gmunrzynska-Bscher*, del abogado general Jacobs en los asuntos *Leur-Bloem* y *Giloy* y del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto *Kofisa Italia*.

50 *vid.*, en un sentido marcadamente favorable al criterio del Tribunal, las conclusiones de los abogados generales Kokott y Sharpston en los asuntos *ETI*, *Cepsa* y *SPF Finances*, tal y como se citan en Blutman, p. 92.

51 Ritter, p. 9.

—el gravamen indirecto sobre aportaciones no dinerarias especiales, una vez se han asimilado estas a las operaciones de reestructuración de la Directiva— cumple o no con los requisitos establecidos por el Tribunal para aplicar la jurisprudencia *Dzodzi*.

En particular, por ejemplo, en la sentencia *Leur-Bloem* el Tribunal fijó unos estándares especialmente exigentes⁵². Las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia en ese asunto versaban sobre la interpretación del artículo 2(d) de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. No obstante, el caso que originó el procedimiento se refería a un canje de valores entre entidades residentes en Países Bajos; es decir, a una operación puramente nacional, excluida del alcance de esa Directiva. El punto de conexión con la norma comunitaria residía únicamente en que, al transponer la Directiva 90/434/CEE, el legislador nacional había optado por incluir dos definiciones paralelas e idénticas para, por un lado, los canjes transfronterizos y, por otro, los canjes puramente internos. A diferencia de otros pronunciamientos, el Tribunal estableció aquí un requisito adicional para aplicar las mismas soluciones que en *Dzodzi*, al exigir una valoración previa de si existe por parte del legislador nacional una voluntad de «*crear divergencias sustantivas entre ambos grupos de normas, de manera que, en este caso las divergencias justificarían que los órganos judiciales nacionales no queden vinculados por el Derecho de la UE o las sentencias del TJUE*»⁵³.

No obstante, incluso con sujeción a esa valoración previa adicional, el Tribunal consideró que se cumplen los requisitos para aplicar la jurisprudencia *Dzodzi* (es decir, para extender a situaciones internas los efectos del Derecho de la Unión) cuando la solución comunitaria se haya adoptado en un ámbito doméstico, incluso en ausencia de remisiones directas⁵⁴.

Así, la revisión de la jurisprudencia histórica del Tribunal de Justicia refleja que, incluso en los supuestos en los que ha adoptado una posición más restrictiva sobre la aplicación de estos criterios, situaciones como la que aquí se plantea son paradigmáticas de los casos en los que sí tiene vigencia la jurisprudencia *Dzodzi*: aquellas en las que la normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario. La actuación del legislador español, al transponer la Directiva 2008/7 y extender sus soluciones a las aportaciones no dinerarias especiales, coloca por tanto a esta materia indiscutiblemente en el ámbito al que debe extenderse también el Derecho de la Unión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

⁵² Kaleda, p. 19.

⁵³ Martín Jiménez, p. 26.

⁵⁴ Blutman, p. 84.

6.3. Aplicación de la jurisprudencia *Dzodzi* en las situaciones aquí analizadas

Aplicada al caso que nos ocupa, la obligación que tienen los Estados miembros de interpretar y aplicar su normativa interna en línea con la Directiva en la que se basan o que replican llevaría aparejado que el concepto de «operaciones de reestructuración» contenido en los artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B.10 del TRLITP se deba interpretar y aplicar necesariamente de la misma forma para las operaciones de reestructuración expresamente mencionadas en la Directiva y para las aportaciones no dinerarias del artículo 87 de la LIS a las que el legislador interno ha decidido extender las soluciones aplicadas en la Directiva.

Especialmente cuando una respuesta positiva, como la ofrecida hasta ahora por nuestro Tribunal Supremo, podría suponer, a la luz de la jurisprudencia histórica del TJUE, una delimitación restrictiva del alcance y efecto útil de la Directiva, así como, por extensión, un obstáculo a la libre circulación de capitales y al buen funcionamiento del mercado único.

La exclusión del mandato de plena exoneración previsto en el Derecho de la Unión para las operaciones de reestructuración previstas en la Directiva a operaciones que el legislador interno, en su libertad, ha decidido asimilar a ellas no es, dicho con todos los respetos pero máxime a la luz de esta jurisprudencia *Dzodzi*, conforme a la proyección de los artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B.10 del TRLITP en la redacción introducida por el artículo 7.5 de la Ley 4/2008.

Sería deseable, por tanto –consideradas la ausencia de precedentes, la inmensa trascendencia práctica y la inseguridad jurídica que genera el escenario contrario– que al Tribunal Supremo le llegara la ocasión de matizar o aclarar la abundante jurisprudencia que aquí hemos tratado, para tener en cuenta el efecto eventual de esta jurisprudencia *Dzodzi* sobre la asimilación contenida en el artículo 21 del TRLITP entre las aportaciones no dinerarias del artículo 94 del TRLIS y las operaciones de reestructuración mencionadas y definidas en el artículo 4 de la Directiva, con vistas a una hipotética calificación de la parte del valor del activo que tiene como contrapartida contable el pasivo asumido como integrante de una única operación de reestructuración que debiera entonces ser exonerada de todo gravamen indirecto.

Igualmente, podría ser pertinente una opinión al respecto desde el Tribunal de Justicia de la UE, en caso de que (ante la inexistencia de un desarrollo por su Sala Tercera sobre la proyección de la jurisprudencia *Dzodzi* en nuestro ordenamiento) el Tribunal Supremo albergase dudas sobre su concreto encaje en este caso. Al fin y al cabo, de acuerdo con esa misma jurisprudencia *Dzodzi*, es el órgano competente para delimitar e integrar los conceptos derivados del Derecho de la Unión cuando éste no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la Directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario⁵⁵.

55 STJUE *Leur-Bloem*; Báez Moreno, pp. 143 y ss.

Ello, con la finalidad de construir un criterio uniforme⁵⁶ y evitar así el riesgo de interpretaciones paralelas de un mismo concepto que desemboquen en situaciones de discriminación, divergencias interpretativas o eventuales distorsiones de la competencia.

7. Conclusiones

La eliminación de las distorsiones fiscales estructurales, motor de la armonización en materia tributaria perseguida por el legislador de la Unión Europea, culminó –en lo que a la tributación indirecta sobre las operaciones de concentración de capitales se refiere– con la aprobación de la Directiva 2008/7. Profundizando en los avances logrados por la Directiva 69/335, ésta consagraba la prohibición de imposición sobre las aportaciones de capital y las operaciones de reestructuración. La proyección de la cláusula *standstill*, mediante la que se permitía el mantenimiento de ciertos gravámenes todavía en vigor, se condicionaba al deber de no reinstaurarlos o reformarlos *in peius*, una vez fueran, respectivamente, abolidos o enmendados.

Sobre esta base, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea fue generando un nutrido *corpus* jurisprudencial caracterizado por una lectura expansiva del contenido prohibitivo de la Directiva, dirigida en la práctica a censurar cualesquiera gravámenes domésticos que pudieran burlar *de facto*, aun sometiendo a tributación partes integrantes o formalidades de una operación, su claro e incondicional mandato.

Concurrentemente, en otra serie de pronunciamientos –al hilo de la llamada «línea *Dzodzi*»– el Tribunal de Justicia de la Unión afirmó la pertinencia y la relevancia de pronunciarse allí donde un órgano jurisdiccional nacional haya realizado una interpretación o aplicación del Derecho comunitario en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario, pero en las que dichas disposiciones de este Derecho habían sido declaradas aplicables, bien por el Derecho nacional, bien en virtud de meras disposiciones contractuales⁵⁷. Todo ello con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación que fueran contrarias al interés de la Unión.

A través de la Ley 4/2008, el legislador español adaptó el TRLITP para adecuarlo a la nueva Directiva y al sentido de pronunciamientos del TJUE que, junto a la doctrina científica, ya ponían en entredicho algunos de sus preceptos a la luz de su precedente inmediato, la Directiva 69/335. Como una de sus novedades, las operaciones de reestructuración –asimiladas *ex lege* a las del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS– quedaban no sujetas a OS y exentas de TPO y AJD.

Pues bien, la Administración tributaria española y, poniendo fin a las divergencias suscitadas en instancias intermedias, el Tribunal Supremo, adoptaron la interpretación de que no solo debían estar sujetas a TPO las aportaciones conjuntas de bienes y pasivos a una sociedad, por la parte del pasivo que excede

⁵⁶ Gómez Verdesoto, p. 11.

⁵⁷ Gómez Verdesoto, p. 10.

el valor neto de deuda de la finca aportada a cambio de acciones o participaciones, sino que idéntica respuesta debía darse a aquellos supuestos en que esta operación societaria global –ya de constitución, ya de aumento de capital– se acogiera al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Mientras que el primer supuesto práctico ya ha sido analizado por el Tribunal Supremo en al menos ocho pronunciamientos, el segundo no ha sido objeto de examen más que en una única ocasión. En al menos cuatro otros recursos, donde la operación de reestructuración dual (esta vez, mediante aumento de capital y fusión por absorción) difería de la aportación no dineraria especial, el Tribunal Supremo optó en cambio por otorgar una calificación unitaria que embebiera toda la operación societaria en la no sujeción por OS, más exención por TPO y AJD, de los artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B.10 del TRLITP.

Una vez realizada esta exposición, cabe concluir como síntesis que, en la medida en que el legislador nacional, en un esfuerzo extensivo, ha decidido otorgar el mismo trato a una situación prevista en la Directiva –las operaciones de reestructuración, exentas en virtud de los artículos 19.2.1º, 21 y 45.I.B.10 del TRLITP– y a una situación puramente interna –las aportaciones no dinerarias especiales del artículo 94 TRLIS u 87 LIS, asimiladas a las operaciones de reestructuración ex artículo 21 del TRLITP–, el correcto tratamiento de éstas últimas conforme al Derecho español y a la hermenéutica del TJUE debe resultar en su exención global de TPO, esto es, también por la parte del exceso del valor de los pasivos asumidos por la sociedad adquirente sobre el neto de los inmuebles recibidos.

Si bien la postura del Tribunal Supremo hasta ahora parece monolítica en este extremo, conviene resaltar que no se ha pronunciado más que una vez acerca de este *tertium genus* de aportaciones, y no consta que éste se haya adentrado, ya en aquel recurso o en otros semejantes, en el terreno de la doctrina *Dzodzi*. Con arreglo a la opinión del propio TJUE en este sentido –autorizado por su propia tesis y como máximo intérprete del acervo comunitario– sería igualmente de gran utilidad que el presente debate le fuera también planteado.

En atención a todo lo anterior, consideramos que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en interpretación y desarrollo de la Directiva 2008/7 –incluyendo su enfoque finalista al interpretar las prohibiciones de gravamen de su cláusula *standstill*– deberá servir como base al necesario pronunciamiento por el que se aclare, en lo relativo a las aportaciones no dinerarias especiales, la jurisprudencia existente del Tribunal Supremo sobre la tributación en ITPAJD de la asunción de deuda en aportaciones no dinerarias de inmuebles hipotecados.

8. Listado de acrónimos y abreviaturas

AJD	ITPAJD, modalidad Actos Jurídicos Documentados
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
OS	ITPAJD, modalidad Operaciones Societarias
Régimen Especial de Neutralidad Fiscal	Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
STJUE o SSTJUE	Sentencia(s) del TJUE
STS o SSTs	Sentencia(s) del Tribunal Supremo
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	ITPAJD, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo
TRLITP	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
UE	Unión Europea

9. Referencias bibliográficas

Aguiar, N. (2003). *La armonización de la tributación de los beneficios societarios en la Unión Europea. Principios fundamentales* [Tesis de doctorado, Universidad de Salamanca]. <http://hdl.handle.net/10198/4828>

Báez Moreno, A. (2016). A pan-European GAAR? Some (un)expected consequences of the proposed EU Tax Avoidance Directive combined with the *Dzodzi* line of cases. *EU Tax Avoidance Directive Combined with the Dzodzi Line of Cases, British Tax Review*, (2), pp. 143-151.

Banacloche Palao, C. (2014). Tributación en el ITP onerosas de las adjudicaciones en pago de asunción de deudas. *Revista Contable, Sección Práctica Fiscal*, (21).

Blutman, L. (2008). The Manifest Inapplicability Standard: the Puzzling Story of the *Dzodzi* Jurisprudence. *Acta Juridica et Politica*, 71(3).

Calvo Vérguez, J. (2010). La reforma del impuesto sobre Operaciones Societarias a la luz de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008. *Revista Aranzadi Unión Europea*, (2).

Carrasquer Clarí, M. L. (2009). Modificaciones en el gravamen de las operaciones societarias. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, (219).

Casas Agudo, D. (2012). Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, (154).

Comisión de la Comunidad Económica Europea (1962). *Rapport du Comité Fiscal et Financier*. (texto en francés disponible en <https://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>).

de Pablo Varona, C. (2012). La aportación a sociedades de bienes hipotecados (las adjudicaciones en pago de asunción de deudas realizadas con ocasión de operaciones societarias y de donaciones). *Aranzadi. Revista Quincena fiscal*, (5).

Falcón y Tella, R. (2008). La refundición de la Directiva del «impuesto sobre las aportaciones» [Directiva 2008/7/CE, del Consejo]: un nuevo fracaso de la estrategia de Lisboa. *Aranzadi. Revista Quincena fiscal*, (5).

Gómez Verdesoto, M. (1999). Concepto comunitario de fraude o evasión fiscal en relación con las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (A propósito de la STCJE de 17 de julio de 1997). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 15(1).

Herrera Molina, P. M. (1998). Doctrina. El ITP y AJD frente al Derecho comunitario y al principio de capacidad económica. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14(1).

Kaleda, S. L. (2000). Extension of the preliminary rulings procedure outside the scope of Community law: «The Dzodzi line of cases». *European Integration Papers*, 4(11).

Krommendijk, J. (2017). Wide Open and Unguarded Stand our Gates: The CJEU and References for a Preliminary Ruling in Purely Internal Situations. *German Law Journal*, 18(6).

Lagos Rodríguez, M. G. & Álamo Cerrillo, R. (2014). Análisis del proceso armonización fiscal en la Unión Europea. *La Ley Unión Europea*, (16).

Martín Fernández, J. (1998). El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a la luz del Ordenamiento comunitario (Comentario a la STICE de 5 de marzo de 1998). *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 14(2).

Martín Jiménez, A. (2014). Situaciones tributarias internas y Derecho de la UE: nuevas perspectivas sobre la jurisprudencia del TJUE. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, (163).

Martín Queralt, J. B. (2009). El traslado de domicilio a España y el Impuesto sobre Operaciones Societarias: la crónica de una muerte anunciada. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, (228).

Miñana Climent, V. M. (2012). De nuevo sobre la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la asun-

ción de deuda por una sociedad como consecuencia de una aportación no dineraria en su constitución o ampliación del capital social. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 28(15).

Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2013). ITP y AJD: la tributación de las aportaciones no dinerarias. *Carta tributaria. Monografías*, (7).

Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2015). Operaciones societarias. Alcance actual de este gravamen del ITP y AJD. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (4).

Ritter, C. (2006). Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234.

Sánchez Manzano, J. D. (2013). Las operaciones de reestructuración empresarial en el marco del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad operaciones societarias). Problemas interpretativos derivados de la discordancia entre conceptos mercantiles y tributarios. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 29(12).

Sanz Clavijo, A. (2009). El Impuesto sobre Operaciones Societarias y su (predecible) incompatibilidad con el Derecho Comunitario. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, (230).

Tryfonidou, A. (2007). The Outer Limits of Article 28 EC: Purely Internal Situations and the Development of the Court's Approach Through the Years.

10. Principal normativa citada

Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

11. Jurisprudencia citada

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 1 de julio de 2013 (recurso n.º 713/2012), ECLI:ES:TS:2013:3808.

Sentencia del Tribunal Supremo 1174/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 17 de septiembre de 2020 (recurso n.º 2378/2019), ECLI:ES:TS:2020:2896.

Sentencia del Tribunal Supremo 1276/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 8 de octubre de 2020 (recurso n.º 3270/2018), ECLI:ES:TS:2020:3305.

Sentencia del Tribunal Supremo 1562/2021 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 22 de diciembre de 2021 (recurso n.º 8152/2018), ECLI:ES:TS:2021:4957.

Sentencia del Tribunal Supremo 419/2021 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 23 de marzo de 2021 (recurso n.º 6071/2019), ECLI:ES:TS:2021:1144.

Sentencia del Tribunal Supremo 431/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 18 de mayo de 2020 (recurso n.º 3205/2017), ECLI:ES:TS:2020:962.

Sentencia del Tribunal Supremo 432/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 18 de mayo de 2020 (recurso n.º 5194/2017), ECLI:ES:TS:2020:963.

Sentencia del Tribunal Supremo 433/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 18 de mayo de 2020 (recurso n.º 6263/2017), ECLI:ES:TS:2020:1105.

Sentencia del Tribunal Supremo 442/2021 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 25 de marzo de 2021 (recurso n.º 7546/2019), ECLI:ES:TS:2021:1142.

Sentencia del Tribunal Supremo 514/2021 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 15 de abril de 2021 (recurso n.º 7473/2019), ECLI:ES:TS:2021:1417.

Sentencia del Tribunal Supremo 712/2021 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 20 de mayo de 2021 (recurso n.º 633/2019), ECLI:ES:TS:2021:2159.

Sentencia del Tribunal Supremo 1602/2020 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 25 de noviembre de 2020 (recurso n.º 1200/2018), ECLI:ES:TS:2020:4009.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª), de 3 de noviembre de 1995 (recurso n.º 544/1995), ECLI:ES:TS:1997:6518.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de febrero de 1996, asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Caso Bautiaa, ECLI:EU:C:1996:47.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de julio de 2009, asunto C-397/07, Caso Comisión c. España, ECLI:EU:C:2009:436.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de noviembre de 1999, asunto C-350/98, Caso Henkel Hellas, ECLI:EU:C:1999:552.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de octubre de 2002, asunto C-138/00, Caso Solida, ECLI:EU:C:2002:590.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Caso Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 18 de octubre de 1990, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Caso Dzodzi, ECLI:EU:C:1990:360.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 19 de marzo de 2002, asunto C-426/98, Caso Comisión c. Grecia, ECLI:EU:C:2002:180.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de abril de 1993, asuntos acumulados C-71/91 y 178/91, Caso Ponente Carni, ECLI:EU:C:1993:140.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de abril de 2015, asunto C-357/13, Caso Drukarnia, ECLI:EU:C:2015:253.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 24 de enero de 1991, asunto C-384/89, Caso Tomatis y Fulchiron, ECLI:EU:C:1990:419.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 26 de septiembre de 1985, asunto C-166/84, Caso Thomasdünger, ECLI:EU:C:1985:373.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 28 de junio de 2007, asunto C-466/03, Caso Albert Reiss, ECLI:EU:C:2007:385.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 9 de octubre de 2014, asunto C-299/13, Caso Gielen, ECLI:EU:C:2014:2266.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 19 de octubre de 2017, asunto C-573/16, Caso Air Berlin, ECLI:EU:C:2017:772.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de julio de 2014, asunto C-524/13, Caso Braun, ECLI:EU:C:2014:2045.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-31/97 y C-32/97, Caso FECSA/ACESA, ECLI:EU:C:1998:508.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 22 de diciembre de 2022, asunto C-656/21, Caso IM Gestão de Ativos, ECLI:EU:C:2022:1024.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de junio de 2014, asunto C-377/13, Caso Ascendi, ECLI:EU:C:2014:1754.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de marzo de 1998, asunto C-347/96, Caso Solred, ECLI:EU:C:1998:87.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 29 de septiembre de 1999, asunto C-56/98, Caso Modelo, ECLI:EU:C:1999:460.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de julio de 2004, asunto C-415/02, Caso Comisión c. Bélgica, ECLI:EU:C:2004:450.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 1 de octubre de 2009, asunto C-569/07, Caso HSBC, ECLI:EU:C:2009:594.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de octubre de 2002, asunto C-339/99, Caso ESTAG, ECLI:EU:C:2002:588.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de octubre de 1998, asunto C-4/97, Caso Nonwoven, ECLI:EU:C:1998:507.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de julio de 1997, asunto C-130/95, Caso Giloy, ECLI:EU:C:1997:372.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de enero de 2001, asunto C-1/99, Caso Kofisa Italia, ECLI:EU:C:2001:10.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 25 de junio de 1992, asunto C-88/91, Caso Federconsorzi, ECLI:EU:C:1992:276.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de julio de 2012, asunto C-602/10, Caso SC Volksbank România, ECLI:EU:C:2012:443.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 14 de marzo de 2013, asunto C-32/11, Caso Allianz Hungría Biztosító y otros, ECLI:EU:C:2013:160.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de diciembre de 1998, asunto C-247/97, Caso Schoonbroodt, ECLI:EU:C:1998:586.

Conclusiones del abogado general Bobek, Caso Land Nordrhein-Westfalen, asunto C-620/19, ECLI:EU:C:2020:649.

Conclusiones del abogado general Darmon, Caso Dzodzi, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, ECLI:EU:C:1990:274.

Conclusiones del abogado general Jacobs, Caso Leur-Bloem, asunto C-28/95, ECLI:EU:C:1996:332.

Conclusiones del abogado general Mancini, Caso Thomasdünker, asunto C-166/84, ECLI:EU:C:1985:208.

Conclusiones del abogado general Ruiz-Jarabo Colomer, Caso Kofisa Italia, asunto C-1/99, ECLI:EU:C:2000:498.

EL CAMBIO DE PARADIGMA EN LA NORMATIVA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: ESTUDIO DE LA SITUACIÓN ACTUAL Y REFLEXIONES SOBRE SU EVOLUCIÓN

Fernando Muñoz Leal

*Juez de la 72ª Promoción
(España)*

Title

The paradigm change in transfer pricing regulations: study of the current situation and reflections on its evolution

Resumen

El desarrollo de la economía digital ha provocado un cambio en los modelos económicos y de generación de valor de buena parte de los grupos multinacionales, permitiéndoles generar beneficios en jurisdicciones sin necesidad de tener una presencia física significativa en ellas.

Este fenómeno produjo una crisis profunda en los principios tradicionales de la fiscalidad internacional, en general, y de los precios de transferencia, en particular, incapaces de evitar la erosión de bases imponibles hacia jurisdicciones de menor tributación, generándose con ello una evidente alarma social. Como respuesta, se han desarrollado internacionalmente los denominados Proyectos BEPS que están suponiendo un verdadero cambio gradual de paradigma en la normativa en materia de precios de transferencia con un progresivo desplazamiento o reconfiguración del principio rector de plena competencia con una mayor preocupación por la alineación de la fiscalidad con el proceso de generación de valor.

Palabras clave

precios de transferencia; BEPS; plena competencia; paradigma; Pilar I; Pilar II; cadena de valor; análisis de comparabilidad; análisis económico; intangibles; digitalización.

Abstract

The development of the digital economy has caused a change in the economic and value generation models of many multinational groups,

allowing them to generate profits in jurisdictions without the need to have a significant physical presence there.

This phenomenon produced a crisis in the traditional principles of international taxation, in general, and specifically in transfer pricing, incapable of avoiding the erosion of tax bases towards jurisdictions with lower taxation, thereby generating evident social alarm. In response, the so-called BEPS Projects have been internationally developed, and are leading to a true gradual paradigm shift in transfer pricing regulations with a progressive displacement or reconfiguration of the ruling arm's length principle with greater concern for the alignment of taxation with the value generation process.

Keywords

transfer pricing; BEPS; arm's length principle; paradigm; Pillar I; Pillar II; value chain; comparability analysis; economic analysis; intangibles; digitization.

Fecha de recepción: 3-07-2023/Fecha de aceptación: 5-10-2023/Fecha de revisión: 24-02-2024

Cómo referenciar: Muñoz Leal, F. (2024). El cambio de paradigma en la normativa en materia de precios de transferencia: estudio de la situación actual y reflexiones sobre su evolución. *Revista Técnica Tributaria* (144), 69-131

SUMARIO

1. Introducción: Objetivos y alcance del presente proyecto
2. El concepto de los precios de transferencia y su evolución
 - 2.1. Concepto, origen y evolución de los precios de transferencia y del principio de plena competencia.
 - 2.2. El Proyecto BEPS
 - 2.3. Desarrollo posterior
3. Breve reseña de la regulación nacional e internacional en materia de precios de transferencia
 - 3.1. Directrices de la OCDE
 - 3.2. Legislación española
4. Valoración de operaciones vinculadas
 - 4.1. Análisis de comparabilidad
 - 4.2. El análisis económico: métodos de valoración de las operaciones vinculadas
5. Obligaciones de documentación
6. Retos y perspectivas actuales y futuras en materia de precios de transferencia
 - 6.1. Introducción
 - 6.2. Proyecto BEPS 2.0
7. Conclusiones
 - 7.1. El cambio de paradigma producido por el desplazamiento o reconfiguración del principio de plena competencia
 - 7.2. Conclusiones sobre los Pilares I y II del Proyecto BEPS
 - 7.3. Consideraciones finales
8. Bibliografía

Este trabajo ha obtenido el premio en la categoría de Juez en formación en la XXIV edición del Premio AEDAF 2023.

1. Introducción: Objetivos y alcance del presente proyecto

En la actualidad, la mayoría de las transacciones económicas que tienen lugar en el mundo se producen entre empresas que forman parte de un mismo grupo multinacional, determinando la aplicación entre ellas de los denominados precios de transferencia. La concentración del capital, la especialización de funciones que permite reducir los costes y, sobre todo, la globalización de la economía con normas cada vez más dirigidas a facilitar el movimiento de personas y capitales han sido, y continúan siendo, la razón de ser del auge de los grandes grupos multinacionales.

Un grupo multinacional es una gran empresa con actividad en diversos países, a través de diferentes entidades, cada una de las cuales desempeña una actividad de la denominada cadena de valor del grupo (aprovisionamiento, producción, distribución, comercialización, desarrollo de intangibles, obtención y distribución de financiación, prestación de servicios de apoyo, etc.) pero bajo una dirección coordinada que generalmente radica en la denominada entidad matriz.

Entre las decisiones que son necesarias para configurar el grupo multinacional, una de las más trascendentes radica en definir en qué país se realiza cada una de esas funciones y, en la adopción de esa decisión, además de cuestiones puramente operativas o de negocio, adquiere una relevancia crucial el coste fiscal asociado a la misma y el tratamiento tributario que los países donde radican van a atribuir a su actividad. En este sentido, una de las principales manifestaciones de soberanía de cada Estado consiste en la definición de sus propias normas tributarias y de la carga fiscal con que se va a gravar a las empresas que operan en su territorio. Una adecuada planificación fiscal permitirá a los grupos multinacionales, siempre dentro de la legalidad y sin presuponer una intención elusiva, optimizar su coste fiscal y maximizar su beneficio neto con el objetivo de que el mayor volumen de sus beneficios sea gravado en países de baja tributación detrayéndolos de los territorios con más altas tasas de fiscalidad. Sin embargo, la creciente complejidad del marco legal aplicable, compuesto esencialmente por la divergente normativa tributaria de cada una de las jurisdicciones y un complejo entramado de convenios bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición, unida a una mayor especialización en las funciones fiscales dentro de los grupos multinacionales, ha dado lugar a ciertas prácticas de planificación fiscal agresiva o perniciosa, que, aprovechando los resquicios de las normas de fiscalidad internacional que no han evolucionado al mismo tiempo que lo ha hecho la realidad social y económica de los grupos multinacionales, ha dado lugar a un fenómeno generalizado de trasvase de bases imponibles que se detraen de las jurisdicciones en que realmente se genera el valor

tributable hacia otras, generalmente de menor presión fiscal, pudiendo llegar incluso a que no resulten gravadas ciertas rentas.

Ante esta tesitura, las Administraciones tributarias han desarrollado una serie de reglas que tratan de evitar las consecuencias de estrategias de planificación fiscal agresiva y, a través de la iniciativa de la comunidad internacional, se han proclamado de manera consensuada y gradual, principios cuyo principal objetivo es evitar la erosión de bases imponibles que pudiera tener lugar a voluntad de los grupos multinacionales a través de sus operaciones vinculadas. El principio inspirador de esta regulación es el denominado de valoración de mercado o *arm's length principle*, que consiste en exigir que la valoración de las operaciones intragrupo se realice teniendo en consideración el precio que dicha transacción hubiera alcanzado si la misma se hubiera producido en condiciones de libre competencia y entre partes independientes.

A pesar de la aparente simplicidad del principio anterior, al tratarse de un concepto jurídicamente indeterminado, su aplicación en la práctica ha sido y es extremadamente compleja. Desde el consenso internacional en la aplicación de este principio, prácticamente generalizado, se han alcanzado acuerdos multilaterales sobre su concreta aplicación en las normativas tributarias nacionales, destacando las Directrices de la OCDE¹ aplicables en materia de precios de transferencia, cuyos postulados, en muchos casos, han sido incorporados a la legislación de los distintos Estados. Asimismo, se han desarrollado métodos de valoración a mercado que han ido perfeccionándose con el tiempo para adaptarse a la cambiante realidad económica de los grupos multinacionales y sus operaciones vinculadas.

A lo largo de las siguientes páginas se realizará un recorrido por los principales hitos en la configuración actual de las reglas de fiscalidad internacional, especialmente enfocado a los precios de transferencia. También se analizarán los principales métodos empleados y las dificultades que plantean ante las particularidades de las operaciones vinculadas que presentan características propias, difíciles de considerar en su comparativa con las operaciones independientes.

En el marco de la intervención creciente de la regulación de estas transacciones también destaca el incremento de las obligaciones de documentación que cada uno de los Estados exige a las entidades residentes que forman parte de grupos multinacionales, desplazando hacia ellas la carga de la prueba de que sus operaciones vinculadas se han valorado conforme a mercado, así como imponiéndoles la obligación de explicar su cadena de valor, para conocer la ubicación real de las funciones, activos y riesgos del grupo, obligación recientemente potenciada con el establecimiento del Informe País por País, por el que se exige la «fotografía» de la presencia del grupo en las distintas jurisdicciones con el objetivo de gravar proporcionalmente el proceso de generación de valor. En un siguiente apartado también se abordará esta cuestión.

1 Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias en su última versión de enero de 2022.

Cabe mencionar la enorme dificultad para atajar el problema de la erosión internacional de bases imponibles puesto que la efectividad de las medidas que se adopten dependerá, en buena medida, del grado de armonización internacional y de consenso entre el mayor número de países posible para garantizar un sistema tributario sólido que permita la adecuada tributación de los grupos multinacionales en las jurisdicciones en las que desarrollan sus actividades en función del valor real con el que, en cada una de ellas, se contribuye a la generación de valor del grupo. Durante mucho tiempo, los Estados han utilizado y utilizan su soberanía fiscal para establecer incentivos fiscales que persiguen la atracción de capitales e inversiones, medidas que, sin embargo, se configuran como perniciosas desde una perspectiva global ya que pueden arrastrar al resto de países a competir en la reducción de impuestos para competir en una carrera de difícil final.

En este sentido, el objetivo esencial de este proyecto es examinar los principales cambios que se han producido en los últimos años en la regulación de los precios de transferencia y una reflexión sobre su previsible evolución futura. En los últimos tiempos, en un proceso acelerado por la reciente pandemia de la COVID-19 que asoló al mundo y cuyas consecuencias aún se están poniendo de manifiesto, se está produciendo un cambio de paradigma en los modelos económicos mundiales, en un proceso de globalización y digitalización exponencial sin precedentes que está cambiando por completo los tradicionales modelos de generación de valor en el seno de los grupos multinacionales. El incremento de la conexidad digital de la economía ha provocado que la economía digital no deba ser considerada como un sector económico estanco y diferenciado de los demás, sino que es, en sí misma, un modelo económico transversal y común prácticamente a todas las actividades. Este proceso masivo de digitalización, que permite a los grupos multinacionales, especialmente a los intensivos en capital tecnológico, penetrar en una jurisdicción determinada y generar en ella valor y beneficios sin necesidad de una presencia significativa en el país en el que se generan, ha quebrado los esquemas tradicionales en materia de precios de transferencia, haciendo que muchos de los métodos tradicionales para la valoración de estas operaciones y, sobre todo, los principios básicos de la fiscalidad internacional, como los que determinan el gravamen en función del Estado de residencia o el Estado de la fuente o, en definitiva, la presencia física del grupo en cada jurisdicción, hayan quedado desvirtuados por no reflejar las nuevas realidades económicas de los grupos multinacionales, dando lugar a importantes traslaciones de bases imponibles entre las distintas jurisdicciones.

Ante esta transformación mundial imparable y la creciente preocupación de la opinión pública que ha visto cómo, de manera evidente, los grupos multinacionales, especialmente los que presentan un modelo de negocio digital (motores de búsqueda, redes sociales, tratamiento de datos, ventas online, etc.), tributan cantidades percibidas claramente como desproporcionadas a los ingresos que generan en la mayoría de territorios en los que están presentes de manera virtual, la respuesta de la comunidad internacional no se ha hecho esperar, destacando el denominado Proyecto BEPS² (erosión de bases imponibles y traslado de beneficios entre jurisdicciones) en el marco de la OCDE, que, en

2 Por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*.

2015, ya trató de abordar una adaptación uniforme de la normativa tributaria en materia de precios de transferencia entre sus miembros. Sin embargo, pese a sus ambiciosos objetivos, la dificultad de coordinación de las distintas jurisdicciones, con sus respectivos intereses, hizo que no tuviera el impacto y alcances esperados por centrarse, especialmente en la cuestión de la economía digital, en una disertación teórica sin mucha trascendencia práctica por la falta de consenso, más allá de considerables avances en materia de obligaciones de documentación y transparencia fiscal para los grupos multinacionales.

No obstante, sí que consiguió configurarse como un excelente punto de partida para la continuación de las negociaciones plasmadas en el denominado Proyecto BEPS 2.0 que, simplificado en dos pilares fundamentales, uno basado en la redefinición de las potestades tributarias de los Estados para gravar beneficios en función de un criterio de verdadera generación de valor especialmente en el entorno digital, y otro, a través del establecimiento de un impuesto mínimo global, sí parece que vaya a fundamentar la respuesta que en los próximos años debe darse al fenómeno de la digitalización de la economía mundial. Prueba de ello es que, en el ámbito de la UE, se ha dictado la Directiva 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, que impone a los Estados miembros la obligatoriedad de adaptar sus ordenamientos jurídicos tributarios de manera que pueda hacerse efectivo el impuesto mínimo global. El hecho de que la UE haya avanzado en esta dirección ya supone un avance significativo en esta regulación, sin embargo, hasta que no se implemente definitivamente no se podrá evaluar la efectividad de las medidas propuestas. Efectividad que, por otra parte, está íntimamente ligada también al tratamiento que de esta cuestión decidan implementar otros países con culturas económicas y fiscales muy diversas pero que constituyen verdaderas potencias económicas mundiales y cuya importancia en el panorama mundial no deja de crecer como China o la India o las posibles propuestas alternativas que ya se han puesto de manifiesto en el Comité de expertos de Naciones Unidas para la cooperación internacional en materia tributaria, que abogan por soluciones más sencillas de implementar y controlar para países que se encuentran en vías de desarrollo.

Tras la exposición de los puntos anteriores se definirán las principales conclusiones que pueden extraerse en relación con el cambio de paradigma que está teniendo lugar en materia de precios de transferencia. En definitiva, dado su masivo impacto en términos económicos, la cuestión de los precios de transferencia, es, posiblemente, la cuestión tributaria más relevante tanto en términos de planificación para los grupos multinacionales, que podrían ver incrementados o disminuidos sus beneficios globales de manera significativa según la regulación aplicada, como para las Administraciones tributarias, que tienen la necesidad de dar una respuesta conjunta y coordinada a esta cuestión para garantizar la efectividad de las normas de precios de transferencia. La dificultad en este ámbito radica en que, para alcanzar el consenso, será necesario que las distintas jurisdicciones sean capaces de priorizar sus intereses comunes sobre los que les separan, pues no todos los países obligados a entenderse se encuentran en el mismo grado de evolución social o económica, todo ello, con el agravante de que cada día que pasa sin que se articule una respuesta común y efectiva para este fenómeno, continúa produciéndose la significativa erosión de bases imponibles.

2. El concepto de los precios de transferencia y su evolución

A los efectos de poder analizar la situación actual y las perspectivas de futuro en cuanto a la regulación de los precios de transferencia se hace necesario realizar un breve recorrido por su historia y evolución para poder comprender los nuevos retos que se plantean en la actualidad como consecuencia de un nuevo proceso de globalización aún más masivo que los anteriores debido al auge exponencial de la digitalización en todos los ámbitos de la vida y de la economía especialmente. En el presente apartado se trata de hacer una breve revisión de esta evolución y contemplar la imagen regulatoria y legislativa previa al cambio de paradigma que podría acometerse en los próximos años.

2.1. Concepto, origen y evolución de los precios de transferencia y del principio de plena competencia.

El concepto de precios de transferencia no ha sido definido de manera unívoca por la doctrina, jurisprudencia y distintas legislaciones que los contemplan,³ pero la definición que puede entenderse más generalizada por el elevado número de países que las adoptan como *soft law* inspiradora de su propia legislación, es la contemplada en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, cuyo párrafo 11 dispone: «*Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas.*»

Frente a la definición aséptica anterior, en el ámbito doméstico español, el Tribunal Supremo⁴ ha definido los precios de transferencia como «*aquellos que utilizan y pactan entre sí, sociedades sometidas a un mismo poder de decisión, circunstancia que permite a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos*». En esta definición nuestro Alto Tribunal, ya desde el siglo pasado, más que fijar con precisión el significado de su concepto, pone el énfasis en la consecuencia y problemática que acarrea la determinación de los precios de transferencia, que, a diferencia de lo que ocurre entre partes independientes con intereses contrapuestos, en las operaciones vinculadas, tal determinación está condicionada por un interés común a las entidades o personas intervinientes, que, pese a tener personalidades jurídicas independientes, se encuentran gestionadas desde una dirección conjunta, la del grupo al que pertenecen, haciendo prevalecer el beneficio global de éste sobre el de cada uno de sus entidades integrantes.

A pesar de esa desconfianza inicial puesta de manifiesto anteriormente, en favor de los grupos multinacionales, cabe mencionar que las propias Directrices de la OCDE disponen en su párrafo 1.2.: «*El análisis de los precios de transfe-*

3 De hecho, sin ir más lejos en la legislación española ni siquiera aparecen definidos o referidos, sino que se hace referencia al concepto de operaciones vinculadas, en cierto modo análogo.

4 STS (Sala 3ª) de 19 de enero de 1996 (Recurso 3816/1991; ECLI:ES:TS:1996:192) o STS (Sala 3ª) de 5 de abril de 2000 (Recurso 4462/1995; ECLI:ES:TS:2000:2799).

rencia debe desvincularse claramente de la consideración de los problemas de fraude o elusión fiscal, aun cuando las determinaciones que se adopten en materia de precios de transferencia puedan utilizarse para dichos fines». Se trata así de evitar estigmatizar desde el inicio la fijación de los precios de transferencia por parte de los grupos multinacionales o eliminar una posible presunción de propósito elusivo en ellos, sin perjuicio de que los mismos deban ser objeto de especial control por las autoridades tributarias. Se pretende configurar, por lo tanto, una supuesta neutralidad fiscal en el tratamiento de las operaciones vinculadas en relación con las que tienen lugar entre partes independientes, pero, en la práctica, esta regulación se ha concretado, como no puede ser de otra manera, en normas antifraude.

Es evidente que los impuestos constituyen un ingreso para los Estados y un coste para los contribuyentes, enfrentándose dos intereses contrapuestos: el de los grupos multinacionales que tienen una visión global del territorio mundial con el objetivo de pagar en su conjunto la menor cantidad posible de impuestos, y, el de cada una de las Administraciones tributarias que, con el ánimo de atraer inversión hacia su territorio, establecen regímenes y privilegios fiscales que determinan una heterogeneidad de sistemas tributarios que, en cierto modo, compiten entre sí.⁵

Ante la amenaza creciente de que los grupos multinacionales, a través de la definición de su política de precios de transferencia, pudieran lograr el trasvase de beneficios y pérdidas de unas jurisdicciones a otras, las Administraciones tributarias han tratado de establecer reglas fiscales para paliar los efectos de esta problemática desde su origen, siendo el mayor hito en este sentido la aparición del principio de plena competencia (*arm's length*) que, pese a su continua evolución y adaptación, aún hoy continúa siendo el teórico pilar central de la normativa internacional, y, consecuentemente, de las nacionales, en la regulación de los precios de transferencia. Este principio propugna que las operaciones intragrupo o entre empresas o partes vinculadas deben valorarse conforme lo harían empresas independientes, es decir, que el precio fijado sea el mismo que se fijaría entre partes independientes en condiciones y circunstancias económicamente semejantes. Así de simple y así de complejo a la vez, dada la dificultad de concretarlo a las múltiples y variables tipologías de transacciones existentes.

Siguiendo el principio anterior, en caso de que una Administración tributaria identifique que las condiciones de una operación vinculada difieren de las que tienen lugar entre comparables independientes, estaría habilitada para la práctica del ajuste correspondiente en la base imponible de la sociedad, pero al mismo tiempo, su extensión generalizada en el ámbito internacional debe complementarse con mecanismos que impidan, en el supuesto anterior, la doble imposición, permitiendo el ajuste colateral en la otra entidad contraparte, especialmente complejo cuando se sitúa en otra jurisdicción.

5 GONZÁLEZ CARCEDO, J. y BOUZAS FERNÁNDEZ, M. (2017), «Fiscalidad internacional: BEPS e Informe País por País». *Cuadernos de Derecho para Ingenieros*. Cuaderno 42: Auditoria, tributación y transacciones. 2017.

Este principio,⁶ configurado, en esencia, para habilitar ajustes tributarios en las bases imponibles de las entidades de grupos multinacionales que impidan traslaciones indebidas de beneficios o pérdidas a través de la alteración artificial de sus precios de transferencia, apareció por primera vez en la legislación estadounidense en 1917⁷ y posteriormente en la británica por influencia de la anterior.⁸ No obstante, dada la proyección internacional de estas normas, para su virtualidad práctica fue necesaria su incorporación paulatina durante las siguientes dos décadas en los tratados firmados por ambas potencias, a las que se sumaron más de una decena de países europeos, siendo el germen de su posterior desarrollo internacional y generalización global. De este modo, en 1933, se incluyó este principio en el Proyecto de Convenio sobre atribución de beneficios y de la propiedad de empresas internacionales, contemplando específicamente las diferencias entre las operaciones entre partes independientes y empresas de un mismo grupo.

Ante el hecho de que la existencia de sistemas tributarios distintos entre los países producía el encarecimiento de las actividades transfronterizas por resultar dos veces gravadas, en el país de origen de la renta, y más tarde, en el de residencia del operador, se inició un intento de armonización global para eliminar, o al menos limitar, la doble imposición en los casos en que se produjera. Este esfuerzo fue llevado a cabo especialmente por la OCDE a través de la elaboración de un Modelo de Convenio de Doble Imposición en Renta y Patrimonio.

Desde 1956 y hasta su publicación en 1977, la OCDE siempre tuvo presente en la elaboración del Modelo de Convenio de Doble Imposición en Renta y Patrimonio el principio de plena competencia, reconociendo en su artículo 9 *«el derecho de uno de los Estados contratantes, cuando sea aplicable un Tratado, de ajustar los beneficios de una sociedad situada en su territorio y que es gestionada, manejada o controlada, directa o indirectamente, por una sociedad de otro Estado contratante, siempre y cuando las condiciones difieran de las que habrían sido pactadas por empresas independientes, aplicándose este régimen a las operaciones entre empresas vinculadas»*, disposición que se ha mantenido hasta las versiones más recientes de este modelo. Este principio, en su redacción, fue también reproducido en el Modelo de Convenio de la ONU entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.

Ya en 1979, el Comité de asuntos fiscales de la OCDE presentó el informe «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales», en el que de forma monográfica se hace un esfuerzo por concretar la aplicación del anteriormente definido principio de plena competencia en el ámbito de cada una de las principales tipologías de operaciones vinculadas. Este informe junto con los problemas detectados en los trabajos de revisión de la Sección 482 del *Internal Revenue Code* de Estados Unidos, sirvieron para la publicación ulterior, en 1995, de la primera edición de las Directrices de la OCDE que comprendían la más exhaustiva regulación, hasta ese momento, de materias como la aplicación del

6 Para la recapitulación de la evolución mostrada se han seguido las siguientes obras: LUCAS MAS, M. (2008), *Los sistemas de precios de transferencia en perspectiva impositiva y aduanera: análisis y posibles vías de conciliación*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. pp. 19 y ss.; y, GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2022), *Historia de los precios de transferencia*. CEF 4ª Edición, 2022. pp. 53 y ss.

7 1917 War Revenue Act Regulation 41, arts. 77 y 78.

8 General Rules 7, Income Tax Act.

principio de plena competencia, los métodos de valoración, requisitos de documentación de las operaciones vinculadas que los grupos multinacionales y sus entidades deben preparar y presentar a las autoridades tributarias, la regulación de un procedimiento amistoso de resolución de controversias en la materia, la coordinación de las actuaciones inspectoras de los distintos países, acuerdos previos de valoración con las Administraciones tributarias para permitir a los grupos multinacionales alcanzar certidumbre de cara al futuro al respecto de sus políticas de precios de transferencia en un determinado territorio, los acuerdos de reparto de costes en el seno de los grupos multinacionales, o reglas específicas acerca de las transacciones consistentes en prestación de servicios o transferencia de tecnología.

Desde su publicación, las Directrices de la OCDE, dado su amplio alcance e implantación internacional, así como la consideración en su redacción tanto de los intereses de las Administraciones públicas como de los grupos multinacionales, pese a configurarse en su génesis como *soft law*, es decir, con un valor jurídico que no pasaba de postularse como meras recomendaciones no vinculantes para los Estados miembros, lo cierto es que, en un lento y progresivo proceso adaptativo por parte de las distintas legislaciones tributarias nacionales, se han convertido en la base común de la regulación en materia de operaciones vinculadas en el ámbito de los países desarrollados que supone, en síntesis, la regulación bajo su ámbito de aplicación de la mayor parte de las operaciones vinculadas que se producen en el mundo. Estas Directrices han experimentado diversas variaciones a lo largo de los años para adaptarse a las nuevas realidades económicas, sociales y de mercado, siendo la última versión de las mismas la publicada el pasado 20 de enero de 2022. Una de las principales aportaciones de este texto es la definición de las metodologías de determinación del precio de mercado, adaptadas a las particularidades de las principales tipologías de operaciones vinculadas y armonizadas entre los distintos países otorgando al fin mayor seguridad jurídica dentro de un ámbito que, ya de por sí, comporta serios problemas interpretativos de un concepto jurídico tan indeterminado como el de «valor de mercado» o el principio de plena competencia.

Otro importante hito para la generalización de la aplicación de las Directrices puede encontrarse en la adhesión de la Unión Europea en el proceso de regularización y estudio de los precios de transferencia, a la vista del creciente y masivo impacto en las bases imponibles de sus Estados miembros. Así, con una clara influencia de las Directrices de la OCDE, en el año 2002, la Comisión Europea propugnó la creación del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la UE cuyas recomendaciones ahondan en la pretensión de lograr una homogeneidad normativa y de armonizar, en la medida de lo posible, el mercado europeo para evitar que las diferencias regulatorias sobre esta materia pudieran dar lugar a que, en algunos de sus Estados miembros, las inversiones pudieran verse claramente desincentivadas en beneficio de otros territorios, exclusivamente por su normativa fiscal en materia de precios de transferencia, objetivo que no siempre ha conseguido o, al menos, no con la intensidad deseada.

En España el principio de plena competencia ha sido recogido en la legislación tributaria desde la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que en su artículo 16.3 ya disponía: «(...) cuando se trate de operaciones

entre sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes.» No obstante, al igual que sucedía en el resto de legislaciones de nuestro entorno, hasta la publicación de las Directrices de la OCDE, su aplicación práctica presentaba una enorme litigiosidad por no estar definidas las metodologías concretas que permitían alcanzar los valores de mercado, siendo suplidas por la doctrina administrativa y la jurisprudencia que ya, desde el comienzo de esta regulación, se remitía a los documentos e interpretaciones dadas por la OCDE, tendencia que se iba a consolidar en los años posteriores, otorgando carta de naturaleza, prácticamente vinculante, también en España, a los sucesivos Proyectos de la OCDE en la materia.

En este sentido, puede entenderse que el sistema tributario español acoge plenamente la doctrina de la OCDE en la materia con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que modificó la Ley de Impuesto de Sociedades, en cuya exposición de motivos se hace expresa mención al objetivo de la ley de *«adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada»*. Autores como SANZ GADEA⁹ así lo consagran sobre la base, entre otros aspectos, de: la introducción a nuestro sistema del método del margen neto del conjunto de las operaciones, la regulación de servicios entre entidades vinculadas, una nueva redacción de los métodos de determinación del valor de mercado, o la nueva regulación de los acuerdos de reparto de costes y obligaciones de documentación, dotando de objetividad el tratamiento de los precios de transferencia, tanto desde el punto de vista de las Administraciones tributarias, como de los grupos multinacionales. La ulterior Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que introdujo importantes novedades en la materia, dispone en su exposición de motivos (letra e): *«Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo»*. Se consolida de este modo la plena adopción por nuestro ordenamiento jurídico de los proyectos y recomendaciones internacionales en materia de precios de transferencia, por la vía interpretativa a la luz de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, autores como GARCÍA PRATS,¹⁰ suscitan dudas acerca de la seguridad jurídica que este hecho puede suponer, habida cuenta de la continua evolución que experimentan las Directrices y demás textos internacionales, que, dada su enorme amplitud de aplicación, puede llegar a plantear problemas de compatibilidad con los preceptos de la

9 SANZ GADEA, E. (2007), «Modificaciones introducidas en el IS por las Leyes 25/2006 y 36/2006», en *Contabilidad y Tributación*. CEF, febrero de 2007, p. 7.

10 GARCÍA PRATS, F.A. (2022), «Capítulo 1. Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia», en T. CORDÓN EZQUERRO (coord.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF 4ª edición, 2022, pp. 17 y 18.

legislación interna española, debiendo requerir en estos casos, en opinión de parte de la doctrina, la modificación legislativa para adecuarse a los nuevos estándares internacionales, siendo discutible en estos casos una aplicación analógica de los mismos que pudiera perjudicar a los contribuyentes sin contar con un amparo legal específico.

2.2. El Proyecto BEPS¹¹

Continuando con la evolución en la regulación de los precios de transferencia es preciso hacer mención separada del denominado Proyecto BEPS (erosión de bases imponibles y traslado de beneficios entre jurisdicciones, por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*) que, tras un largo período de lenta evolución, supuso el punto de partida de importantes cambios en la regulación internacional de la fiscalidad internacional en general y, de los precios de transferencia, en particular, para adaptarse a las nuevas realidades y problemáticas desencadenadas a partir de la segunda década del siglo XXI.

Tras la crisis financiera del año 2008, y a pesar de todos los esfuerzos anteriores para homogeneizar las políticas y regulaciones en materia de fiscalidad internacional, las principales organizaciones representativas de la comunidad internacional como el G-20 o la OCDE, comenzaron a poner el foco en determinadas prácticas perniciosas que los grupos multinacionales venían realizando con el propósito de trasladar de una jurisdicción a otra beneficios o pérdidas aprovechándose fundamentalmente de las diferencias en la regulación fiscal de las distintas jurisdicciones, de situaciones de abuso de convenios fiscales que dan lugar a situaciones de doble no imposición o de «des-imposición» y en las deficiencias de coordinación entre las Administraciones tributarias que comportaban una absoluta falta de transparencia de los beneficios y operaciones que los grupos multinacionales generaban en las distintas jurisdicciones, dado el carácter estanco del tratamiento fiscal que se dispensa en cada jurisdicción a las entidades que forman parte de los grupos multinacionales. Todo ello permitía, en lo que a los precios de transferencia se refiere, disociar el lugar de tributación de determinados ingresos o beneficios, del lugar donde se realizaron las contribuciones económicas reales en el proceso de generación de valor del grupo multinacional.¹² Ya en el informe presentado tras la reunión de 12 de febrero de 2013, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE estimó una potencial pérdida de recaudación en concepto de Impuesto sobre Sociedades de entre un 4% y un 10% en términos globales, lo que supondría un impacto de entre 100 y 240 millones de dólares al año.¹³

11 OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa y Resúmenes finales 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/10.1787/9789264263567-es>

12 PROTTO, C.E. (2021), «Capítulo 18: El proyecto BEPS y el fin para ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en materia de convenios tributarios», en F. SERRANO ANTÓN y M. LUCHESSI (coord.), *TAX compliance y planificación fiscal internacional en la era post BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

13 MARTÍNEZ MICÓ, J.G. (2017), «El origen del Proyecto BEPS: el cambio de paradigma versus la obsolescencia normativa», en *Cuadernos Digitales de Formación*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2017. N° 65 - 2017. Pág. 4.

Ante este diagnóstico, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE desarrolló un Plan de Acción que, bajo los principios de: i) sustancia económica, para alinear la tributación con el proceso de generación de valor; ii) coherencia del Impuesto sobre Sociedades a nivel internacional; y, iii) la transparencia y seguridad jurídica, pretendieron instaurar una nueva era en la fiscalidad internacional que, en definitiva, trata de alinear la realidad del proceso de generación de valor con la tributación de sus resultados, la incorporación de cláusulas en los convenios de doble imposición para evitar la doble no imposición, y un incremento de la transparencia de los contribuyentes y la cooperación entre Administraciones tributarias con la obligatoriedad de nueva documentación como los Informes País por País en el caso de los grupos multinacionales y el establecimiento de un estándar mínimo para garantizar el avance de la resolución de conflictos a través de procedimientos amistosos eficaces.

El Plan está formado por 15 acciones, y fue aprobado en septiembre de 2015. Para su elaboración se contó con la participación de todos los operadores afectados: Administraciones públicas, sector privado y asesores fiscales, además de contar con un gran apoyo político al ser aprobado por los Ministros de Finanzas del G20 en la reunión de 8 de octubre de 2015.

Salvo en las medidas incluidas bajo la rúbrica de «enfoques comunes» que aconsejan regular de forma coordinada esas materias, la gran mayoría de las acciones se configuraron como estándares mínimos que los Estados que se adhirieran al Proyecto se comprometían a adoptar en sus respectivas legislaciones internas. En este sentido, el Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con fines Fiscales fue designado por el G-20 para supervisar la correcta implementación de estas normas en el ámbito internacional, ya que su éxito o fracaso depende de esta cooperación internacional. Si bien es cierto que estas medidas se configuran como *soft law*, es decir, no llevar su incumplimiento acarreada ninguna consecuencia jurídica, lo cierto es que el origen político del Proyecto (impulsado nada menos que por el G20) y el elevado consenso internacional, han hecho que sean cada vez más numerosas las jurisdicciones que han incluido estas reglas en su ordenamiento jurídico positivo. Como mencionan autores como PALACÍN SOTILLOS¹⁴ la mencionada falta de consecuencias jurídicas de su incumplimiento contrasta con las significativas consecuencias políticas y económicas de su infracción, que, dada la enorme sensibilidad social existente sobre esta materia, difícilmente un Estado estará dispuesto a asumir. Además, esa trascendencia social también se ha traducido en la pronta implantación de las medidas en muchos países, incluido España, donde incluso antes de la publicación del paquete definitivo de medidas, ya los órganos judiciales y administrativos comenzaron a incluir referencias a los denominados «principios BEPS».

En síntesis, el Proyecto BEPS se estructura en tres grandes fases: i) la definición de las acciones del Plan; ii) la elaboración de un informe para cada acción, atribuyendo una serie de plazos de ejecución; y, iii) la incorporación de sus

14 PALACÍN SOTILLOS, R. y otros (2017), *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017, pp. 15 y 16.

resultados en los ordenamientos jurídicos de los distintos países, distinguiendo en cuanto a su relevancia ciertas acciones como la 5, 6, 13 y 14, que se consideran de importancia transversal, definiéndose como estándares mínimos, a diferencia de las demás que se configuran como buenas prácticas o recomendaciones (sin perjuicio de que muchas de ellas han sido finalmente adoptadas por los ordenamientos internos de los distintos países).¹⁵

Las acciones del Plan BEPS son:

- Acción 1: «Abordar los retos de la economía digital para la tributación».
- Acción 2: «Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos».
- Acción 3: «Refuerzo de la normativa sobre CFC».
- Acción 4: «Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros».
- Acción 5: «Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia».
- Acción 6: «Impedir la utilización abusiva de los acuerdos tributarios».
- Acción 7: «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)».
- Acciones 8 - 10: «Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor».
- Acción 11: «Evaluación y seguimiento de BEPS».
- Acción 12: «Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación tributaria agresivos».
- Acción 13: «Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia».
- Acción 14: «Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias».
- Acción 15: «Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los acuerdos de doble tributación».

En el presente proyecto únicamente se hace referencia a las acciones más relevantes en materia de precios de transferencia, sin perjuicio de que, dada la interconexión de todas ellas, el resto también tienen influencia más o menos directa en los precios de transferencia. A continuación, se exponen, en consecuencia, las siguientes acciones: la 1, la 4, las 8 a 10 y la 13.

15 CRUZ PADIAL, I. (2016), «La economía digital en BEPS: una síntesis», en *Nueva Fiscalidad*. ISSN 1696-0173.- N. 2 (marzo-abr. 2016), pp. 33-65.

2.2.1. Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la tributación

Esta acción se incluye entre el conjunto de acciones encaminadas a asegurar la coherencia internacional en la regulación del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, se analizaron los principales retos fiscales de la digitalización de la economía, el principal de ellos radica en la posibilidad de que los grupos multinacionales generen ingresos y beneficios en una determinada jurisdicción, sin necesidad de una presencia física relevante en la misma. Este fenómeno es debido a la aparición de nuevos modelos de negocio, hasta ahora desconocidos o no muy generalizados, basados, o bien en el suministro de servicios digitales, o bien en el valor obtenido de la generación y explotación de datos digitales obtenidos a través de complejos procesos tecnológicos. El auge y desarrollo exponencial de las denominadas Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) también ha propiciado nuevos conceptos de servicios intragrupo, y una innovación tecnológica transversal a todos los eslabones de la cadena de valor de las multinacionales que han provocado una reconfiguración de sus procesos y, en consecuencia, de sus estructuras de gastos, que impedían que las normas fiscales vigentes en aquel momento y basadas en los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional pudieran adaptarse bien a estas realidades, provocando una escisión entre la generación de valor y la tributación de beneficios, permitiendo a los grupos multinacionales, la erosión de bases imponibles.¹⁶

En este mismo sentido, PALACÍN SOTILLOS¹⁷ indica que toda clasificación de los negocios digitales, como la que hace el Informe de la Acción 1, es, por definición, forzada e insuficiente ante su carácter cambiante y continua evolución, a pesar de ello, se incluyen entre otros: el comercio electrónico, plataformas de pago, servicios de descarga de aplicaciones, publicidad online, redes sociales o *cloud computing*, que, a su vez, determinan ingresos periódicos de suscripciones, ingresos por operaciones, por descarga de *software*, pagos por licencias o por acceso o uso de datos. Ello permite a los grupos multinacionales una configuración de su cadena de valor en la que se generan los ingresos en jurisdicciones sin presencia física de personal ni activos, escapando así del tradicional concepto de establecimiento permanente que permita un adecuado gravamen. En estos modelos de negocio también destaca la disociación entre los riesgos propios de mercado y los activos intangibles en lo que a la entidad de control y explotación se refiere. El Informe de esta Acción presenta una marcada tendencia a la predilección por el riesgo como elemento determinante de tributación de la renta frente a la mera titularidad jurídica carente de funciones de desarrollo, explotación o control de los activos intangibles.

Como se abordará en los siguientes apartados del presente proyecto, la Acción 1 de BEPS no ha pasado de servir como mero diagnóstico de los problemas fiscales que conlleva la era de la digitalización, tanto en el ámbito de la

16 CALVO VÉRGEZ, J. (2018): *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

17 PALACÍN SOTILLOS, R. (2017): «Capítulo 1: La Acción 1: desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017. pp. 23 y 24.

tributación directa como indirecta, y, si acaso, como una declaración de intenciones, tal vez impulsada por la creciente presión ejercida por la opinión pública que evidenciaba su disconformidad con la desproporción, en algunos casos muy evidente, entre los impuestos pagados por los grupos multinacionales y los ingresos obtenidos en una determinada jurisdicción, por el mero hecho de no tener una presencia física relevante.

Dado que la economía digital se ha convertido, más bien, en la economía propiamente dicha, y ante la previsión de que en los próximos años se produjeran nuevas evoluciones de estos esquemas, el Informe final de BEPS concluyó que: *«Tanto los desafíos como sus posibles soluciones tocan pilares fundamentales del actual régimen fiscal de actividades transfronterizas y además requieren un trabajo adicional que excede del alcance de BEPS, y es por ello que los países de la OCDE y del G20 han decidido hacer un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública»*.¹⁸ De este modo, más allá de ciertas reglas para facilitar la recaudación del IVA en el país en que se encuentra el consumidor, la falta de acuerdo en el modelo para definir la fiscalidad de las empresas que operan en el entorno digital (barajándose posibilidades como el concepto de presencia digital significativa, retenciones del establecimiento permanente virtual o un impuesto mínimo global), dieron lugar, para muchos, a la pérdida de una oportunidad para afrontar a tiempo esta cuestión. Sin embargo, el estudio de su tratamiento, aunque se pospuso, se ha reanudado, especialmente tras la superación de la pandemia de la COVID-19, con la formulación y comienzo de la implementación, del denominado Proyecto BEPS 2.0 que retoma el debate y, esta vez sí, parece afrontar de manera concreta los retos identificados en el primero de los proyectos, a través de dos pilares, el primero de los cuales está íntimamente relacionado con lo dispuesto en esta Acción.

2.2.2. Acción 4: «Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros»

Una de las prácticas más extendidas en los grupos multinacionales para la traslación de bases imponibles entre jurisdicciones radica en el uso de la financiación intragrupo, que, en ocasiones, más que a cuestiones de índole meramente operativa, pueden responder a decisiones de planificación fiscal, a través de la deducción de los gastos de intereses y otros financieros en jurisdicciones de elevada tributación y la localización de los correlativos ingresos en otras de tributación más moderada. Así, por ejemplo, el Informe identifica tres tipos de riesgos:

- El grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades independientes en países de elevada tributación.
- El grupo utiliza préstamos intragrupo para generar deducciones por intereses superiores a los gastos efectivamente incurridos por pago de intereses a terceros.

18 CALVO VÉRGEZ, J. (2018): *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

- El grupo utiliza financiación obtenida de empresas del grupo o a entidades independientes para generar rentas no sometidas a gravamen.¹⁹

En este ámbito también se incluyen otras transacciones financieras como los derivados, compañías de seguro consideradas «cautivas» dada su exclusiva instrumentalidad dentro del grupo multinacional y otras operaciones de garantía como pignoraciones o hipotecas. Estas reglas complementan a las perfiladas en otras Acciones y normativa internacional que tratan de evitar la subcapitalización de las entidades pertenecientes a un grupo multinacional, esto es, identificar la existencia de entidades a las que su situación de solvencia no permitiría el acceso de financiación externa por parte de entidades independientes y que, sin embargo, reciben ingentes flujos de financiación procedente de otras entidades del grupo, generando un gasto deducible en concepto de intereses, cuando, precisamente, ese flujo financiero debió tener la consideración de capital.

Para paliar estos efectos perniciosos, desde esta Acción se promovió el establecimiento de una ratio fija de intereses netos del grupo para limitar su deducibilidad, que el consenso internacional ha fijado en un rango de entre el 10% y el 30% del EBITDA²⁰ de una entidad (así se ha recogido también en las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia publicadas en enero de 2022). No obstante como indica CALVO VÉRGEZ,²¹ resulta conveniente que esta metodología se complemente con una norma de ratio de grupo que permita a la entidad sobrepasar este límite en determinadas circunstancias, pudiendo así deducir más gastos financieros cuando la ratio de grupo sea más alta que la ratio fija, y es que, como apunta otra parte de la doctrina,²² este sistema no tiene en cuenta que los grupos pueden adoptar estrategias financieras, no sólo por razones fiscales, sino también por múltiples razones económicas. Esta advertencia fue considerada en el Informe final de la Acción que permite a los Estados adicionar a la norma de ratio fijo, el establecimiento de una norma de ratio global del grupo que permite a una entidad exceder el límite anterior bajo determinadas circunstancias. Siendo esta última opción la más recomendable.

Según el propio informe final de BEPS: «*nos encontramos, pues, ante un enfoque sencillo que garantiza que la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas. Un rasgo importante de la norma de ratio fijo es que únicamente introduce límites a la deducibilidad del gasto financiero neto de toda entidad (esto es, gastos menos ingresos por intereses). Dicha norma no coarta la posibilidad que tienen los grupos multinacionales de obtener financiación de entidades independientes de forma centralizada en el país y en la entidad más eficientes.*»

19 OCDE (2016), Proyecto BEPS - Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris, p. 17.

20 EBITDA: *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization*. Medida de rentabilidad operativa de una empresa, al incluir exclusivamente sus resultados de explotación sin contar los gastos financieros, gastos por impuestos y de amortizaciones y depreciaciones.

21 CALVO VÉRGEZ, J. (2018): *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 38.

22 BARRENO, M., BLASCO, A. M., FERRERAS, J. MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A. Y REOL, T. (2016): «El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», *Crónica Tributaria*, núm. 158, 2016, p. 24.

Las medidas anteriores deben ir acompañadas en cada uno de los Estados por normas que garanticen su cumplimiento detectando, identificando y sancionando, entre otras conductas, la disminución artificial del índice de gasto neto en concepto de intereses.

Asimismo, también será necesaria una regulación específica en la materia para el sector financiero y de seguros, puesto que, dada su actividad operativa presentan características que deben considerarse a la hora de definir estas reglas.

2.2.3. Acciones 8 - 10: «Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor»

Estas acciones tienen el propósito común de tratar de limitar la traslación de bases imponibles entre las distintas jurisdicciones a través de la aplicación incorrecta (deliberadamente o no) de las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en el seno de grupos multinacionales que, en definitiva, haga que la atribución de beneficios a una determinada entidad no guarde la debida correlación con la generación de valor que para el grupo se desprende de su actividad operativa.

Desde su origen, las Directrices se han basado en esta alineación de los beneficios y la generación de valor para determinar las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, basándose en un modelo que identifique con claridad las funciones, activos y riesgos radicados en cada una de las sociedades que intervienen en la transacción y en la cadena de valor del grupo, para atribuirle a cada una de ellas los beneficios que le correspondan. Sin embargo, en el marco de esta acción también se identificó la manipulación de este principio por parte de grupos multinacionales, haciéndose necesaria la modificación de algunas normas que consolidaran la correcta aplicación del principio de plena competencia. Así pues, estas acciones han tenido como consecuencia una relevante modificación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia incorporadas desde su versión publicada en 2017.

En este contexto se distinguen tres acciones: la Acción 8 se refiere a los activos intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios; la Acción 9 se refiere a la correcta asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de beneficios, velando, a su vez, porque las entidades intensivas en capital y activos obtengan un beneficio acorde a su nivel de inversión y actividad; y, la Acción 10 se refiere a asegurar que los resultados en los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor especialmente en transacciones complejas o de alto riesgo, muchas de las cuales raramente ocurrirían entre partes independientes.

a) Acción 8

A través de esta acción se trata de reforzar la aplicación del principio de plena competencia en la valoración de intangibles complejos de difícil valoración para evitar la erosión de bases imponibles derivadas del movimiento de

intangibles entre miembros del grupo. Para ello, se determina la necesidad de delimitar una definición clara de activos intangibles y definir las normas para garantizar que los beneficios asociados a la cesión y uso de los mismos se correspondan con la intervención de cada una de las entidades en su proceso de generación de valor.²³

Ello ha determinado una significativa modificación en los Capítulos I y II de las Directrices de la OCDE, así como la introducción de un nuevo Capítulo VI. Este último configuró reglas específicamente aplicables a intangibles de difícil valoración, que difieren, en cierto modo, de las aplicables al resto de transacciones. En estas reglas, se comienza por tratar de delimitar el concepto de intangible (párrafos 6.5 y ss. de las Directrices de la OCDE), siguiendo a CALVO VÉRGEZ:²⁴ *«con carácter general se trata de bienes inmateriales susceptibles de ser propiedad o estar bajo el control de una entidad de cara a su utilización en actividades comerciales, y cuya cesión o licencia implicaría el pago de una contraprestación en el caso de una operación en circunstancias comparables entre entidades no vinculadas: patentes, know how, secretos comerciales, marcas, nombres comerciales, reputación, licencias y concesiones administrativas, licencias sobre intangibles de terceros, etc.»*

Es preciso distinguir la identificación de los intangibles de su análisis de comparabilidad. Para la identificación de los activos intangibles se hace necesario profundizar en el análisis de las funciones, activos y riesgos de las entidades que intervienen en las transacciones con intangibles, así como los contratos que los rigen, haciendo expresa distinción entre la titularidad legal y económica de los mismos, y finalmente, debe determinarse correctamente el precio de plena competencia que retribuya adecuadamente las funciones, activos y riesgos identificados.

En este sentido, cabe destacar lo dispuesto en el párrafo 6.12 de las Directrices: *«El análisis funcional debe identificar los activos intangibles pertinentes, cómo contribuyen a la creación de valor en las operaciones objeto de revisión, las funciones importantes desarrolladas y los riesgos específicos asumidos en relación con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles, así como la forma en que interactúan con otros activos intangibles, con activos tangibles y con la actividad empresarial para crear valor.»*

Del párrafo anterior, se desprende la necesidad de realizar el denominado análisis DEMPE (por sus siglas en inglés), esto es, para cada intangible, el análisis funcional, de activos y riesgos referidos a cada una de las funciones subrayadas anteriormente.

Para la fijación del precio de transferencia en el caso de transacciones que involucren activos intangibles complejos, muchas de las cuales, por sus especiales características o de los intangibles (especialmente únicos y valiosos), no tendrían lugar entre partes independientes, se hace necesaria la práctica de

23 MIRANDA, D.M. (2015), «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 913, 2015.

24 CALVO VÉRGEZ, J. (2018): *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 58.

ciertos ajustes de comparabilidad. De este modo, ante las deficiencias que puedan tener métodos transaccionales como los del precio libre comparable, el de reventa o el del coste incrementado, dada la escasez o absoluta inexistencia de comparables válidos, se pone especial énfasis en otros métodos basados en el beneficio como el de la distribución del resultado (*Profit Shifting Method*), que pese a su gran complejidad técnica se configura como método prevalente en este tipo de transacciones y el nuevo Capítulo VI de las Directrices arroja luz sobre su implementación y especialmente sobre el profundo análisis de funciones, activos y riesgos que requiere. Consecuencia de lo anterior, es la proliferación de los acuerdos de reparto de costes, que, sin embargo, deben ser minuciosamente controlados por las Administraciones tributarias ante el riesgo de que se produzcan asimetrías en las informaciones que manejan las Administraciones tributarias y los grupos multinacionales que puedan dar lugar a una erosión de bases imponibles.

En este ámbito, las Directrices consideran que la titularidad jurídica de los activos intangibles, por sí misma, no determina el derecho a recibir en todo o, ni siquiera en parte, los beneficios emanados de su comercialización o explotación, sino que todas aquellas entidades del grupo que contribuyan o hayan contribuido de algún modo en esos intangibles, ya sea a través de la realización de funciones relevantes, la aportación de activos o la asunción y control de riesgos trascendentes tienen que ser remunerados en proporción a su concreta contribución.

b) Acción 9

Esta acción se refiere, específicamente, a la adecuada remuneración de los riesgos y de activos o capital en las entidades pertenecientes a grupos multinacionales. Ello implica la adopción de normas que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados por haber asumido contractualmente riesgos que no son reales o haber aportado capital.

Supone la consolidación del principio de prevalencia del fondo sobre la forma, de modo que la retribución que se ha definido sobre la base de una atribución contractual de riesgos, únicamente se mantendrá si responde a una verdadera asunción de dichos riesgos, debiendo, en su caso, revertirse cuando la empresa, por sus propias circunstancias, carezca de capacidad real para el control específico de dichos riesgos o de capacidad financiera para ello, debiendo, en consecuencia, atribuirse a aquella entidad que de manera efectiva asuma su control real y sus consecuencias financieras. Ello es así porque en condiciones de plena competencia, ninguna empresa asume riesgos sin tener la expectativa de alcanzar un beneficio adecuado a dichos riesgos.

De forma análoga, también se prevé la posibilidad de revertir ingresos radicados en empresas del grupo que cuentan con un elevado capital y proporcionan financiación intragrupo, pero realizan escasa actividad, por ejemplo, sin evaluar la solvencia de la entidad prestataria, y, en consecuencia, carecen de capacidad para controlar e influir en los riesgos derivados, atribuyéndoles en este caso, únicamente el beneficio libre del complemento del riesgo en realidad no asu-

mido o incluso permitiendo ignorar por completo la operación cuando carece de racionalidad económica.²⁵

c) Acción 10

A través de esta acción se trata de evitar la erosión de bases imponibles que podía producirse a consecuencia de transacciones calificadas como de alto riesgo, así como transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros.

En este ámbito, se definen reglas específicas que simplifican la aplicación de la normativa en materia de precios de transferencia para las transacciones con materias primas o *commodities*, así como los denominados *management fees*, servicios de bajo valor añadido que no constituyen el objeto principal del negocio operativo del grupo multinacional. Estos servicios generalmente son prestados de manera centralizada por una o varias entidades, normalmente por la matriz. Frente a las prácticas abusivas en este sentido, por las que las entidades matrices facturaban ingentes cantidades de dinero a sus filiales sobre la base de este concepto, a raíz del desarrollo de esta acción, se ha tratado de alinear con la verdadera creación de valor de los mismos, de manera que se consolida la necesidad de justificar tanto la realidad del servicio como su utilidad para la prestataria del mismo, y se trata de ligar su remuneración con los costes de su prestación, permitiéndose la agregación de un modesto margen de beneficio, no superior al 5%. Con esta regla (ya introducida en su día por el Informe presentado por el Foro Conjunto en Materia de Precios de Transferencia de la UE sobre servicios intragrupo) se otorga cierta seguridad jurídica a una materia de gran litigiosidad en el pasado, que requería, tanto de las Administraciones tributarias como de los propios contribuyentes, complejos procesos de identificación de comparables para la aplicación de métodos de valoración transaccionales que además presentaban serias deficiencias en cuanto a su comparabilidad real, toda vez que en la mayoría de los casos, los servicios de apoyo se prestan exclusivamente a otras empresas del grupo y, por su propia naturaleza, presentan difícil comparación con otras transacciones que tienen lugar en el mercado entre partes independientes.

En definitiva, bajo esta nueva perspectiva, lo realmente relevante para determinar la adecuación a mercado de estos servicios radica en la identificación de las funciones realizadas en el seno de la entidad prestamista del servicio, la utilidad para la prestataria y el coste asociado a su prestación.

En relación con el resto de las transacciones de alto riesgo, también se proponen medidas para clarificar la aplicación de métodos basados en el beneficio, como el método de la distribución del resultado, especialmente útil en el caso de transacciones que deban valorarse por su singularidad, teniendo en cuenta la cadena global de valor de la entidad o del grupo.

Asimismo, en línea con las dos acciones anteriores, en ésta se aborda la necesaria prevalencia de la realidad económica o funcional sobre la realidad jurídica o contractual. Las Directrices de la OCDE se han modificado en este

25 CALVO VÉRGEZ, J. (2018): *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp. 157-159.

sentido, de forma que la conducta real complementa o reemplaza los términos contractuales cuando éstos no reflejen la realidad económica y funcional, determinando la atribución de beneficios a las empresas que lleven a cabo las actividades empresariales correspondientes. Esta regla se lleva a su máxima expresión al disponerse que, cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices permiten ignorar los acuerdos a efectos de precios de transferencia.²⁶

2.2.4. Acción 13

Esta Acción es clave para el incremento de transparencia en el flujo de información de los grupos multinacionales. La principal novedad que presenta, además de tratar de estandarizar la documentación que ya tradicionalmente se exigía en España y en los países de nuestro entorno, es la obligatoriedad de preparación del Informe País por País.

Según el Informe BEPS,²⁷ estas nuevas exigencias de documentación obligan a los contribuyentes a definir sus políticas de precios de transferencia de manera coherente y ofrecen a las Administraciones tributarias una herramienta útil para evaluar los riesgos más relevantes en materia de precios de transferencia, haciendo más eficientes los procedimientos de inspección fiscal. Además, asegura que los grupos multinacionales también se benefician de ellos, viendo reducidos sus costes de cumplimiento por la adopción de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y el intercambio automático del Informe País por País entre las Administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

No obstante, debiendo reconocerse la utilidad de la medida anterior respecto del incremento de transparencia pretendida por el Plan BEPS, también es cierto que, la misma, además del innegable aumento de costes administrativos para la preparación de la documentación exigible en materia de precios de transferencia, puede tener otros efectos perjudiciales para los grupos como son el hecho de que la información país por país ofrece a las Administraciones tributarias la tentación de gravar todas aquellas creaciones de valor que se identifiquen en su territorio al contar con datos precisos facilitados por las propias compañías.²⁸

Este incremento de transparencia debe a su vez ponderarse con principios rectores del ordenamiento jurídico tributario como son los de proporcionalidad y seguridad jurídica, dado el incremento notable de la exposición de los grupos multinacionales a las actuaciones de inspección de las Administraciones tributarias en materia de precios de transferencia, lo que hace especialmente necesario que, tanto las Administraciones públicas como los contribuyentes, actúen

26 OCDE (2016), Proyecto BEPS - Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París, p. 32.

27 OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>, p. 20.

28 MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2014): «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», en: *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014, pp. 87-115.

con transparencia y buena fe para respetar los derechos y garantías de los contribuyentes y fortalecer la seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias.²⁹

2.3. Desarrollo posterior

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente, algunas de las acciones del Plan BEPS, especialmente la 1, relativa a los retos de la economía digital para la tributación, no alcanzaron los ambiciosos resultados que se marcaron en su génesis, quedando como una mera declaración de intenciones no concluyente, e instando a una concreta regulación en un momento posterior en el que, ya sea por la evolución del fenómeno de la digitalización o por la nueva configuración de la comunidad internacional, se hiciera posible un posicionamiento comúnmente aceptado en la materia.

De este modo, se fueron sucediendo las reuniones y proyectos sobre esta cuestión, pero la pandemia global de la COVID-19 trajo consigo un desarrollo exponencial de los procedimientos tecnológicos y, en definitiva, de la economía digital, que supuso un gran catalizador para el impulso del tratamiento internacional de esta materia ante la obligación de dar una respuesta común a los retos fiscales que llevaba aparejados.

Este desarrollo se expone en profundidad en el apartado 6 del presente proyecto.

3. Breve reseña de la regulación nacional e internacional en materia de precios de transferencia

Para entender los retos y perspectivas futuras que puede deparar en el futuro la regulación de los precios de transferencia es preciso conocer el estado de su regulación actual, tanto desde el punto de vista de la legislación interna nacional, como desde el plano internacional, fuertemente influenciadas todas ellas por el Proyecto BEPS originario.

3.1. Directrices de la OCDE

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y Administraciones tributarias constituyen, desde su primera edición en 1995, el marco general internacional de la regulación en

29 RAMOS HERRERA, A.J. y CALVO VÉRGEZ, J. (2019), «Las obligaciones documentales en materia de operaciones vinculadas previstas en la normativa tributaria española del impuesto sobre sociedades a la luz del plan de acción BEPS de la OCDE», en G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO; B. BAHÍA ALMANZA et al. (coord.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. Atelier: 2019, p. 151.

materia de precios de transferencia, al ser una obra que ha ido evolucionando en el tiempo y ser fruto del consenso de un elevado número de países.

Este hecho conduce a que, a pesar de constituirse formalmente como *soft law*, por no disponer de mecanismos coercitivos que en la práctica puedan imponer su aplicación o determinen una sanción o consecuencia jurídica en caso de incumplimiento, no solamente las legislaciones nacionales en la materia parten de su regulación, sino que también se han convertido en una indudable fuente interpretativa de estas normas y principios, y así ha sido refrendado por las múltiples referencias que a ellas se hacen tanto en la exposición de motivos de las leyes tributarias (se reconoce, por ejemplo, en la Ley 27/2014 reguladora del Impuesto sobre Sociedades) como en las resoluciones de órganos judiciales y administrativos.

Tras su última actualización en enero de 2022, su estructura se configura del siguiente modo:

- Capítulo I: se dedica a la definición del principio de plena competencia y criterios para su aplicación, con especial énfasis, a este respecto, en la determinación de los factores de comparabilidad para determinar un valor de mercado para las operaciones vinculadas a partir de transacciones que tienen lugar entre partes independientes.
- Capítulo II: recoge una enumeración y exhaustiva descripción de los métodos de valoración existentes para la determinación del valor de mercado de los precios de transferencia.
- Capítulo III: se refiere al análisis de comparabilidad necesario para la correcta implementación del principio de plena competencia.
- Capítulo IV: contempla los instrumentos de resolución de controversias en materia de precios de transferencia que pueden articularse entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias, en particular, los acuerdos previos de valoración (APAs) que pretenden proporcionar a los contribuyentes, antes de la ejecución de la operación vinculada, seguridad jurídica acerca de la adecuación a mercado del precio de transferencia; y, los procedimientos amistosos, que persiguen evitar situaciones de doble imposición, a través de la negociación del contribuyente, al que se le ha realizado en una determinada jurisdicción un ajuste de precios de transferencia, y las Administraciones tributarias involucradas en los distintos territorios en los que tiene lugar la operación vinculada.
- Capítulo V: se refiere a las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia que deben cumplir, tanto a nivel local como a nivel global, los grupos multinacionales. A consecuencia de la Acción 13 del Plan BEPS estas obligaciones se han incrementado con la exigencia del Informe País por País.
- Capítulo VI: contempla las especiales características y cuestiones que suscita el tratamiento de activos intangibles en materia de precios de transferencia, proponiendo soluciones para su valoración.

- Capítulo VII: se refiere específicamente a la prestación de servicios entre partes vinculadas, así como a los supuestos y forma en que procede su facturación a otras entidades del grupo.
- Capítulo VIII: recoge las características y tratamiento fiscal de los acuerdos de reparto de costes que tienen lugar en el seno de los grupos multinacionales.
- Capítulo IX: hace referencia a los procesos de reestructuración empresarial en el seno de los grupos multinacionales y sus implicaciones en materia de precios de transferencia.
- Capítulo X: refleja la principal problemática que se desprende del tratamiento de las operaciones financieras desde la perspectiva de los precios de transferencia.

Tras la profunda modificación de las Directrices en el año 2017, a consecuencia de la publicación del Proyecto BEPS, la última versión de enero de 2022 incluye, como principal novedad, el Capítulo X, relativo a las operaciones financieras, anteriormente mencionado, así como los cambios que se desprenden de los últimos informes del denominado Marco Inclusivo de la OCDE y G 20, especialmente en materia de intangibles y método de distribución del resultado.

3.2. Legislación española

Respecto de la legislación española en materia de precios de transferencia, la misma se encuentra fundamentalmente incluida en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (aplicable a ejercicios fiscales iniciados a partir de 1 de enero de 2015), en adelante, «LIS», y el capítulo V y VI del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, en adelante, «RIS», que desarrolla lo establecido en el precepto anterior.

El artículo 18 de la LIS, en su apartado primero, proclama la aplicación del principio de plena competencia al disponer: *«Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de plena competencia»*.

Los apartados siguientes del artículo desarrollan este principio y regulan todo lo relativo a su aplicación práctica y régimen sancionador:

- El apartado segundo se refiere a la definición del denominado perímetro de vinculación, es decir, las situaciones en que las personas o entidades se consideran partes vinculadas a efectos legales.
- El apartado tercero determina la obligación de preparación y mantenimiento, a disposición de la Administración tributaria, de la documentación acreditativa de que sus operaciones vinculadas se han valorado con-

forme a su valor de mercado, con el contenido desarrollado reglamentariamente, así como los supuestos de exención de tal obligación.

- El apartado cuarto consagra y define los distintos métodos permitidos para la determinación del valor de mercado de una operación vinculada. Son los mismos que se definen a nivel internacional en las Directrices de la OCDE.
- El apartado quinto se refiere específicamente a la valoración de servicios entre partes vinculadas, estableciendo los requisitos y exigencias para su apreciación.
- El apartado sexto contiene una regla relativa a la valoración de mercado para el caso de prestaciones de servicios por un socio o profesional, persona física, a una entidad vinculada.
- El apartado séptimo dispone los requisitos que deben cumplir los acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas.
- El apartado octavo se refiere a la valoración de mercado de las operaciones vinculadas realizadas con establecimiento permanente.
- El apartado noveno regula los acuerdos previos de valoración entre los contribuyentes y la Administración tributaria y los requisitos que deben cumplir.
- Los apartados décimo y decimoprimeros habilitan a la Administración tributaria para la comprobación de las operaciones vinculadas y proceder a la realización de ajustes en la base imponible de los contribuyentes cuando se compruebe que la valoración de las operaciones vinculadas dista del valor que hubieran tenido de haberse realizado entre partes independientes.
- El apartado decimosegundo contiene la habilitación reglamentaria para desarrollar las normas que se consagran en este precepto en materia de actuaciones de comprobación de las operaciones vinculadas.
- Por último, el apartado decimotercero contiene la descripción del régimen sancionador para las infracciones establecidas en materia de precios de transferencia.

4. Valoración de operaciones vinculadas

El proceso para la valoración de las operaciones vinculadas consta de dos pasos diferenciados: el denominado análisis de comparabilidad y el análisis económico, esto es, la selección y aplicación efectiva del método de valoración más adecuado teniendo en cuenta las características concretas de la transacción.

4.1. Análisis de comparabilidad

Las normas nacionales e internacionales en materia de precios de transferencia prevén una serie de metodologías que se consideran apropiadas para la valoración a mercado de las operaciones vinculadas en aplicación del principio de plena competencia. La elección de uno u otro método dependerá, en gran medida, de las características de las transacciones vinculadas y de la existencia, en su caso, de transacciones comparables fiables entre entidades independientes.

No obstante, antes de proceder con la aplicación del método de valoración y, precisamente para determinar la procedencia de la aplicación de uno u otro método, se hace necesaria la realización de un análisis de comparabilidad en el que se va a determinar si dos o más operaciones son equiparables entre sí.

A este respecto, el párrafo 1.33 de las Directrices de la OCDE dispone: «*Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones objeto de comparación pueda afectar significativamente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se puedan realizar ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos de dichas diferencias.*»

A pesar de que su enfoque se ha visto profundamente afectado por las modificaciones introducidas por las Acciones 8-10 del Proyecto BEPS, el análisis de comparabilidad siempre ha sido colocado en un lugar central en la valoración de las operaciones vinculadas. Así puede acreditarse de las múltiples resoluciones tanto en vía administrativa como en vía judicial que destacan la importancia del análisis de comparabilidad para la determinación de la adecuación a mercado de la valoración de los precios de transferencia empleados, si bien, su interpretación a lo largo de los años y la preponderancia de los distintos factores de comparabilidad a los efectos del resultado del análisis han ido variando a lo largo de los años. A este respecto, es interesante el repaso de jurisprudencia, tanto administrativa como judicial, que realizan LÓPEZ DE HARO, CABELLO y GIL.³⁰ A título ilustrativo, puede destacarse la Sentencia de la Audiencia Nacional correspondiente al recurso 513/2005, de 30 de abril de 2009 que analiza minuciosamente los factores de comparabilidad de la operación analizada o la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2021, número de recurso 516/2017, sobre la importancia de desarrollar el análisis de comparabilidad de modo certero y preciso, así como la Sentencia del Tribunal Supremo 184/2007, de 10 de enero de 2007, con número de recurso 375/2001, sobre la aplicación de los métodos de valoración, tal y como apunta DEL CASTILLO IRANZO.³¹

Respecto de los factores de comparabilidad que han de tenerse en cuenta para este propósito, éstos se recogen en el art. 17.2 del RIS, que, a su vez, con-

30 LÓPEZ DE HARO, R., CABELLO, R. y GIL, P. (2022), «Capítulo 15: los precios de transferencia: normativa y tendencias», en F. SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad internacional*. Centro de Estudios Financieros. 8ª edición. 2022, pp. 604-608.

31 DEL CASTILLO IRANZO, P. (2021) «Análisis de la doctrina jurisprudencial y administrativa en relación con la obligación de documentación» en: *La obligación de documentar las operaciones vinculadas en España*, edición 1, CISS. 2021, pp. 4-21.

templa los mismos que las Directrices de la OCDE, aunque estas últimas de manera mucho más desarrollada en su Capítulo III, sobre cuyas disposiciones está basado el presente análisis.

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas

Por razones evidentes, una diferencia de las características específicas del objeto de la transacción afectaría al precio de la operación que hubiera tenido lugar entre partes independientes. En el caso de los bienes, se deben valorar sus atributos físicos, su calidad o disponibilidad; en el caso de los servicios, el alcance de los mismos y su naturaleza. En el caso de las operaciones financieras, deberán considerarse aspectos como el importe del préstamo, la fecha de su vencimiento, el sistema de amortización, la existencia de garantías, la determinación de la retribución en términos de un tipo de interés fijo o variable, el índice de referencia aplicable o la divisa en que se haya constituido o deba reintegrarse.

La importancia de este factor dependerá del método utilizado, así, en el del precio libre comparable, se requiere la mayor exactitud posible para mejorar la calidad de los comparables, mientras que, en el caso de métodos más enfocados hacia las funciones desempeñadas por cada uno de los intervinientes, retribuidas a través de márgenes sobre costes o sobre ventas, este factor pierde relevancia.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados

El análisis funcional y de riesgos es, probablemente, el factor que más ha incrementado su importancia desde la modificación introducida en las Directrices de la OCDE en el año 2017, especialmente para la aplicación del método de la distribución del resultado. En línea con lo dispuesto anteriormente respecto de las Acciones 8 a 10, se trata de garantizar que el precio de transferencia retribuya adecuadamente la distribución de funciones, activos y riesgos determinantes del proceso de generación de valor.

Entre las funciones más relevantes en el seno de los grupos multinacionales destacan las de fabricación, aprovisionamiento, almacenamiento, distribución mayorista o minorista, desarrollo de intangibles, comercialización de los mismos, servicios complementarios o de gestión, etc.

Los riesgos también están íntimamente relacionados con las funciones desempeñadas, y conjuntamente con el análisis de los activos que radican en cada entidad, determinan la retribución de mercado que le corresponde a cada una según su perfil funcional. Entre los riesgos, destacan los de crédito, de inventarios, de mercado (relacionado con los precios y oscilaciones de la demanda), de tipo de cambio y otros financieros o los riesgos externos.

Para determinar el perfil funcional y de riesgos debe partirse de los términos contractuales de las transacciones vinculadas, no obstante, a partir de las Acciones 8 a 10 de BEPS, se prevé, con especial énfasis, la prevalencia de la

realidad económica de la operación sobre la realidad legal o contractual (con especial incidencia en el caso de activos intangibles). Así, se habilita a las Administraciones públicas a la recalificación de transacciones o incluso a su no reconocimiento (*disregard*) cuando las mismas no respondan al binomio de funciones y riesgos que debería ser considerado de mercado. Para ello, como indica DEL CAMPO AZPIAZU³² en la modificación de las Directrices de 2017 se hizo especial mención a la prevalencia del análisis del fondo sobre la forma; a la definición del concepto de gestión del riesgo, que requiere tanto su ejercicio efectivo como la capacidad operativa y financiera para asumirlo; la relación entre riesgo y capital en los términos ya expuestos en el apartado 2.2.3 anterior; y la consideración de la existencia de sinergias cuyos beneficios deben atribuirse a las entidades que efectivamente contribuyan a generarlas.

c) Las cláusulas contractuales

El estudio de las cláusulas contractuales es el punto de partida del análisis funcional relacionado con una determinada transacción vinculada, pero, como se ha mencionado anteriormente, debe darse preponderancia a la realidad económica de la operación en caso de discrepancia de la forma con el fondo. Así pues, la existencia de un contrato no es condición necesaria para que pueda apreciarse la presencia de una operación vinculada, siendo especialmente relevantes en materia de intangibles, *know-how* o servicios de asistencia técnica, puesto que no siempre se documentan adecuadamente, si bien puede apreciarse la existencia de transacciones de este tipo a la luz del aprovechamiento de sinergias en el grupo.

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas

El art. 17 del RIS se refiere, en particular, a las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios. A este respecto, pueden tener incidencia, los niveles de oferta y de demanda del mercado, la existencia de productos o servicios sustitutivos, la competencia existente o el marco regulatorio o geográfico de un determinado mercado.

e) Las estrategias empresariales

Se trata de un factor complejo y de difícil aplicación práctica que consiste en identificar estrategias empresariales de los grupos multinacionales que pudieran afectar al precio de sus transacciones, como puede ser la fase económica de un determinado producto en un determinado mercado, estando justificada, por ejemplo, una disminución de precios o de márgenes de beneficio en el caso de que el grupo se encuentre desarrollando una estrategia expansiva de penetración en un nuevo mercado.

Los factores anteriormente expuestos, pueden tenerse en cuenta no sólo para la selección del método de valoración y, en su caso, de los comparables a emplear, sino también, para motivar la procedencia de ajustes de comparabilidad sobre el análisis realizado.

32 DEL CAMPO AZPIAZU, C. (2017), «Capítulo VIII: Acciones 8,9 y 10: alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor», en *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017, pp. 223 y 224.

4.2. El análisis económico: métodos de valoración de las operaciones vinculadas

Las Directrices de la OCDE han desarrollado una serie de métodos de valoración de operaciones vinculadas que, a su vez, han sido también recogidos por el art. 18.4 de la LIS. Los métodos pueden clasificarse entre transaccionales, también llamados tradicionales, y los basados en la distribución de beneficios. Actualmente no existe jerarquía entre unos y otros, y, además, el propio art. 18.4 *in fine* habilita a utilizar otros métodos o técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de plena competencia cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores.

4.2.1. Métodos transaccionales

Se describen en profundidad en el Capítulo II de las Directrices y, antes de la reforma de 2017, se consideraban de aplicación preferente sobre los basados en el beneficio debido a que la comparabilidad se desarrolla de manera más directa transacción a transacción. Son los siguientes:

4.2.1.1. Método del precio libre comparable

El art. 18.4 de la LIS dispone que es el «*método por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación*».

Es el método más intuitivo y directo para la valoración de operaciones vinculadas que consiste en la selección y análisis de operaciones comparables que puede proceder de dos vías distintas:

- Comparables internos, cuando la misma operación es llevada a cabo por un grupo multinacional dirigida tanto a otras entidades del mismo grupo como a entidades independientes.
- Comparables externos, cuando existe una ausencia de comparables internos pero el objeto de la transacción son bienes o servicios con características idénticas a otros que cotizan en un mercado regulado en el que se negocian.

Como se ha manifestado anteriormente, en el ámbito de la aplicación de este método, suelen ser habituales los ajustes de comparabilidad sobre la base de los factores expuestos anteriormente.

4.2.1.2. Método del coste incrementado

El art. 18.4 de la LIS dispone que es el «*método por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación*».

Es el método que debe utilizarse para valorar la remuneración de funciones de fabricación o de prestación de servicios ya que se parte de los costes de producción o de prestación, en el caso de los servicios, y se agrega un margen que debe ser de mercado. Nuevamente requiere la comparación directa de las operaciones realizadas entre partes vinculadas con las equivalentes realizadas con terceros independientes.

Para su cálculo, las Directrices imponen que los costes que deben analizarse para la aplicación de este método son los costes directos de producción, pero no así, los restantes de explotación, esto es, el análisis debe realizarse en términos de márgenes brutos y no de márgenes netos (a diferencia con el método del margen neto del conjunto de las operaciones). Además, se permite la agregación del conjunto de las transacciones de esa naturaleza, sin ser necesario analizar el margen bruto concreto de cada producto fabricado siempre que sean de características semejantes.

Al igual que ocurría en el caso del método anterior, puede dar lugar a ajustes de comparabilidad sobre la base de las diferencias de funciones asumidas que, en el ámbito de la fabricación, pueden ser muy diversas, desde la mera maquila, sin riesgo relevante, hasta la asunción de todo tipo de funciones y riesgos de inventario, mercado o aprovisionamiento.

4.2.1.3. Método del precio de reventa

El art. 18.4 de la LIS dispone que es el «*método por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación*».

Es el método equivalente al del coste incrementado pero apropiado a las actividades de distribución, mayorista o minorista, en el que el redistribuidor agrega un margen a su precio de compra para su posterior reventa. Está especialmente confeccionado para distribuidores que no asuman muchos riesgos ni empleen activos significativos en su actividad ya que, en caso contrario, podría hacer necesaria la implementación de ajustes de comparabilidad para considerar una retribución más elevada que exigiría un tercero en operaciones entre partes independientes.

Nuevamente, el análisis debe hacerse en términos de márgenes brutos, y se permite la agregación del conjunto de las transacciones de esa naturaleza, sin ser necesario analizar el margen bruto concreto de cada producto revendido siempre que sean de características semejantes.

4.2.2. Métodos basados en beneficio

Estos métodos suponen una comparación indirecta con operaciones realizadas entre partes independientes. Han sufrido importantes modificaciones en su regulación a consecuencia del Proyecto BEPS.

4.2.2.1. Método de la distribución del resultado

El art. 18.4 de la LIS dispone que es el «*método por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscritos personas o entidades independientes en circunstancias similares*».

Se trata de un método que ha ganado protagonismo a la luz de las modificaciones introducidas por el Proyecto BEPS, tanto en su vertiente inicial como en la nueva versión (que será analizada en detalle a lo largo de este documento), dado que es un método que se basa en la adecuada retribución del proceso de generación de valor en el seno del grupo. Se trata del método que más prescinde de la información de operaciones comparables, por lo que, parte de la doctrina, considera que supone un nuevo enfoque o un cambio de paradigma en la aplicación de los precios de transferencia y el principio de libre competencia.

Está especialmente indicado para transacciones en las que las partes intervinientes realizan aportaciones únicas, por ejemplo, de intangibles, compartiendo los beneficios en función de sus respectivas aportaciones. El principio de plena competencia se aplica sobre la base de una hipotética distribución de beneficios que realizarían empresas independientes.³³ Es decir, se fundamenta en la distribución de los resultados alcanzados por las entidades intervinientes en operaciones vinculadas en función de su concreto perfil operativo o de riesgos en relación con tales operaciones.

La dificultad de definición de los criterios para la determinación del resultado a repartir y de los que definen las claves de reparto hacen de este método el más complejo de todos, lo que puede incrementar también la incertidumbre e inseguridad jurídica respecto de las valoraciones así determinadas y, en consecuencia, la litigiosidad con las Administraciones tributarias.

33 COSÍN SANZ, R. (2019), «Capítulo VIII: Métodos no transaccionales y análisis especiales», en D. FERRER VIDAL (coord.), *Metodología de los Precios de Transferencia (régimen fiscal de las operaciones vinculadas)*. Thomson Reuters. 2019.

4.2.2.2. Método del margen neto operacional

El art. 18.4 de la LIS dispone que es el *«método por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.»*

Se trata de un método que presenta similitudes con el del coste incrementado y el del precio de reventa, con la particularidad de que el análisis, en este caso, se realiza en términos de márgenes netos, considerando, por lo tanto, la totalidad de los costes de explotación. La magnitud sobre la que calcular el margen neto puede ser diversa: sobre ventas (en caso de actividades de distribución), sobre costes (en actividades de fabricación o prestación de servicios) o incluso sobre activos (en actividades intensivas en capital), dependiendo de la naturaleza y perfil funcional y de riesgos que se pretende remunerar.

Aunque las Directrices recomiendan la aplicación preferente de la comparación con los márgenes concretamente obtenidos en una determinada transacción, lo cierto es que, en la práctica, debido a la insuficiencia de información suficiente para este análisis, el enfoque más frecuente es el que analiza el resultado de una compañía en su conjunto. Ello es debido a que la disponibilidad de la información necesaria respecto de las entidades comparables es de muy fácil acceso ya que se trata de información que aparece claramente detallada en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que toda compañía está obligada a depositar en el Registro Mercantil.

A este respecto, existen bases de datos cuyo uso está muy generalizado, tanto entre las entidades prestadoras de asesoramiento en materia de precios de transferencia, como en el seno de las propias Administraciones tributarias, desarrolladas para llevar a cabo este tipo de análisis en la medida en que permiten realizar búsquedas de empresa comparables a la denominada *tested party*, lo más ajustadas posibles a su perfil económico y funcional. A pesar de lo generalizado de su uso, por ser de fácil aplicación, en muchas ocasiones la selección de comparables es motivo de controversia en los procedimientos de inspección tributaria, puesto que, dado que es un requisito esencial de la búsqueda de comparables que se trate de empresas independientes, la magnitud de éstas muchas veces dista mucho de ser realmente comparable con entidades que forman parte de los grupos multinacionales. Otro problema derivado de estos análisis radica en el hecho de que la información correspondiente al periodo analizado no suele estar disponible en el momento de su realización. Es por ello, que se permite, con carácter general, la comparación con periodos anteriores. También se permite la utilización de datos de varios años, generalmente, entre tres y cinco, con el objeto de depurar el efecto de posibles circunstancias anómalas que se hayan producido en un determinado ejercicio.

Finalmente, a los efectos de la acreditación de la alineación del resultado de la entidad del grupo con el principio de plena competencia, esto es, con los

resultados de los comparables independientes, se ha admitido la utilización de rangos de valores para paliar defectos de comparabilidad difíciles de identificar y aislar, posibilidad reconocida explícitamente en el art. 17.7 del RIS. En teoría, y así lo han determinado organismos relevantes en el ámbito internacional, como el Foro Conjunto de la UE sobre precios de transferencia en su Informe sobre el uso de comparables en la UE, aprobado en marzo de 2017, si el resultado de la entidad vinculada a comparar se encuentra comprendido dentro del rango total de valores de la muestra, siempre que no exista una elevada dispersión entre ellos, no será procedente un ajuste en materia de precios de transferencia, sin que, además, se exija un número mínimo de comparables que deban incluirse en el rango. Sin embargo, ese mismo documento también prevé que, en caso de que se trate de una muestra muy amplia, pueden emplearse métodos estadísticos para incrementar la fiabilidad de los resultados. Esto ha llevado a que, en la práctica, esté muy extendida la distribución por cuartiles de los datos de la muestra, de forma que, son frecuentes los ajustes cuando el resultado de la empresa no está comprendido entre estos límites.

Otra cuestión controvertida radica en determinar, en el caso de que proceda un ajuste de precios de transferencia por estar el resultado de la empresa vinculada fuera del rango de valores que se determine (rango total o intercuartílico, en su caso), si este ajuste debe realizarse al valor de la mediana o al del valor más bajo del rango. La jurisprudencia se ha pronunciado, en diversas ocasiones, en favor de este último criterio, salvo que se prueben defectos en la comparabilidad, en cuyo caso, estará autorizado el ajuste al valor de la mediana.

4.2.3. Especial referencia a la valoración de transacciones en las que se ven involucrados activos intangibles de especial complejidad

En el caso de la valoración de activos intangibles, es preciso remitirnos a las consideraciones apuntadas ya en el apartado 2.2.3 anterior en relación con la Acción 8. Asimismo, como afirma DEL CASTILLO IRANZO,³⁴ el proceso de identificación de un activo intangible es un proceso separado del análisis de comparabilidad y debe, asimismo, ponderar el rol de los intangibles en la empresa o en el grupo para poder otorgarles un peso adecuado en el análisis, distinguiendo grupos en los que los activos intangibles constituyen el día a día para algunos, mientras que, para otros, será algo residual o extraordinario, circunstancia que debe tenerse en cuenta a través del denominado análisis DEMPE, anteriormente tratado.

A este respecto es importante traer a colación el párrafo 6.34 de las Directrices que determinan los pasos a seguir para analizar estas operaciones: «i) *Identificar específicamente los activos intangibles utilizados o transferidos en la operación y los riesgos específicos con relevancia económica asociados al desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles*; ii) *Identificar la totalidad de los acuerdos contractuales, prestando*

34 DEL CASTILLO IRANZO, P. (2021) «Guía para la elaboración de la documentación de operaciones vinculadas y precios de transferencia» en: *La obligación de documentar las operaciones vinculadas en España*, edición 1ª, CISS. 2021, p. 13.

especial atención a la determinación de la propiedad legal de los activos intangibles sobre la base de los términos y condiciones de los acuerdos legales, incluidos los registros pertinentes, los acuerdos de licencia y otros contratos oportunos, así como otros indicadores de la propiedad legal y los derechos y obligaciones contractuales, incluyendo los riesgos asumidos contractualmente en las relaciones entre las empresas asociadas; iii) Identificar las partes que desempeñan las funciones, utilizan activos y gestionan riesgos relacionados con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles mediante el análisis funcional y, en concreto qué partes controlan las funciones subcontratadas y los riesgos con relevancia económica específicos del control; iv) Confirmar la coherencia entre las condiciones de los acuerdos contractuales pertinentes y el proceder de las partes, y determinar si la parte que asume los riesgos con relevancia económica controla los riesgos y tiene capacidad financiera para asumir los riesgos relacionados con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles; v) Definir las operaciones vinculadas efectivas relacionadas con el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles; vi) Cuando sea posible, determinar unos precios de plena competencia para esas operaciones que sean coherentes con la aportación de cada parte a las funciones desempeñadas, activos utilizados y riesgos asumidos.

Seguindo a autores como GONZÁLEZ y ORDÓÑEZ,³⁵ cabe destacar que las Directrices, en sus párrafos 6.141 y 6.142, excluyen, para la valoración de activos intangibles, la aplicación de métodos que no sean el del precio libre comparable o el de la distribución del resultado, pero, considerando las dificultades que presenta la identificación de transacciones con comparables independientes en el mercado (párrafo 6.147), dejando abierta, también, la posibilidad del empleo de otras técnicas de valoración (párrafo 6.153), aunque reconociéndose la dificultad para su aplicación.

Estos mismos autores³⁶ destacan que, para la valoración de intangibles de valoración incierta en el momento de la operación, e intangibles de muy difícil valoración, las Directrices contemplan, dada las dificultades de alcanzar técnicas de valoración suficientemente fiables, la necesidad de asumir lo que harían terceros independientes, convalidando, en cierto modo, determinadas transacciones por ser coherentes con un retorno esperado para determinadas funciones, activos y riesgos, lo que puede dar lugar a cierta artificialidad en su configuración, con arreglo a las nuevas reglas de delineación de la operación, si de alguna forma, no se aportan evidencias de que, efectivamente, partes independientes se hubieran comportado de ese modo ante una situación comparable.

La extensión que parece pretender el Proyecto BEPS de estas metodologías que dan lugar a, en la práctica, reglas antifraude basadas en la distribución del resultado con ciertas particularidades para la valoración de transacciones complejas que difícilmente tendrían lugar entre partes independientes, en las que se ven involucradas diversas entidades que forman parte de una cadena de valor

35 GONZÁLEZ, J. y ORDÓÑEZ, M. (2022), «Capítulo 13. Valoración de activos intangibles», en T. CORDÓN EZQUERRO (coord.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. Centro de Estudios Financieros. 4ª edición. 2022.

36 *Ibid.* P. 507.

especialmente integrada y transversalizada, conlleva problemas que serán analizados en el apartado correspondiente a las conclusiones.

5. Obligaciones de documentación

En línea con el objetivo de incrementar la transparencia de los grupos multinacionales y la coordinación entre las Administraciones tributarias a los efectos de la valoración de las operaciones vinculadas, la Acción 13 del Proyecto BEPS determinó un nuevo marco de obligaciones de documentación que queda configurada a través de tres documentos, el *Master File*, el *Local File*, y el *Informe País por País*.

De acuerdo con el artículo 13.2 del RIS, esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, mientras que el art. 13.3 del RIS determina supuestos en los que la documentación específica señalada en el apartado anterior no resultará de aplicación, destacando, por ser los más frecuentes: a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal; y, d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

– *Master File*: Incorpora la información relativa al grupo en su conjunto, por lo que es común a todas las entidades que lo conforman. La información específicamente exigida en la legislación española se contempla en el art. 15 del RIS. Incluye información relevante acerca de: la estructura y organización del grupo; información relativa a las actividades del grupo, incluyendo la descripción de su cadena de valor que será la base del análisis funcional y de riesgos que debe fundamentar, a su vez, todo análisis de comparabilidad; la política de precios de transferencia implementada a nivel global; información relativa a los activos intangibles del grupo, a su actividad financiera; y, la situación financiera y fiscal del grupo, incluyendo algunos indicadores económicos y de resultados del grupo.

– *Local File*: Se trata de un documento específico de cada contribuyente que forme parte de un grupo de empresas. La información específicamente exigida en la legislación española se contempla en el art. 16 del RIS. En él se incluye la información organizativa y de gerencia específica de la entidad o grupo de entidades del grupo que residen en un determinado territorio; información de sus operaciones vinculadas, con indicación de su descripción, cuantía, análisis de comparabilidad en el que se especifiquen las funciones, activos y riesgos involucrados en su desarrollo, la política de precios de transferencia concretamente aplicada, así como el proceso de aplicación del método de valoración que permite concluir su adecuación a mercado considerando la información económica y financiera del contribuyente.

– *Informe País por País*: Este documento se propone en la Acción 13 de BEPS y ya es exigible en España y en muchos países de nuestro entorno. Su contenido concreto se regula en el art. 14 del RIS que dispone que «comprenderá, respecto

del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

- a) *Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.*
- b) *Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.*
- c) *Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.*
- d) *Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.*
- e) *Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del período impositivo.*
- f) *Plantilla media.*
- g) *Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.*
- h) *Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.*
- i) *Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.*

Este documento debe ser preparado por la entidad matriz del grupo y, conforme al apartado 1 de este mismo artículo, será exigible: «*cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.*» Este umbral mínimo se configura en línea con lo dispuesto en la Directiva 2011/16 de la UE.

Finalmente, cabe destacar que, según lo dispuesto en la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales, se ha configurado una nueva obligación de declaración de operaciones vinculadas, que presenta su propio régimen sancionador aplicable.

6. Retos y perspectivas actuales y futuras en materia de precios de transferencia

6.1. Introducción

Como se ha puesto de manifiesto en el apartado 1 de este proyecto, el Plan BEPS supuso un inicio de reacción de la comunidad internacional ante el fenómeno del auge de la economía digital, y, en general, de la globalización social y

económica, que, si bien ha estado presente prácticamente desde la definición de las primeras reglas de fiscalidad internacional, su crecimiento exponencial en las últimas décadas provocó que dichas reglas y principios fiscales originarios pronto quedaran obsoletas para responder a una economía cada vez más integrada.

Las mejoras tecnológicas, de telecomunicaciones y de las redes digitales, junto con la laxitud de fronteras y la mayor libertad en los flujos de mercancías, capitales y personas, también ha dado lugar a un incremento significativo de la importancia de los grupos multinacionales en la economía, caracterizados por direcciones centralizadas, amplia presencia internacional y especialización de las distintas funciones de la cadena de valor global para el aprovechamiento de sinergias económicas y fiscales (centrales de aprovisionamientos o manufactura, de servicios de apoyo, de desarrollo de intangibles, modelos de centralización financiera y de tesorería, etc. que pueden situarse prácticamente en cualquier lugar del mundo y prestar utilidad al grupo en su conjunto). Estos grupos a través del desarrollo de modelos de planificación fiscal (que algunos califican como de agresivos), han sido capaces de aprovechar las vulnerabilidades de los ordenamientos tributarios internos y de los convenios de doble imposición para reducir sus facturas fiscales globales, siendo el nuevo objetivo de la comunidad internacional, ya no evitar la doble imposición como ocurría en la génesis de los postulados de la fiscalidad internacional, sino evitar las situaciones de doble no imposición, esto es de rentas que no tributen en ningún territorio. En efecto, la alta digitalización de los procesos de negocio permite a los grupos multinacionales más desarrollados tecnológicamente introducirse y consolidarse en distintas jurisdicciones sin necesidad de una presencia física significativa a nivel local, eludiendo de este modo, en muchos casos, la aplicación de las normas de fiscalidad internacional tradicionalmente basadas en nexos de carácter físico, y, por tanto, no adaptadas a la nueva realidad.

Este hecho se puso especialmente de relieve como consecuencia de la crisis económica acaecida en la primera década del presente siglo, llegando a provocar, dado su elevado impacto, una honda preocupación en la opinión pública que veía cómo la crisis económica por la que se estaba atravesando iba aparejada de un descenso drástico en la tributación de grandes multinacionales provocado por la creciente dificultad de los Estados para proteger sus bases imponibles dada la incapacidad de las leyes nacionales de afrontar las complejas estructuras de planificación fiscal de los grupos multinacionales. Ante esta tesitura, surgió el Proyecto BEPS, en cierto modo, como una respuesta a la presión social contra ciertos grupos multinacionales tecnológicos ante lo que se consideraba en el sentir general como una tributación insuficiente.³⁷

Algunos autores consideran el Proyecto BEPS como el punto de partida o de inflexión en la historia de la cooperación internacional contra la elusión fiscal o incluso como el comienzo de la refundación de la fiscalidad internacional³⁸

37 MARTÍNEZ MICÓ, J.G. (2017), «El origen del Proyecto BEPS: el cambio de paradigma versus la obsolescencia normativa», en *Cuadernos Digitales de Formación*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2017. N° 65 - 2017, p. 7.

38 GARCÍA NOVOA, C. (2017) «Capítulo 3: La estrategia BEPS», en A. SERRANO ACITORES (coord.), *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, 2017.

y, lo cierto es que BEPS trajo consigo importantes novedades en la materia, con importante incidencia, por ejemplo, en el incremento de transparencia de los grupos multinacionales a través de la estandarización e incrementos de requisitos formales de documentación. Sin embargo, en otros puntos absolutamente determinantes, como la regulación de la economía digital y sus retos, se convirtió en una absoluta decepción. Pese a sus ambiciosas expectativas iniciales, en esta materia, no se pasó de una mera declaración de intenciones, una suerte de procrastinación en la implementación de una solución para el problema que más estaba lastrando la recaudación tributaria en el ámbito de la fiscalidad internacional. Grandes grupos del entorno digital, mundialmente conocidos, eran capaces de facturar importantes cantidades, en diversos territorios, sin necesidad de mantener una presencia relevante en los mismos, al menos, no una presencia física o funcional como las previstas en las normas de la fiscalidad internacional, por lo que la tributación con la que eran gravados en esos territorios no guardaba racionalmente la proporcionalidad esperada.

6.2. Proyecto BEPS 2.0

En el desarrollo de la Acción 1 del Proyecto BEPS se propusieron tres alternativas para afrontar el tratamiento fiscal de la economía digital:

- i) Desarrollo del concepto de presencia significativa *versus* el tradicional concepto de presencia física, considerando parámetros representativos de este tipo de operaciones digitales como el número de usuarios de una jurisdicción, el desarrollo de plataformas tecnológicas o alojamiento de servidores, volumen de datos, etc.
- ii) Establecimiento de una retención en fuente (*withholding tax*) correspondiente a un concepto novedoso de Establecimiento Permanente virtual;
- iii) Establecimiento del denominado *equalization tax*, un impuesto indirecto sobre las ventas online registradas en un determinado territorio.

Finalmente, ninguna de las anteriores fue aprobada dada la diversidad de los intereses contrapuestos en la comunidad internacional que impidió el necesario consenso.³⁹

Durante los años siguientes, se intensificaron los esfuerzos por lograr el ansiado acuerdo, que finalmente se vería acelerado por el estallido de la pandemia de la COVID-19 que puso de manifiesto la necesidad de su pronta implementación, dado el significativo incremento de la economía digital que provocó. Anteriormente, el 29 de mayo de 2019, en una iniciativa conjunta de la OCDE y el G20, tras la aprobación del denominado Marco Inclusivo, que supuso la suma al proyecto de un número aún más significativo de países (hasta 140), se aprobó el programa que más tarde se conocería comúnmente, dada su repercusión,

39 *Ibíd.*

como BEPS 2.0, destinado a abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía.⁴⁰

Este programa se presenta, concluyendo lo iniciado por el original Proyecto BEPS, como un verdadero nuevo paradigma en el modelo mundial de la fiscalidad internacional, basado en dos pilares:

- i) Pilar I: supone la modificación efectiva de las reglas de fiscalidad internacional que determinaban las potestades tributarias de los Estados para gravar beneficios en función de la presencia física significativa del contribuyente en su territorio, por un criterio de generación de valor, que tenga en cuenta la nueva realidad de la economía digital.
- ii) Pilar II: incluye las denominadas Reglas GloBE,⁴¹ que supone el establecimiento de un impuesto mínimo global para los grupos multinacionales con independencia de que operen en el entorno digital o no, siempre que superen un determinado umbral de ingresos anuales (750 millones de euros).

6.2.1. Pilar I

6.2.1.1. Propuesta

Este Pilar propone un nuevo modo de gravar los grupos multinacionales con un alto componente de digitalización. Se trata de un modelo que persigue una distribución más justa de la recaudación tributaria de estos grupos y de los poderes tributarios de los Estados a la hora de poder gravar estas actividades, todo ello basado en una tributación definida en función del proceso de generación de valor efectivo, superando las tradicionales reglas de tributación de establecimientos permanentes basados en nexos relacionados con la presencia fija de negocios.

Para lograr el objetivo anterior se realizan varias propuestas para la redefinición del nexo relevante a efectos fiscales: i) basada en la participación de los usuarios; ii) en los denominados intangibles de marketing; y, iii) en el concepto de presencia económica significativa.

La primera de ellas está basada en la participación de los usuarios, como indicador representativo de la generación de valor y, por lo tanto, su ubicación será determinante. Uno de sus principales defectos, como indica GARCÍA NOVOA,⁴² es que está dirigida casi exclusivamente a grupos altamente digitalizados en los que el número de usuarios es verdaderamente representativo de

40 OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

41 Global Anti-Base Erosion Proposal.

42 GARCÍA NOVOA, C. (2017) «Capítulo 3: La estrategia BEPS», en A. SERRANO ACITORES (coord.), *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, 2017.

la generación de valor, como es el caso de grupos cuyos modelos de negocio se basan en las redes sociales, en las que los usuarios determinan los ingresos; en motores de búsqueda, en las que el monitoreo de datos de los usuarios permite elaborar perfiles para obtener ingresos por la venta de publicidad dirigida a los usuarios; o, en mercados en línea, en los que los ingresos dependen del tamaño de la red y de los servicios que se ofrecen a los usuarios. Por ello, quedarían excluidos de su ámbito potencial de aplicación una multitud de grupos que cuentan con menor grado de digitalización pero que intervienen también en el ámbito de la economía digital, que, como se ha mencionado anteriormente, es la economía propiamente dicha, más que un sector de la misma.

Ante la imposibilidad de aplicar los métodos tradicionales de precios de transferencia para determinar la retribución que correspondería en estas transacciones de ser llevadas a cabo con partes independientes, ya que la propia naturaleza de las mismas, excluye esta posibilidad, en la propuesta vinculada a este modelo, se propone diferenciar entre los beneficios rutinarios del grupo y el beneficio residual, procediéndose a la redistribución de este último desde las compañías a las que en el marco actual se le atribuyen estos beneficios hacia otras jurisdicciones, en función del valor creado por el propio grupo sobre la base del número de usuarios o clientes *online* con los que cuente en una determinada jurisdicción, pese a no disponer en la misma de una presencia fija significativa. Este planteamiento, desde el punto de vista práctico, presenta problemas de aplicabilidad dada la complejidad de la implementación de estos métodos en comparación con los tradicionales de precios de transferencia, basados fundamentalmente en comparables externos, y cuyo análisis de comparabilidad, no requiere un examen tan exhaustivo y complejas operaciones de cálculo, susceptibles además de ser modificadas en el tiempo, como corresponde al método de la distribución del beneficio en su modalidad de *Residual Profit Split*.

El segundo de los modelos propuestos, se basa en el concepto de intangibles de marketing que, además de los tradicionalmente referidos a la tecnología, como las patentes, o a la comercialización, como las marcas, nombres comerciales o activos reputacionales, incluirían aquellos específicos de la economía digital, como son los relacionados con la fidelización de una base de clientes como la que se genera por la prestación de servicios en línea gratuitos para los clientes, que son desarrollados en una jurisdicción en la que no requieren de presencia física alguna, pero que, sin embargo, dan lugar a activos que son susceptibles de transmisión o utilización en distintas jurisdicciones.

Para su valoración se propone, en línea con la reciente actualización de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia, la aplicación de un método de distribución de beneficios derivados específicamente de su comercialización o utilidad teniendo en cuenta los riesgos inherentes a su desarrollo, todo ello con independencia de su titularidad jurídica, respondiendo, nuevamente al principio de generación de valor. Ello permitiría una mayor atribución de beneficios a los Estados de destino de esas operaciones o a los generadores de los mismos.

El último de los modelos propuestos es el que se articula sobre el concepto de presencia económica significativa, tratando de desplazar al tradicional, vin-

culado a la presencia física, que durante tantos años ha regido la fiscalidad internacional. Dicha presencia económica puede obtenerse sin la mencionada presencia física a través de procesos de digitalización. Para ponderarla, se ha de tener en cuenta no solamente la cifra de ingresos, sino otros indicadores asociados a los procesos tecnológicos como son la base de usuarios, establecimiento y mantenimiento de sitios webs, volumen de transacciones y pagos en moneda local, intangibles de marketing, además de otros criterios tradicionales como las funciones y riesgos (de entrega, de crédito, etc.) inherentes a las transacciones con los clientes situados en una determinada jurisdicción.

Para su aplicación práctica, se seguiría el método de distribución fraccionaria recogido ya en el Informe correspondiente a la Acción 1 de BEPS, que requiere la definición del beneficio susceptible de reparto, en función de las ventas en una determinada jurisdicción, la determinación de las claves de reparto en función de la actividad atribuida a cada jurisdicción (activos, trabajadores o cifra de negocios), y una ponderación final de las claves de reparto que pudiera tener en cuenta el número de usuarios.

Como puede observarse de la exposición anterior, todas las propuestas anteriores conllevan una profunda modificación de los modelos de tributación internacional de las rentas obtenidas en cada jurisdicción, con una redefinición de la soberanía fiscal de los Estados y sus potestades para gravar beneficios que, a partir de estas reglas, puedan entenderse generados en su propio territorio, sin necesidad de una presencia física significativa. También un cambio en las metodologías de precios de transferencia dirigidas, a partir de este momento, a reflejar el verdadero proceso de generación de valor más que poner el foco, como hasta ahora, en la búsqueda de comparables para la determinación del precio de plena competencia que se hubiera establecido entre entidades independientes, puesto que muchas de estas transacciones ni siquiera puede concebirse fuera de los procesos digitalizados de los grupos multinacionales.

Ante la disparidad anterior, por parte del Secretariado de la OCDE, en noviembre de 2019, se publicó una propuesta de modelo unificado, nutrida a su vez de los modelos anteriormente expuestos, para tratar de alcanzar una solución consensuada en las fechas inicialmente previstas en el Proyecto, es decir, el año 2020, propósito que finalmente no pudo cumplirse a consecuencia de la pandemia de la COVID-19.⁴³

Esta propuesta, sin entrar en profundidad a su análisis, responde en esencia a las siguientes características:

- Su ámbito de aplicación no es sólo el de modelos de negocio altamente digitalizados, sino que trata de comprender otros orientados al consumidor, con la exclusión expresa de las industrias extractivas.
- El nexo de conexión que sustituiría en los convenios de doble imposición al tradicional criterio de presencia física está basado en el nivel de ventas, con diferentes umbrales que deben ser definidos.

43 OECD (2019). El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar. <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>

- Se propone complementar las normas actuales en materia de precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia con otros criterios de distribución del resultado, representativos del proceso de generación de valor.
- Para la atribución de beneficios se plantea un sistema que incremente la seguridad jurídica, a través de un mecanismo en el que se distinguen tres elementos: *i) «Importe A»*: supone una parte del beneficio residual atribuido a cada jurisdicción después de atribuir a los países donde se realizan las actividades, lo que se consideraría la rentabilidad rutinaria imputada de las mismas. Para ello, sería necesario determinar el nivel de la rentabilidad rutinaria imputada y también decidir qué proporción de esa rentabilidad residual correspondería al mercado, la cual se atribuiría a su vez a mercados concretos mediante una fórmula basada en las ventas. *ii) Importe B*: supone una remuneración fija que compense funciones básicas de comercialización y distribución que tienen lugar en la jurisdicción de mercado contemplándose la posibilidad de determinar remuneraciones fijas a la vista de la enorme controversia fiscal existente sobre las funciones de distribución; y, *iii) Importe C*: adopción de mecanismos efectivos de prevención y resolución de controversias con carácter vinculante para todos los elementos de la propuesta, incluyendo los beneficios adicionales cuando las funciones dentro de un país exceden la actividad de referencia remunerada con el Importe B.

Finalmente, en la Declaración⁴⁴ debatida en el Marco Inclusivo de la OCDE y el G20 sobre BEPS de 8 de octubre de 2021, a la que se han adherido 137 países, y tras el intento frustrado de lograr su efectividad en el fatídico año 2020, se establece un nuevo plazo de implementación de las medidas para finales del año 2023 y se concretan con mayor detalle otros aspectos de la propuesta unificada.

Así, respecto del ámbito de aplicación, se refiere a los grupos multinacionales con un volumen de negocio global superior a 20.000 millones de euros (con posibilidad de reducción a 10.000 millones) y una rentabilidad, antes de impuestos, superior al 10%, con la exclusión no sólo de las industrias extractivas sino también de los servicios financieros regulados.

En lo que respecta al nexo, se configura una regla especial que permitirá asignar el «Importe A» a una jurisdicción de mercado cuando el grupo incluido en el ámbito de aplicación obtenga al menos 1 millón de euros de ingresos en esa jurisdicción, estableciendo el umbral para el nexo en 250.000 euros, para las jurisdicciones más pequeñas con un PIB inferior a 40.000 millones de euros.

En cuanto a la cuantía y en relación con los grupos incluidos en el ámbito de aplicación, el 25% de los beneficios residuales, definidos como los beneficios que superan el 10% de los ingresos, se asignarán a las jurisdicciones de mercado con nexo, utilizando un factor de asignación basado en los ingresos. Los ingresos se asignarán a las jurisdicciones del mercado final donde se utilicen o con-

44 OCDE (2021). Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

suman los bienes o servicios. Para facilitar la aplicación de este principio, se elaborarán reglas detalladas de determinación del origen para categorías específicas de transacciones que tengan también en cuenta las circunstancias específicas del grupo.

La determinación de los beneficios o pérdidas del grupo incluido en el ámbito de aplicación se hará por referencia a los ingresos que arroje la contabilidad financiera, con un número limitado de ajustes. Se establece el mecanismo de la exención o el método de la imputación para la eliminación de la doble imposición.

El principio básico que subyace a esta Declaración es el incremento de la seguridad jurídica en materia tributaria, incluyendo un procedimiento de resolución de controversias obligatorio y vinculante, pero estableciéndose como un mecanismo optativo para los países en vías de desarrollo, bajo determinadas circunstancias, lo que garantiza que las normas no sean demasiado onerosas para los países con menor capacidad. Asimismo, también se trata de agilizar los trámites con las Administraciones tributarias, simplificando las obligaciones de cumplimiento en la materia, con la posibilidad de asignarlas a una única entidad del grupo encargada de la presentación de las declaraciones que sean preceptivas.

Autores como DURÁN, GÓMEZ y RIEGA,⁴⁵ consideran que entre los aspectos cruciales que restan por definir respecto de esta medida, se encuentran: los criterios para determinar el origen económico de la renta o ingresos derivados de una determinada operación; la determinación de los umbrales para la atribución de beneficios de marketing y distribución (a través de «puertos seguros»); la identificación de las medidas unilaterales equivalentes que deben ser suprimidas de las legislaciones nacionales (por ejemplo, el Impuesto sobre servicios digitales); y, mecanismos de revisión para aquellas jurisdicciones en las que los mecanismos de resolución de controversias resulten optativos.

6.2.1.2. Especial referencia al Impuesto sobre Servicios Digitales

Otro punto importante de esta medida es que se propugna la supresión de los denominados impuestos sobre los servicios digitales y otras fórmulas impositivas unilaterales semejantes, que han supuesto un foco de controversia, poniendo de manifiesto la inestabilidad del sistema fiscal internacional vigente hasta el momento y ha generado tensiones competitivas entre los distintos Estados.

En el caso de España, este impuesto ha sido establecido a través de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Sobre la base de los principios inspiradores de la propuesta que a nivel global se ha expuesto anteriormente, trata de anticiparse a su aplicación efectiva e internacional para evitar la erosión de bases imponibles que por este concepto se podían producir hasta la entrada en vigor de tales soluciones. Es un tributo

45 DURÁN, V., GÓMEZ, M. y RIEGA, E. (2022), «Capítulo 22: Referencia a los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía: Proyecto BEPS 2.0 de la OCDE (derivado de la acción 1): el nuevo y sorprendente pilar 1», en F. SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros. 8ª edición. 2022, pp. 1049-1065.

de naturaleza indirecta que grava específicamente (según su exposición de motivos) *«la prestación de determinados servicios digitales, en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios»*. Entre los concretos servicios digitales gravados se encuentran: los de publicidad en línea, de intermediación en línea o los de transmisión de datos. Asimismo, se definen como contribuyentes las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, establecidas en España o en un territorio distinto, cuyo importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros, y cuyo importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto (una vez aplicadas las reglas para determinar qué parte de los ingresos se corresponde con usuarios situados en territorio español) correspondiente al año natural anterior, supere los 3 millones de euros.

Este tipo de tributos ha sido ampliamente criticado por gran parte de la doctrina, autores como BERGAS FORTEZA⁴⁶ consideran que este impuesto, que se ha dispuesto como una medida *a priori* provisional hasta la adopción definitiva en el orden internacional de los estándares del Pilar I, no puede considerarse como un adecuado sustituto del concepto de presencia económica significativa, que es el que subyace del mencionado Proyecto. Fundamentalmente, porque un impuesto de estas características dirigido a gravar los beneficios de una empresa por la prestación de servicios digitales debe ser de naturaleza directa y no indirecta como está planteado. En este sentido, las reglas que ahora mismo configuran este tipo de impuestos suponen la definición de un nexo que determine la sujeción de la empresa no residente al Estado de la fuente. Asimismo, su efectividad para los fines para los que fue diseñado también se ve perjudicada por tratarse de una medida provisional que, de manera simple, grava servicios digitales, lo que lleva a problemas aplicativos y posibles perjuicios económicos para unos grupos respecto a otros por la incertidumbre del alcance temporal de la medida, máxime cuando se establecen ciertos umbrales mínimos en términos de nivel de ingresos de la empresa, lo cual también produce marcadas y, para algunos, injustas diferencias en el marco de un impuesto configurado actualmente como indirecto.

6.2.2. Pilar II

6.2.2.1. Propuesta

El establecimiento de un impuesto mínimo global trata de configurarse como un límite a la excesiva competencia fiscal internacional, con la intención de que los grupos multinacionales tributen a una tasa mínima efectiva, internacional-

46 BERGAS FORTEZA, A. (2022): «Capítulo 10: El concepto de presencia económica significativa frente a las medidas unilaterales en el ámbito de la fiscalidad de la economía digital. especial referencia al pilar uno BEPS y al impuesto sobre determinados servicios digitales», en A. MARTÍNEZ NADAL (coord.), *Aportaciones jurídicas a la economía de plataformas*. Aranzadi 2022.

mente consensuada, del 15% en cada una de las jurisdicciones en las que tenga presencia o actividad, de forma que se otorgue protección a las distintas jurisdicciones sobre la traslación generalizada de sus bases imponibles.⁴⁷

En virtud de estas reglas, cada vez que el tipo impositivo efectivo de una empresa multinacional en una jurisdicción determinada sea inferior al 15% se debe recaudar una cuota tributaria adicional (impuesto complementario).

Para lograrlo, se establece un doble mecanismo, conocido, conjuntamente, como reglas mundiales contra la erosión de bases imponibles (GloBE)⁴⁸ que, como expone GARCÍA NOVOA:⁴⁹ por un lado, se permite a la jurisdicción en que reside la matriz del grupo multinacional gravar la renta obtenida por la filial cuando el Estado de la fuente no lo hubiera hecho de manera suficiente, estableciéndose un gravamen mínimo (regla de inclusión de rentas); y, por otro lado, se permite a los Estados de la fuente denegar una deducción o imponer una retención en fuente sobre la renta pagada al Estado de residencia, si en dicho Estado, tal renta no es objeto de una tributación mínima efectiva (regla sobre pagos insuficientemente gravados).

Las reglas anteriores se podrían complementar con una norma de sujeción a tributación, que permite a la jurisdicción de la fuente aplicar una imposición en origen a determinadas transacciones entre partes vinculadas sujetos a gravamen por debajo de un tipo mínimo del 9%.

Las reglas GloBE no son de aplicación obligatoria para los países del Marco Inclusivo, pero si deciden implementarlas, debe realizarse cumpliendo los estándares de la propuesta publicada a este nivel.

Se ha decidido que estas reglas se apliquen a los grupos multinacionales que alcancen los 750 millones de euros de facturación global, para lo cual, se tomará la información que obra en el Informe País por País. Se realizan una serie de exclusiones como, por ejemplo, para las entidades gubernamentales, organismos internacionales, organizaciones sin ánimo de lucro, fondos de pensiones, sin perjuicio de que su volumen de negocio sí deba incluirse en el cómputo del límite de facturación. También se excluyen determinadas actividades como las del transporte marítimo internacional y se establecerán exclusiones para aquellas jurisdicciones en las que el grupo tenga ingresos inferiores a 10 millones de euros y unos beneficios inferiores a un millón de euros, denominada *exclusión de minimis*, con la que se trata de paliar la carga administrativa para los contribuyentes y para las Administraciones tributarias.

Respecto de la regla de inclusión de rentas, se determina el impuesto complementario que ha de exigirse a la matriz última de un grupo,⁵⁰ por razón de

47 OCDE (2021). Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

48 GloBE: Global Anti-Base Erosion.

49 GARCÍA NOVOA, C. (2020), *La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19*. Aranzadi 2020.

50 Denominada «UPE» por sus siglas en inglés, se trata de una entidad que posea, directa o indirectamente, una participación de control en cualquier otra entidad sin que exista otra entidad que ostente una participación de control sobre ella.

sus entidades situadas o que operan en territorios de baja tributación. No obstante, en el caso de que la matriz esté situada en un territorio en el que no estén implantadas las reglas GloBE, el derecho de imposición desciende hasta la siguiente matriz intermedia⁵¹ situada en un territorio que sí aplique dichas reglas. No obstante, se establece una excepción a la regla general anterior, por la que el derecho de imposición a la matriz principal cede en favor de una entidad matriz parcialmente participada,⁵² para evitar defectos de imposición que se generarían por la asignación de parte del impuesto complementario a participaciones minoritarias que puedan existir en la cadena de participación.

En cuanto a la regla sobre pagos insuficientemente gravados, se aplica en caso de que el impuesto complementario no haya sido recaudado de manera suficiente. Para determinar el importe del impuesto complementario pendiente de recaudar debe tenerse en cuenta la suma del impuesto complementario de todas las entidades constitutivas del grupo situadas en territorios de baja tributación. Se determinan, también, una serie de ajustes para evitar la doble imposición. El importe del impuesto que, en virtud de esta regla, corresponde a cada jurisdicción, se determina en función de criterios representativos del proceso de generación de valor del grupo, como son: el número de empleados y el valor de los activos materiales en cada jurisdicción respecto del total de jurisdicciones a las que se les aplica esta norma.

Para el cálculo del impuesto mínimo global o del impuesto complementario para cada jurisdicción se debe partir del tipo de gravamen efectivo en cada una de ellas y se calcula en función de los impuestos cubiertos ajustados, es decir la base imponible, y las pérdidas y ganancias admisibles, esto es, los impuestos pagados.⁵³ Para ello, debe partirse de las cuentas financieras utilizadas a efectos de consolidación, sometidas a un conjunto de ajustes, entre los que destacan, los que se desprenden de diferencias temporales o de calendario, con el objetivo de que no se produzcan distorsiones entre las distintas jurisdicciones.

El Segundo Pilar debería haber entrado en vigor en 2022 para ser efectivo en 2023, de modo que la regla sobre pagos insuficientemente gravados entraría en vigor en 2024.

Se destacan como principales riesgos de esta medida la posibilidad de producir situaciones de doble imposición o de que se exija la tributación por rentas o beneficios que no se han producido de manera efectiva. Todo ello, redundaría negativamente en la seguridad jurídica, lo que se ha demostrado que es uno de los factores que desincentivan la inversión.

51 Denominada «IPE» por sus siglas en inglés, se trata de una entidad constitutiva (es decir que forma parte de un grupo multinacional, incluyendo establecimientos permanentes) que posea, directa o indirectamente, una participación en la propiedad de otra entidad constitutiva y que no se encuadra en ninguna otra de las categorías definidas.

52 Denominada «POPE» por sus siglas en inglés, se trata de una entidad constitutiva en la que más del 20% de participación en sus beneficios esté en manos de otra persona o entidad que no sean entidades constitutivas del grupo, ni una UPE ni un Establecimiento Permanente, y que posea, directa o indirectamente, una participación en la propiedad de otra entidad constitutiva.

53 ORÁA GIL, P.R., GUASCH MORERA, C., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, F. y DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, J. (2022), «Capítulo 23: Pilar 2. Impuesto mínimo global», en F: SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. 2022. pp. 1067-1093.

6.2.2.2. Directiva (UE) 2022/2523

Un importante hito en el ámbito de la aplicación del Pilar II es la promulgación de la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 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. Supone la implantación del impuesto mínimo global de manera coordinada y coherente por los Estados de la Unión.

De acuerdo con su artículo 56, su transposición en los distintos Estados tiene que estar en vigor el día 31 de diciembre de 2023 para que se aplique a los períodos impositivos que se inicien a partir de 2024, no obstante, la regla de beneficios insuficientemente gravados se aplicará a períodos impositivos que se inicien a partir de 2025.

En esencia, se recoge todo el contenido de la propuesta contenida en el Pilar II anteriormente analizado, para contribuir a la necesaria alineación global en la implementación de esta medida, si bien, se introducen modificaciones en su ámbito subjetivo de aplicación para garantizar la compatibilidad con el Derecho primario de la UE, en concreto con el principio de libertad de establecimiento. Es por ello que no sólo se aplica a grupos multinacionales, como se dispone en las normas OCDE, sino que se amplía su ámbito de aplicación a los grupos exclusivamente nacionales que presenten un volumen de negocio igual o superior a 750 millones de euros, y además, se aplica tanto a las entidades residentes en un Estado miembro como a las entidades no residentes de una entidad matriz ubicada en ese Estado miembro, evitando así cualquier riesgo de discriminación entre situaciones nacionales y transfronterizas. Además, como indican ORÁA *et al.*:⁵⁴ «haciendo uso de una opción de la norma de la OCDE, la tributación mínima del 15% no se exige únicamente en las jurisdicciones en las que la entidad matriz tiene filiales o EP, sino también en la jurisdicción de la propia entidad matriz.»

En cuanto a la aplicación concreta de las reglas GloBE, en el párrafo 5 de la Directiva se dispone que: *«Con arreglo a dicho sistema, se debe obligar a la entidad matriz de una empresa multinacional ubicada en un Estado miembro a aplicar la regla de inclusión de rentas respecto de su parte del impuesto complementario en relación con cualquier entidad del grupo con un nivel impositivo bajo, tanto si está ubicada dentro como fuera de la Unión. La regla de beneficios insuficientemente gravados debe servir de apoyo a la regla de inclusión de rentas mediante la reasignación de cualquier importe residual del impuesto complementario en los casos en que las entidades matrices no puedan recaudar la totalidad del importe del impuesto complementario relativo a las entidades con un nivel impositivo bajo a través de la aplicación de la regla de inclusión de rentas.»*

Derivado de la especialidad subjetiva del ámbito de aplicación de la Directiva, en los casos en que el tipo impositivo efectivo de un grupo nacional de gran magnitud caiga por debajo del tipo impositivo mínimo, la entidad matriz última

54 *Ibíd.*

del grupo nacional de gran magnitud debe aplicar la regla de inclusión de rentas con respecto a sus entidades constitutivas con un bajo nivel impositivo, a fin de garantizar que dicho grupo esté obligado a pagar el impuesto a un tipo impositivo efectivo mínimo del 15%.

Para tratar de paliar los efectos indeseables de un exceso de tributación de beneficios en situaciones de bajo riesgo de erosión de bases imponibles, se establece la exclusión de rentas vinculadas a una sustancia económica determinada por el valor de los activos intangibles y los costes de la fuerza laboral presentes en una determinada jurisdicción. Además, también se trata de que estas reglas no contribuyan a desincentivar el proceso de internacionalización de los grupos multinacionales de reciente creación y establece, en línea con lo dispuesto por las normas de la OCDE, un periodo de cinco años, en el que estas reglas no resultan de aplicación a las actividades nacionales de estos grupos que presentan un bajo nivel impositivo, siempre que no estén presentes en más de seis jurisdicciones. Consecuentemente, para evitar situaciones de discriminación, la exención también alcanza a las rentas obtenidas por grandes grupos nacionales procedentes de los anteriores.

También se tiene en cuenta la situación de Estados miembros en los que la presencia de matrices o entidades constitutivas de grupos multinacionales es muy reducida y en los que la aplicación inmediata de estas reglas podría agravar la desigualdad respecto de otros Estados miembros, por lo que se les permite la no aplicación inmediata de las normas GloBE por un tiempo determinado, aunque manteniendo la obligación de informar acerca de las actividades desarrolladas por estos grupos en su jurisdicción.

El párrafo 20 de la Directiva destaca que las normas relativas al impuesto complementario no deben funcionar como un impuesto que grava directamente la renta de una entidad, sino que deben aplicarse a los beneficios excedentarios. Sin embargo, no se impide que una jurisdicción aplique estas reglas en el marco del régimen del impuesto sobre la renta de sociedades establecido en su Derecho nacional.

Respecto de la carga administrativa derivada de la aplicación de este sistema, se determina que la responsabilidad de presentar la declaración informativa sobre el impuesto complementario corresponde a cada entidad que forma parte del grupo, sin embargo, el grupo puede designar a una de sus empresas para su presentación, ya sea una entidad local o una entidad de otra jurisdicción que tenga un acuerdo vigente con la autoridad competente del Estado miembro de la entidad constitutiva.

Finalmente, dado que la efectividad de la medida depende en buena parte de su aplicación mundial, se establece la obligatoriedad de los Estados miembros de imponer sanciones adecuadas para los casos de incumplimientos, tanto en el pago, como en la presentación de la declaración informativa. Además, en este mismo sentido, para garantizar la coherencia en la aplicación de estas reglas entre los distintos Estados miembros, el párrafo 24 de la Directiva hace referencia específica a las normas modelo de la OCDE y su desarrollo para la interpretación de las reglas rectoras del sistema promovido por la Directiva, en la

medida en que sean coherentes con ella y con el Derecho de la Unión.⁵⁵ En España, se prevé que el desarrollo de dichas «Normas modelo de la OCDE» sea incorporado a la normativa española que regule la imposición mínima global establecida en la Directiva (UE) 2022/2523, en la medida que sea necesario para cumplir con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la reserva de ley tributaria.⁵⁶

6.2.2.3. Propuesta de Naciones Unidas

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente, la efectividad de las propuestas del Marco Inclusivo OCDE/G20 está supeditada, en cierto modo, a su armonización y aplicación en la mayor parte de jurisdicciones posibles. La extensa voluntad y consenso político que demuestra una iniciativa que se ha desarrollado a este nivel, y el hecho de que la mayor parte de los países desarrollados del hemisferio norte parezcan estar dispuestos a adoptar esas reglas, especialmente, Estados Unidos y la Unión Europea, permiten augurar *a priori* el éxito de las medidas. No obstante, aún existe un importante número de países, fundamentalmente aquéllos que se encuentran en vías de desarrollo, para los que no está tan clara que la aplicación de este nuevo modelo de fiscalidad internacional vaya a ser favorable para sus intereses.

En defensa de estos intereses, el Comité de Expertos de Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación ha cuestionado algunas de las medidas propuestas. En agosto de 2020, este Comité publicó su informe sobre el vigésimo período de sesiones⁵⁷ en el que se realiza una propuesta sobre la tributación de la economía digital caracterizada por su simplicidad ya que el objetivo que subyace a la misma es tratar de esquivar el incremento desproporcionado de la carga administrativa en términos organizativos y de inspección que supondría para Administraciones tributarias organizativamente poco desarrolladas y con recursos financieros limitados, la implementación del modelo tal y como se dispone por las normas OCDE.

La propuesta, en particular, incluye una modificación del artículo 12 B del Modelo de Convenio de Doble Imposición de Naciones Unidas, en el sentido de permitir la imposición de un gravamen sobre algunos ingresos de ciertos servicios digitales automáticos (es decir, suministrados por Internet o por cualquier otro medio tecnológico con escasa intervención personal) en las jurisdicciones tanto de la residencia como de la fuente a través de un modelo, que, como

55 Hasta la fecha, el Marco Inclusivo de la OCDE y G20 sobre BEPS ha aprobado los siguientes documentos en desarrollo de las «Normas modelo de la OCDE»: i) Comentarios a las Normas Modelo; ii) Ejemplos sobre la aplicación de algunos preceptos de las Normas Modelo; iii) Orientaciones administrativas para la aplicación de las Normas Modelo; y, iv) Puertos seguros y régimen sancionador.

56 Según se dispone en la página 14 del Documento sometido a consulta pública previa sobre la transposición al derecho español de la directiva (UE) 2022/2523 del consejo de 15 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, publicado el 6 de marzo de 2023 por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

57 Informe sobre el 20º período de sesiones (período de sesiones virtual, 22 de junio a 31 de julio de 2020) https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2020-12/Report%20on%2020th%20Session_Spanish.pdf

expone GARCÍA NOVOA,⁵⁸ se basa en el establecimiento de una retención o *withholding tax* que gravaría las ganancias cualificadas, determinadas como el 30% del importe resultante de aplicar la ratio de rentabilidad del segmento de negocio digital del contribuyente, si estuviera disponible, a los ingresos brutos anuales de los servicios digitales obtenidos en el Estado de la fuente.

Este mismo autor, pone en relieve el hecho de que esta regla, con el objetivo de ganar en simplicidad para su aplicación, si bien se desvincula del tradicional nexo de presencia física, tampoco incide en la presencia económica o digital y prescinde de la idea que subyace al modelo de la OCDE de alinear la tributación con el proceso de generación de valor.

A pesar de lo anterior, autores como VADELL⁵⁹ consideran que la propuesta de Naciones Unidas no necesariamente debe entenderse como absolutamente opuesta a las normas de la OCDE sobre las reglas GloBE, sino que podría resultar un buen complemento en la medida en que resultaría de aplicación a empresas que se encuentran por debajo del umbral de ingresos globales, aplicando el tributo a las rentas rutinarias (locales) para venta de bienes y servicios digitales sin presencia física, siempre que así estuviera previsto en la legislación local, ya que su aplicación exige su adopción por cada uno de los Estados y la renegociación de los Convenios para evitar la Doble Imposición.

7. Conclusiones

7.1. El cambio de paradigma producido por el desplazamiento o reconfiguración del principio de plena competencia

Como se ha puesto de manifiesto a lo largo del presente proyecto, en los últimos años estamos asistiendo a una profunda transformación de la legislación global en materia de fiscalidad internacional y precios de transferencia motivada por un pronunciado proceso de globalización y digitalización de la economía que ha conllevado a que los principios que tradicionalmente han regido esta materia, determinantes de la tributación en una determinada jurisdicción, se muestren incapaces de garantizar adecuados niveles de tributación de las entidades que forman parte de los grupos multinacionales en lugares en los que el grupo obtiene un nivel significativo de ingresos aunque sin la necesidad de una presencia física relevante en ellos, al configurar modelos de negocio en los que los procesos tecnológicos son capaces de generar rentas de manera remota.

Los Proyectos BEPS de la OCDE han incidido en este problema, tratando de atajarlo con un nuevo enfoque del sistema de fiscalidad internacional que supone todo un cambio en el paradigma vigente durante un largo período de

58 GARCÍA NOVOA, C. (2020), «La aceleración de las propuestas de gravamen de la economía digital en el marco de la crisis del COVID-19», en *La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19*. Aranzadi 2020.

59 VADELL, G.A. (2022) «Un buen maridaje en la economía digital- Parte II», en: *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Mayo de 2022. <https://www.ciat.org/un-buen-maridaje-en-la-economia-digital-parte-ii/>

tiempo. El principal cambio que se puede extraer de la modificación propuesta en materia de precios de transferencia es el posible desplazamiento del principio de plena competencia como principio rector del sistema por el de alineación con el principio de creación de valor.

Sin perjuicio de que el principio de plena competencia continúe plenamente vigente, tanto en la normativa nacional como internacional, en materia de precios de transferencia, el hecho de que la presencia económica de los grupos multinacionales sea cada vez más significativa y que éstos hayan aumentado su tamaño y, por ende, sus funciones, ha provocado que sea cada vez más frecuente que existan transacciones entre partes vinculadas que no podrían tener lugar entre partes independientes, dificultando la comparabilidad bajo el prisma tradicional del principio de plena competencia y haciendo prevalecer el enfoque de la creación de valor a la hora de definir el precio de transferencia.

Consecuencia de lo anterior, es el declive, cada vez más pronunciado, de los denominados métodos transaccionales de valoración de los precios de transferencia, considerados anteriormente como prioritarios, ante los problemas de comparabilidad de las transacciones identificadas entre partes independientes por las deficiencias en la disponibilidad de los comparables, con el correlativo incremento de la utilización de los métodos basados en la distribución del beneficio, especialmente el del *Profit Split* o el del *Residual Profit Split*.

Estas metodologías de valoración, basadas en la distribución del beneficio, presentan una gran complejidad técnica en contraposición con aquellas basadas en la utilización de comparables, puesto que requieren de un exhaustivo análisis de las funciones, activos y riesgos involucrados en la cadena de generación de valor del grupo multinacional, porque, especialmente en el caso de los activos intangibles, será determinante del precio de transferencia de todo un conjunto de transacciones entre partes vinculadas, para las que habrá que determinar qué entidades asumen los riesgos y funciones financieras y de control en su desarrollo y comercialización, así como los activos necesarios para ello, con independencia de su titularidad legal (que por sí misma no determina una muestra o manifestación de creación de valor).

Este hecho incrementa sustancialmente los costes administrativos y de gestión para la realización de este tipo de análisis, no sólo en sede de los grupos multinacionales, sino también para las Administraciones tributarias en sus tareas de inspección de estos complejos sistemas. Estos elevados costes por servicios relacionados con los precios de transferencia, que en los grandes grupos multinacionales suelen externalizarse a entidades especializadas en el asesoramiento en la materia, podría provocar diferencias significativas entre los grandes grupos multinacionales, que cuentan con capacidad para destinar grandes recursos económicos para estos propósitos, y aquéllos que presentan una menor dimensión y recursos, pudiendo, en consecuencia, quedar estos últimos más expuestos a potenciales ajustes en materia de precios de transferencia.

Otro potencial problema de la generalización en la utilización de estas metodologías está vinculado a la complejidad que conlleva su análisis y sus bases de cálculo, en las que mínimas variaciones, dado el volumen de estas operaciones, pueden conllevar diferencias significativas en términos de bases imponibles

que deban ser gravadas en cada jurisdicción. Ello, a su vez, puede dar lugar a un incremento de litigiosidad con las Administraciones tributarias que puedan discrepar legítimamente de las metodologías de cálculo establecidas por el contribuyente, dando lugar a ajustes en materia de precios de transferencia y a potenciales situaciones de doble imposición. Por este motivo, se hace especialmente útil y necesaria la potenciación de instrumentos de cooperación y coordinación del contribuyente con las Administraciones tributarias, y de éstas entre sí, como son los acuerdos previos de valoración ya sea con la Administración tributaria de una o, preferiblemente, varias jurisdicciones involucradas, que con carácter previo a la ejecución de la transacción vinculada se alcanzan con las Administraciones tributarias acerca de la valoración de su precio de transferencia, así como los procedimientos amistosos (*Mutual Agreement Procedures*) que tratan de evitar la doble imposición en los casos en los que, habiéndose producido un ajuste en materia de precios de transferencia en una determinada jurisdicción, se trata de lograr que en la jurisdicción donde se sitúa la entidad vinculada contraparte de la transacción, se reconozca un ajuste en sentido contrario. Estos procedimientos se basan en la negociación y actualmente suponen, nuevamente, un considerable incremento de recursos económicos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones públicas.

Para otros autores como SOLANGE SCREPANTE,⁶⁰ el nuevo sistema de fiscalidad internacional definido por los Proyectos BEPS han supuesto, no sólo el desplazamiento del principio de plena competencia por el de generación de valor, sino la configuración de un enfoque formulario y antiabuso de la normativa en materia de fiscalidad internacional. Estos autores consideran que el cambio de paradigma iniciado con las acciones 8-10 del Proyecto BEPS y la modificación de las Directrices en 2017 no fue efectivo para atajar el problema de la erosión de bases imponibles y su traslación hacia territorios de nula o escasa tributación, porque, al basarse la valoración de los precios de transferencia, no ya en un enfoque transaccional e individualizado de las operaciones, sino en un criterio de alineación de la tributación con la generación de valor, se puede considerar que, en la práctica, ha supuesto la crisis del principio de plena competencia, por configurarse como una mera herramienta de distribución de beneficios. Este hecho hace que, con la nueva configuración, si bien quedan vedados los acuerdos contractuales que carezcan de sustancia económica real por los activos, funciones y riesgos involucrados en la transacción, en la práctica, especialmente en materia de activos intangibles, al establecer la nueva metodología los atributos económicos objetivos que debe tener una transacción para determinar la tributación de sus beneficios en una determinada jurisdicción, prescindiendo en cierto modo de una comparación subjetiva sobre lo que partes independientes hubieran acordado, puede ofrecer a los grupos multinacionales la oportunidad de, adaptándose a estos modelos validados por el estándar de creación de valor, determinar estructuras empresariales en las que se respete una distribución de funciones, activos y riesgos en la que los más relevantes se hagan radicar de modo real en estos territorios de baja tributación,

60 SOLANGE SCREPANTE, M. (2021) «Capítulo 20: El futuro del principio de plena competencia a la luz de las nuevas directrices de precios de transferencia y BEPS 2.0: ¿el enfoque formulario ganó la batalla?» en F. SERRANO ANTÓN y M. LUCHESSI (coord.), *Tax compliance y planificación fiscal internacional en la era post BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

manteniéndose el problema que se trataba de conjurar y volviendo a convertir un criterio que se buscaba que fuera objetivo, en una decisión subjetiva.

La consecuencia anterior también es debida a la falta de definición del estándar de creación de valor, pese a imponerse como el eje principal del nuevo orden de la fiscalidad internacional. Este hecho también conduce a que los distintos países puedan interpretar de manera diversa la aplicación de este principio, dando lugar a un escenario de gran incertidumbre e inseguridad jurídica, dejando incluso espacio para ciertas arbitrariedades en caso de que por las Administraciones tributarias se realice una interpretación extensiva de este concepto para el incremento de las bases imponibles.

En cuanto a su consideración como un enfoque formulario o fraccionario, vendría dada porque, una vez producida la delineación precisa de la transacción y la determinación de su racionalidad económica, la atribución de beneficios podría darse de manera casi automática, ya que una vez determinadas las funciones, activos y riesgos de alto valor añadido, debe asignarse la totalidad del beneficio residual a las entidades en las que aquéllos residen, prescindiendo, o al menos, dejando en un segundo plano, el tradicional análisis a la luz del principio de plena competencia, es decir, la comparación subjetiva de lo que hubieran realizado partes independientes, sin perjuicio de que deba realizarse por continuar formando parte del marco legal aplicable. No obstante, en materia de intangibles, su especialidad y complejidad hace muy difícil encontrar un comparable en el mercado.

En cuanto a su consideración como regla antiabuso, el enfoque de creación de valor lleva a la delineación precisa de la transacción, que, a su vez, conlleva un proceso de recharacterización de operaciones que puede, incluso, llevar a dejar de reconocer (*disregard*) determinadas transacciones. Este instrumento, que se encuentra en manos de las Administraciones tributarias, se configuraba como de carácter excepcional antes de la modificación de las Directrices en 2017, pero, desde ese momento, se ha generalizado su uso. El problema radica en que existe la posibilidad de que la transacción delineada con precisión no sea la transacción real que ha tenido lugar, sino más bien, una transacción hipotética y artificial acerca de lo que habría tenido lugar entre partes independientes, percepción viciada por el hecho de que muchas transacciones no tendrían lugar entre partes independientes, especialmente en cadenas de valor de alta complejidad e integración.

Existe una enorme dificultad para la regulación de la fiscalidad internacional porque los modelos propuestos se basan en la consideración artificial de que las entidades integrantes de los grupos multinacionales son entidades separadas, frente a la realidad de que los grupos de empresas se configuran como una entidad única con su propia idiosincrasia constituida para beneficiarse de una gestión centralizada y las sinergias económicas de las transacciones intragrupo.

7.2. Conclusiones sobre los Pilares I y II del Proyecto BEPS

En línea con lo destacado anteriormente, la evolución del Proyecto BEPS a través de los Pilares I y II surge como consecuencia de la incapacidad del tradi-

cional principio de plena competencia para adaptarse adecuadamente a la nueva realidad económica producida por la era de la digitalización y, en particular, por las dificultades prácticas de su aplicación ante las deficiencias que presentan las potenciales operaciones comparables respecto de transacciones que no tienen lugar entre partes independientes ya que su razón de ser radica en los procesos que forman parte de cadenas de valor altamente integradas y complejas.

Los Pilares I y II del Plan BEPS 2.0 se apartan, todavía más si cabe, del enfoque tradicionalmente basado en el análisis transaccional y, por ende, del principio de plena competencia. En el Pilar I se promueve el gravamen de la economía digital a través de las manifestaciones de presencia digital, de nuevo basado en criterios de distribución de beneficios rutinarios y residuales que supone, en la práctica, un intento de redistribución de las facultades de imposición tributaria de las Administraciones públicas. Al igual que se ha expuesto en el apartado anterior, la medida impulsada por el Pilar I, potencia el empleo de metodologías basadas en la distribución del beneficio ante la complejidad de los procesos, cadenas de valor y transacciones involucradas en la economía digital que desplaza el tradicional principio de plena competencia en su perspectiva transaccional o comparativa.

Además, incidiendo directamente sobre las potestades de la soberanía fiscal de los países, y, en consecuencia, pudiendo moverse en el ámbito de las medidas de política fiscal, dependiendo de su configuración definitiva, podría dar lugar a una nueva escalada perniciosa de la competitividad entre jurisdicciones por atraer rentas a través de sistemas de baja tributación o altas deducciones.

No obstante, el Pilar I, al igual que sucediera con la Acción 1 de BEPS, es un proyecto inacabado, y, a diferencia de lo que acontece con el Pilar II, cuya concreción e implementación está mucho más avanzada, quedan muchos aspectos por definir que serán los que determinarán su efectividad. Ahora bien, supone un paso más en la concreción de los principios iniciales del Proyecto BEPS y en el encuentro de consensos internacionales para su efectiva y próxima implementación, en un intento por finalizar con las políticas fiscales unilaterales impuestas en determinadas jurisdicciones que no se han revelado como suficientes para atajar un problema que sólo puede solucionarse desde una perspectiva global.

En este ámbito de medidas unilaterales se encuentran los denominados Impuestos sobre Servicios Digitales, implementados en un buen número de países. Estas soluciones han sido ampliamente criticadas por la doctrina mayoritaria, sin embargo, otros autores como SÁNCHEZ-ARCHIDONA⁶¹ consideran que, si bien las críticas están fundamentadas por la forma de configurarse este impuesto como un instrumento unilateral, en forma de impuesto indirecto, que presume la existencia de un fraude fiscal por quedar a discreción de las Administraciones tributarias la determinación de la existencia de beneficios, cuestiones que chocan frontalmente contra los principios consensuados en el marco

61 SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019) «El impuesto sobre los servicios digitales en la Unión Europea: un nuevo (y fallido) intento frente a la planificación fiscal agresiva», en G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, B. BAHÍA ALMANZA, *et al* (coord.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. Atelier. 2019. pp. 199-204.

del Proyecto BEPS, su configuración tiene una clara justificación política. En este sentido, se trata de una medida provisional ante la incapacidad o la extrema lentitud de la comunidad internacional para la adopción de un sistema óptimo global que aborde el problema de la fiscalidad de la economía digital. Es decir, la propia Unión Europea al habilitar estos mecanismos unilaterales, reconoce su fracaso, junto con el de la OCDE, para diseñar, en tiempo y forma, un modelo tributario que sea capaz de reflejar adecuadamente las particularidades de la economía digital y prioriza la necesidad perentoria de paliar, en la medida de lo posible, la crisis en términos recaudatorios y de justicia fiscal a través de estas medidas, habida cuenta de las ingentes pérdidas que para las Administraciones tributarias suponen cada día que pasa sin configurarse una regulación fiscal adecuada y las consecuencias en términos de responsabilidad política ante la opinión pública que ello conlleva. Todo ello, a pesar de los múltiples problemas en términos de arbitrariedad y doble imposición que pueden provocar.

En consecuencia, al menos el esfuerzo y la voluntad política que denota la definición de este Pilar (está por ver su aplicación práctica) debe ser objeto de reconocimiento, y más si cabe, en un panorama global, en el que los últimos acontecimientos mundiales, parecen llevar a la vuelta de políticas unilaterales y a dificultades de consensos internacionales.

En lo que respecta al Pilar II, éste consolida el cambio de paradigma alejándose del sentido original del principio de plena competencia al promover la creación de un impuesto mínimo global, configurando un sistema global que trate de evitar el abuso en materia de precios de transferencia, con criterios de reparto de beneficios y tributación en función de factores por los que se permita deducir si la imposición en un determinado territorio es suficiente o no, para, en su caso, habilitar la imposición de un impuesto complementario.

Respecto de su efectividad práctica, en esta medida en concreto, es crucial la coordinación internacional. Sin embargo, para paliar las consecuencias de que un determinado territorio en el que radique la matriz de un grupo multinacional no implemente las reglas GloBE, en ellas se ha establecido la posibilidad de gravar con el impuesto complementario el defecto de tributación de todas las jurisdicciones en las que esté presente el grupo, en el caso de que una de las entidades del grupo radique en uno de los territorios en los que se implementen estas reglas. Esta medida podría suponer un incentivo a los Estados para la adopción de este sistema, ya que de hacerlo antes que el resto podrían atraer una recaudación superior.

Otro punto importante a destacar de este sistema es el hecho de que su implementación lleva aparejado un aumento en las obligaciones de recopilación de datos, transparencia y declaración, que incrementan enormemente los costes administrativos y de gestión de los grupos multinacionales, con mención expresa a las particularidades contables que requiere la medida y que supondrá un incremento de los costes de auditoría. Además, también supondrá un significativo incremento de costes para las Administraciones tributarias obligadas a la recepción y tratamiento de los datos y a la aplicación efectiva del complejo sistema diseñado. El exigente calendario de implementación previsto, tanto por las normas OCDE como por la Directiva europea en la materia, que disponen su implementación ya para el año 2024, potencia aún más esta amenaza.

En línea con la situación anterior, autores como ORAÁ *et al.*⁶² o VADELL⁶³, hacen referencia a que, ante el incremento de costes, tanto en términos fiscales como administrativos o de gestión, que lleva aparejada la medida, los grupos multinacionales pueden verse incentivados a tratar de eludir su aplicación, basándose en su ámbito de alcance, definido para aquellos grupos que presenten ingresos iguales o superiores a 750 millones de euros en términos globales. Para ello, los grupos multinacionales podrían tratar de llevar a cabo maniobras de desconsolidación, como escisiones, reagrupaciones de empresas, modificaciones de su perímetro, coinversiones con otros grupos o desinversiones, para evitar quedar afectados por el impuesto mínimo global, propiciando nuevas vías para que, de nuevo, la realidad económica vaya un paso más adelantada que su regulación fiscal y pudiendo constituir un riesgo para la efectividad de la medida.

7.3. Consideraciones finales

Llegados a este punto, cabe preguntarse si el nuevo modelo que se pretende implementar supone una mejora respecto del anterior. Nos encontramos ante un momento crucial en el desarrollo e implementación efectiva de estas medidas cuyos próximos pasos van a determinar su efectividad para lograr los objetivos propuestos, por lo que para responder a esta pregunta será preciso estar atentos a los siguientes pasos que se den en esta dirección. En este sentido, al menos *a priori*, y en el estado en el que está la regulación actual de la materia, todo apunta a que, lejos de simplificarse la aplicación del sistema, el mismo se ha vuelto más complejo en su aplicación, al menos en lo que a las Acciones 8-10 y el Pilar I del Plan BEPS se refiere, puesto que exige para su aplicación análisis exhaustivos y complejos, además de los riesgos expuestos en el apartado 7.1 anterior para el caso de que se automatizara de algún modo su aplicación obviando el tradicional enfoque transaccional y de comparabilidad de los precios de transferencia. No obstante, esta solución sí que puede llegar a constituirse como más útil e incluso más sencilla de aplicar que el modelo preexistente en relación con los pocos grupos multinacionales de grandísima envergadura a los que, principalmente, va dirigida esta norma, aunque con los indeseables efectos colaterales de la misma.

En cuanto a las medidas del Pilar II, a pesar de las dudas que puede plantear y los inconvenientes en términos de seguridad jurídica y riesgo de doble imposición, al menos su implementación, sí que se configura con un carácter simplificado, sin perjuicio del incremento de las obligaciones de transparencia, recolección de datos y declaración que, sin duda, se verán incrementados, con los consecuentes costes administrativos y de gestión que llevan aparejados. Ahora bien, su simplicidad puede ser también un defecto que lleve a situaciones

62 ORAA GIL, P.R., GUASCH MORERA, C., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, F. y DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, J. (2022) «Capítulo 23: Pilar 2. Impuesto mínimo global», en: F. SERRANO ANTÓN (coord.) *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. 2022. pp. 1067-1093.

63 VADELL, G.A. (2022) «Un buen maridaje en la economía digital- Parte II», en: *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Mayo de 2022. <https://www.ciat.org/un-buen-maridaje-en-la-economia-digital-parte-ii/>

de doble imposición internacional y al incremento artificial de la tributación de grupos multinacionales, si la pretensión maximalista que se trasluce de su configuración no lleva aparejadas reglas que reflejen las distintas situaciones que merezcan, objetivamente, según los principios del sistema, ser excluidas de tributación adicional. Pese al loable esfuerzo de consenso de la comunidad internacional por el impulso de esta medida, aún queda lo más difícil, que será la delimitación de las reglas determinantes para el nuevo reparto de la recaudación tributaria mundial. Los acuerdos que se lleguen en esta materia, especialmente con los países en vías de desarrollo, condicionarán la efectividad y la justicia fiscal de esta medida, siendo determinante el ritmo de implementación de la misma, para evitar el incremento de las diferencias socioeconómicas que pudiera llevar aparejado el disenso con estos países.

Respecto de las obligaciones de documentación, las mismas se han incrementado sustancialmente desde el inicio del Proyecto BEPS, con el incremento de costes que ello ha supuesto a todos los niveles. De la experiencia vivida hasta el momento, se puede extraer que la solución de la problemática de los precios de transferencia no pasa (sólo) por un incremento de las obligaciones de transparencia, puesto que éstas, por sí mismas, y con el alto nivel de detalle que llevan teniendo durante ya un largo periodo de tiempo, no han servido para disminuir la indebida traslación de bases imponibles, lo que denota que donde debe incidirse en mayor medida es en las reglas de valoración.

En cualquier caso, una adecuada regulación de un sistema de fiscalidad internacional adecuado para la nueva realidad de la economía digital debe ser una medida urgente tanto para las Administraciones públicas, que ven como cada día que pasa manteniéndose esta situación, se producen cuantiosas pérdidas recaudatorias, pudiendo llegar a incidir, por ende, en las prestaciones propias de los Estados de bienestar tal y como los conocemos, pero también para los grupos multinacionales, que, con su legítimo objetivo de minimizar sus costes fiscales globales, están interesados en una regulación uniforme clara y justa, que tenga en consideración la especial idiosincrasia de estos grupos y de sus relaciones económicas, y que, en definitiva, les aporte seguridad jurídica en sus transacciones internacionales, lo cual supondría un incentivo para la inversión. Es decir, el nuevo sistema que se configure tiene la difícil tarea de lograr evitar tanto las actuales situaciones de des-imposición como nuevas de doble imposición igualmente perniciosas.

Dada la enorme complejidad de la regulación del sistema de fiscalidad internacional, que siempre va a contar con la dificultad de tratar de dar una respuesta ágil y adecuada a una realidad cambiante a un ritmo vertiginoso, se hace necesario potenciar los instrumentos de cooperación internacional entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias (acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos) para alcanzar un grado aceptable de seguridad jurídica en una regulación que, tradicionalmente, ha estado integrada por no pocos conceptos jurídicos indeterminados ante la incapacidad de prever la totalidad de las operaciones que pueden darse en la realidad. Teniendo en cuenta que actualmente son muy pocos los grupos multinacionales que acuden a estos mecanismos, su potenciación supondría un significativo incremento de costes tanto para los contribuyentes como para las Administraciones públicas, pero, si

las medidas logran su objetivo, se trata de una inversión con un alto rédito, debiendo ponerse el objetivo de hacer que estos acuerdos sean accesibles para todos los contribuyentes en términos de coste y de tiempo, cosa que hasta la fecha no se ha conseguido. Las propuestas del Marco Inclusivo OCDE G20 parecen haber avanzado significativamente en esta dirección, pero deberá comprobarse su efectividad práctica.

En definitiva, siendo prácticamente imposible pretender la total unidad internacional en la regulación de los grandes retos que afronta la nueva fiscalidad internacional, por tener que conciliar intereses muy diversos entre países con sus propias características diferenciales, y pese a que la fiscalidad siempre ha sido, y así lo continuará siendo, un importante instrumento de atracción de inversión por parte de los Estados, el objetivo es tratar de articular una respuesta lo más coordinada posible que consiga que el núcleo de las decisiones estructurales de los grandes grupos multinacionales no responda exclusivamente, o de forma preminente, a motivos de planificación fiscal, sino a cuestiones de índole operativa según su sustancia económica. El nuevo marco iniciado se configura como una excelente oportunidad para lograrlo, siendo los próximos años cruciales para la consecución de este objetivo.

8. Bibliografía

BARRENO, M., BLASCO, A. M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., RANZ, A. Y REOL, T. (2016), «El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», en *Crónica Tributaria*, núm. 158, 2016.

BERGAS FORTEZA, A. (2022), «Capítulo 10: El concepto de presencia económica significativa frente a las medidas unilaterales en el ámbito de la fiscalidad de la economía digital. especial referencia al pilar uno BEPS y al impuesto sobre determinados servicios digitales», en A. MARTÍNEZ NADAL, *Aportaciones jurídicas a la economía de plataformas*. Aranzadi 2022.

CALVO VÉRGEZ, J. (2018), *Pasado, presente y futuro de BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

COSÍN SANZ, R. (2019), «Capítulo VIII: Métodos no transaccionales y análisis especiales», en D. FERRER VIDAL (coord.) *Metodología de los Precios de Transferencia (régimen fiscal de las operaciones vinculadas)*. Thomson Reuters. 2019.

CRUZ PADIAL, I. (2016), «La economía digital en BEPS: una síntesis», en *Nueva Fiscalidad*. ISSN 1696-0173. - N. 2 (marzo-abr. 2016).

DEL CAMPO AZPIAZU, C. (2017), «Capítulo VIII: Acciones 8,9 y 10: alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor», en *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*. Propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017.

DEL CASTILLO IRANZO, P. (2021), «Análisis de la doctrina jurisprudencial y administrativa en relación con la obligación de documentación», en *La obliga-*

ción de documentar las operaciones vinculadas en España, edición 1ª, CISS. 2021.

DEL CASTILLO IRANZO, P. (2021) «Guía para la elaboración de la documentación de operaciones vinculadas y precios de transferencia» en: *La obligación de documentar las operaciones vinculadas en España*, edición 1ª, CISS. 2021.

DURÁN, V., GÓMEZ, M. y RIEGA, E. (2022), «Capítulo 22: Referencia a los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía: Proyecto BEPS 2.0 de la OCDE (derivado de la acción 1): el nuevo y sorprendente pilar 1», en F. SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros. 8º Edición. 2022.

GARCÍA NOVOA, C. (2017), «Capítulo 3: La estrategia BEPS» en A. SERRANO ACITORES (coord.), *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*. Instituto de Estudios Fiscales, 2017.

GARCÍA NOVOA, C. (2020): *La tributación en el contexto de la pandemia del COVID-19*. Aranzadi 2020.

GARCÍA PRATS, F.A. (2022), «Capítulo 1. Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia», en T. CORDÓN EZQUERRO (coord.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF 4ª edición, 2022.

GONZÁLEZ, J. y ORDÓÑEZ, M. (2022), «Capítulo 13. Valoración de activos intangibles», en T. CORDÓN EZQUERRO (coord.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. Centro de Estudios Financieros. 4ª edición. 2022.

GONZÁLEZ CARCEDO, J. y BOUZAS FERNÁNDEZ, M. (2017), «Fiscalidad internacional: BEPS e Informe país por país». *Cuadernos de Derecho para Ingenieros*. Cuaderno 42: Auditoria, tributación y transacciones. 2017.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U. (2022), *Historia de los precios de transferencia*. CEF 4ª edición, 2022.

LÓPEZ DE HARO, R., CABELLO, R. y GIL, P. (2022), «Capítulo 15: los precios de transferencia: normativa y tendencias», en F. SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad internacional*. Centro de Estudios Financieros. 8ª edición. 2022.

LUCAS MAS, M. (2008), *Los sistemas de precios de transferencia en perspectiva impositiva y aduanera: análisis y posibles vías de conciliación*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. Capítulo 2.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2014), «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», en *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014.

MARTÍNEZ MICÓ, J.G. (2017), «El origen del Proyecto BEPS: el cambio de paradigma versus la obsolescencia normativa», en *Cuadernos Digitales de Formación*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2017. Nº 65 - 2017.

MIRANDA, D.M. (2015), «Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 913, 2015.

OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa y Resúmenes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2016), Proyecto BEPS - Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris.

OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

OECD (2019). El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar. <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>

OCDE (2021). Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

OCDE (2022) DIRECTRICES de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias en su última versión de enero de 2022.

ORÁA GIL, P.R., GUASCH MORERA, C., MARTÍNEZ SÁNCHEZ, F. y DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, J (2022), «Capítulo 23: Pilar 2. Impuesto mínimo global», en F. SERRANO ANTÓN (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. 2022.

PALACÍN SOTILLOS, R. y otros (2017), *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017.

PALACÍN SOTILLOS, R. (2017), «Capítulo 1: La Acción 1: desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales», en: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, propiedad de Garrigues. Fundación impuestos y competitividad. 2017.

PROTTO, C.E. (2021), «Capítulo 18: El proyecto BEPS y el fin para ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en materia de convenios tributarios», en F. SERRANO ANTÓN y M. LUCHESSI (coord.), *Tax compliance y planificación fiscal internacional en la era post BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

RAMOS HERRERA, A.J. y CALVO VÉRGEZ, J. (2019), «Las obligaciones documentales en materia de operaciones vinculadas previstas en la normativa tributaria española del impuesto sobre sociedades a la luz del plan de acción BEPS de la OCDE», en G. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO; B. BAHÍA ALMANZA et

al. (coord.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. Atelier: 2019.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019), «El impuesto sobre los servicios digitales en la Unión Europea: un nuevo (y fallido) intento frente a la planificación fiscal agresiva» en: SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., BAHÍA ALMANZA, B. *et al* (coord.), *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. Atelier. 2019.

SANZ GADEA, E. (2007), «Modificaciones introducidas en el IS por las Leyes 25/2006 y 36/2006», en *Contabilidad y Tributación*. CEF, febrero de 2007.

SOLANGE SCREPANTE, M. (2021), «Capítulo 20: El futuro del principio de plena competencia a la luz de las nuevas directrices de precios de transferencia y BEPS 2.0: ¿el enfoque formulario ganó la batalla?», en F. SERRANO ANTÓN y M. LUCHESSI (coord.), *Tax compliance y planificación fiscal internacional en la era post BEPS*. Thomson Reuters Aranzadi, 2021.

VADELL, G.A. (2022), «Un buen maridaje en la economía digital- Parte II», en *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Mayo de 2022. <https://www.ciat.org/un-buen-maridaje-en-la-economia-digital-parte-ii/>

IMPLICACIONES DE LA NUEVA CONFIGURACIÓN DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN TRIBUTACIÓN DIRECTA

Teresa Morales Gil

*Abogada
(España)*

Title

Tax implications of the new configuration of non-cooperative jurisdictions in direct taxation

Resumen

Este artículo examina las repercusiones de la nueva configuración del listado de jurisdicciones no cooperativas, incluyendo las últimas modificaciones en sus factores determinantes, en la tributación directa de personas físicas y entidades, tanto residentes como no residentes. Tras este análisis, se evidencia cómo las últimas modificaciones han exacerbado los persistentes problemas de inseguridad jurídica, incongruencia normativa e incompatibilidad con el ordenamiento español que las normas antiparaiso han experimentado a lo largo de décadas. Han surgido, además, nuevas problemáticas que intensifican los problemas de incompatibilidad y subrayan la necesidad de llevar a cabo una revisión integral y urgente de la normativa.

Palabras clave

paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperativas, IRPF, Sociedades, Fiscalidad internacional

Abstract

This article examines the repercussions of the new configuration of the list of non-cooperative jurisdictions, as well as the latest modifications in its determining factors, on the direct taxation of individuals and entities, both residents and non-residents. Following this analysis, it is evident how the latest amendments have exacerbated the persistent problems of legal uncertainty, regulatory inconsistency and incompatibility with Spanish law that these rules have experienced for decades. In addition, new problems have arisen that intensify the problems of incompatibility and underline the need to carry out a comprehensive and urgent revision of the regulations.

Keywords

tax havens, non-cooperative jurisdictions, Personal income tax, Corporate income tax, International taxation

Fecha de recepción: 31-01-2024/Fecha de aceptación: 22-02-2024/Fecha de revisión: 5-03-2024

Cómo referenciar: Morales Gil, T. (2024). Implicaciones de la nueva configuración de jurisdicciones no cooperativas en tributación directa. *Revista Técnica Tributaria* (144), 133-168

SUMARIO

1. Planteamiento
2. Nuevos requisitos y actualización del listado de jurisdicciones no cooperativas
3. Tributación de personas físicas residentes en España
 - 3.1. Traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas
 - 3.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales
4. Tributación de entidades residentes en España
 - 4.1. Presunción de residencia en España
 - 4.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales
 - 4.3. Valor de mercado y documentación
 - 4.4. Regímenes especiales
5. Tributación de rentas de no residentes
 - 5.1. Transparencia fiscal internacional
 - 5.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales
6. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con el ordenamiento español
7. Conclusiones
8. Bibliografía

1. Planteamiento

Este artículo analiza la compatibilidad de la nueva lista de jurisdicciones no cooperativas (anteriormente denominados *paraísos fiscales*) con la normativa española¹. En concreto, se examinan las medidas antiparaíso que pueden implicar una mayor tributación de (i) los contribuyentes, personas físicas y jurídicas, que sean residentes en España con inversiones o puntos de conexión con estas jurisdicciones, y (ii) los contribuyentes no residentes, localizados en jurisdicciones no cooperativas con inversiones en España².

Las modificaciones legales en los criterios para determinar si un Estado debe incluirse en la lista de jurisdicciones no cooperativas que se introdujeron en nuestra normativa en 2021, junto con la implementación de estos cambios en la nueva configuración del listado aprobado en 2023, hacen necesario realizar un repaso de las medidas antiparaíso de nuestra legislación por varias razones. En primer lugar, conviene examinar cómo aplican las normas antiparaíso a los nuevos supuestos que surgen tras la nueva configuración del listado aprobada a principios de año y los cambios introducidos a los criterios que determinan las entradas y salidas de la lista de jurisdicciones no cooperativas. En segundo lugar, la reforma en la configuración del listado ha acentuado los problemas, que ya venían arrastrándose, derivados de la falta de un régimen antiparaíso como tal, y la incompatibilidad de algunas de las medidas antiparaíso con el ordenamiento español. Asimismo, se han añadido otras nuevas cuestiones al incluir Estados con los que existen instrumentos de intercambio de información tributaria y al introducir un dudoso régimen transitorio. En tercer lugar, la vocación de que la lista se configure de manera dinámica, con entradas y salidas de Estados que hasta ahora, por lo general, no se daba, hace imperativo estudiar cómo se deben aplicar las normas antiparaíso a los nuevos Estados que entran en la lista de jurisdicciones no cooperativas y aquellos que salen.

Como se verá en este artículo, las reglas antiparaíso no siguen un planteamiento homogéneo en cuanto a sus efectos y la forma en la que se aplican. Mientras que algunas medidas funcionan como si se tratase de presunciones absolutas de abuso, otras medidas permiten a los contribuyentes (y, a veces, solo a determinadas categorías de contribuyentes) acreditar que no concurren circunstancias de abuso para que se aplique la norma antiparaíso. Otras medidas decaen al aplicarse las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición o incluyen cláusulas de escape que se circunscriben al ámbito de la Unión Europea.

1 Al igual que ocurre con la normativa examinada, este artículo utilizará los términos «jurisdicción no cooperativa» y «paraíso fiscal» de manera indistinta. La disposición adicional décima de la Ley 36/2006, tras su modificación por la Ley 11/2021, de 9 de julio, aclara que «*las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera de esta Ley*».

2 Este artículo se centra en las medidas que suponen una mayor tributación. No analiza otras implicaciones como, por ejemplo, las consecuencias en la responsabilidad tributaria, obligaciones de comunicación o las implicaciones en otros ámbitos, como el societario o el penal.

Este artículo ofrece un análisis transversal de las normas antiparaíso, considerando las modificaciones en la configuración del listado de jurisdicciones no cooperativas (sección 2) junto con las implicaciones tributarias que esta lista desencadena (secciones 3, 4 y 5). En este estudio, se observan distintos efectos y diferencias en el funcionamiento de las medidas tributarias que, en ocasiones, llegan a resultar contrarias al principio de igualdad y al Derecho de la UE (sección 6), lo que induce a pensar que es necesaria una revisión legal, con carácter urgente, de las medidas antiparaíso, a la vista de las novedades en la configuración de la lista de jurisdicciones no cooperativas.

2. Nuevos requisitos y actualización del listado de jurisdicciones no cooperativas

El 10 de febrero de 2023, el Ministerio de Hacienda aprobó la lista actualizada de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales españoles³. El listado previo, contenido en el Real Decreto 1080/1991⁴, había quedado completamente desfasado como consecuencia de las modificaciones anteriores al régimen legal que establece los efectos de los convenios para evitar la doble imposición e instrumentos de intercambio de información.

La actualización de este listado implementa las novedades introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que, entre otras medidas, modificó el régimen anterior por el que se configuraba esta lista (i. e., la disposición adicional primera de la Ley 36/2006)⁵. La Ley 11/2021 sustituyó el concepto *paraíso fiscal* por el de *jurisdicción no cooperativa* para dotarle de un carácter más amplio que recogiese, además de los supuestos de opacidad en el intercambio de información tributaria, jurisdicciones que permiten una baja o nula tributación o que facilitan la atracción de beneficios sin actividad económica real. Se incorpora, además, el concepto de regímenes fiscales perjudiciales, vinculado al Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de la Unión Europea (UE) y al Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Estos criterios pretenden adaptar la normativa española «*atendiendo a los trabajos desarrollados en el ámbito internacional, tanto en la UE como en la OCDE*»⁶. La actualización del listado pretende cumplir con el deber del legislador de reformar la lista de paraísos fiscales impuesto por la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público⁷.

3 La lista actualizada se aprobó mediante la Orden Ministerial HFP/115/2023, de 9 de febrero de 2023, que se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* el 10 de febrero de 2023.

4 Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

5 Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que, a su vez, modificaba el listado establecido por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

6 Preámbulo de la Orden Ministerial HFP/115/2023.

7 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Tras los cambios introducidos por la Ley 11/2021, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 dispone que se calificarán como jurisdicciones no cooperativas aquellos países, territorios o regímenes fiscales perjudiciales que determine el Ministerio de Hacienda mediante Orden Ministerial en atención a los criterios de:

- Transparencia fiscal, esto es, si existe o no normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria que sea aplicable o si se cumplen de forma efectiva las normas que prevean el intercambio de información tributaria con España. A los efectos de valorar si se da un efectivo intercambio de información, la norma señala como referencia la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y que puede atenderse a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. El requisito de transparencia puede valorarse, asimismo, por el resultado de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales y el efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.
- Erosión de bases imponibles, esto es si la jurisdicción facilita la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dicho país o territorio.
- Umbral de tributación, esto es, si existe o no un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), que garantice un nivel impositivo efectivo mínimo que no sea «*considerablemente inferior*» al aplicable en España. En ese sentido, la norma aclara que existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España. La nula tributación se da cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al impuesto correspondiente.

La nueva redacción del marco legal para determinar si una jurisdicción debe incluirse en el listado prevé, además, la posibilidad de que se incluyan Estados con los que España ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (CDI). En este punto, aclara que «*la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio*»⁸. Esta aclaración parece innecesaria en la medida en que, por propia jerarquía normativa, el convenio prevalecerá sobre la norma interna. Su utilidad es limitada incluso en los casos en los que el propio convenio prevé excluir sus beneficios cuando concurre una norma antiabuso interna, puesto que la norma interna se aplicaría por las pro-

⁸ Apartado 5 de la DA 1.ª de la Ley 36/2006.

pías disposiciones del convenio, con independencia de que se haya regulado esta aclaración en el marco de las jurisdicciones no cooperativas.

De acuerdo con la lista actualizada aprobada por orden ministerial, los siguientes países se consideran jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales españoles: Anguila, Emirato del Estado de Bahréin, Barbados, Bermudas, Dominica, Fiyi, Gibraltar, Guam, Guernsey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos de América, Jersey, Palaos, Samoa –respecto al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*)–, Samoa Americana, Seychelles, Trinidad y Tobago y Vanuatu.

La lista actualizada ha excluido a algunos países que antes se consideraban paraísos fiscales: Antigua y Barbuda, Brunéi, Islas Cook, Granada, Jordania, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Macao, Mauricio, Mónaco, Montserrat, Nauru, San Vicente y las Granadinas y Santa Lucía. Ha incluido a Barbados, Guam, Palaos, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Samoa con respecto al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*).

Tal y como se ha visto en la tramitación de la orden, no es posible conocer los motivos por los que cada uno de estos Estados (y no otros) están incluidos en el listado. Como ya denunció la doctrina científica, la particularidad de que tengamos tres motivos distintos para determinar si un Estado debe estar incluido en la lista hace casi imposible que se pueda predecir o, incluso, discutir la posible entrada de un Estado⁹. Tal imposibilidad se ha materializado en la publicación de la memoria de análisis de impacto del proyecto de orden en la que solo se recogen valoraciones generales, pero no se concretan los hechos que han llevado a que cada una de estas jurisdicciones esté incluida en la lista¹⁰.

A la vista del listado actualizado, se han calificado como jurisdicciones no cooperativas incluso algunos países con los que España ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (i.e., Barbados¹¹ y Trinidad y Tobago¹²). Esta circunstancia, además de cuestionar la idoneidad de que se incluyan Estados con los que se aplica un convenio para evitar la doble imposición (cuando existen otros instrumentos en el marco de los convenios para denunciar una posible falta de aplicación), puede generar algunas dudas al aplicar algunas de las normas antiparaíso, como se verá más adelante. Llama también la atención la inclusión de Gibraltar, territorio con el que España ha concluido recientemente un Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y el Reino

9 Báez (2020), p. 2.

10 Documento sometido a trámite de información pública (publicado el 12 de enero de 2023). Memoria del análisis de impacto normativo de la Orden Ministerial por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/12012023-MAIN-orden-jurisdicciones-no-cooperativas.pdf>

11 Convenio entre el Reino de España y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Bridgetown el 1 de diciembre de 2010 (BOE de 14 de septiembre de 2011).

12 Convenio entre el Reino de España y la República de Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Puerto España el 17 de febrero de 2009 (BOE de 8 de diciembre de 2009).

Unido en relación con Gibraltar¹³ que contempla un marco regulatorio reforzado de cooperación administrativa con obligaciones periódicas de intercambio de información en áreas especialmente sensibles¹⁴.

La nueva configuración de la lista es de aplicación desde el 11 de febrero de 2023 para los tributos sin período impositivo (i. e., IRNR sin establecimiento permanente) que se devenguen a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento (i. e., IRPF, IS). La orden prevé un régimen transitorio y un diferimiento para aquellos países que salen/entran con distintos efectos para tributos con o sin período impositivo. En este sentido, conviene distinguir entre:

- Jurisdicciones que entran en la lista de paraísos fiscales. La disposición final segunda difiere la entrada en vigor a los seis meses desde el día siguiente a su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (i. e., 11 de agosto de 2023¹⁵). En concreto, la entrada en la lista afectará a los tributos sin período impositivo que se devenguen a partir de esta fecha y, en el caso de tributos con período impositivo, a los períodos impositivos que se inicien a partir de esta fecha (por ejemplo, en el caso del IRPF, la entrada en la lista se aplicará desde el 1 de enero de 2024).
- Jurisdicciones que salen de la lista de paraísos fiscales. La salida de la lista produce efectos desde el día siguiente al de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* (i. e., 11 de febrero de 2023) y será de aplicación a los tributos sin período impositivo devengados a partir de esta fecha (e. g., IRNR sin establecimiento permanente) y, en el caso de tributos con período impositivo, a los períodos impositivos que se inicien a partir de esta fecha (por ejemplo, en el caso del IS, la salida de la lista tendría efectos desde el 1 de enero de 2024 si la sociedad inicia su período impositivo conforme al año natural).

La orden ministerial prevé que la lista se revise periódicamente a la vista de las actualizaciones internacionales y de los desarrollos y avances nacionales. En concreto, se señala la importancia de dar una respuesta firme y actualizada en sintonía con la lista y las medidas defensivas aplicables en la Unión Europea, por lo que esta configuración puede variar en el futuro.

3. Tributación de personas físicas residentes en España

Las personas físicas residentes en España pueden estar sometidas a una mayor tributación si desempeñan su trabajo o realizan una actividad económica en un Estado calificado, según la normativa española analizada en la sección 2 anterior, como una «*jurisdicción no cooperativa*». También pueden ver incre-

13 Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre España y el Reino Unido en relación con Gibraltar, de fecha 4 de marzo de 2019 (BOE de 13 de marzo de 2021).

14 Carmona (2023), p. 6.

15 Agencia Tributaria: Anexo IV. Jurisdicciones no cooperativas.

mentada su tributación si sus inversiones se realizan en jurisdicciones no cooperativas.

Como se verá en esta sección, las consecuencias negativas para personas físicas no dependen (como sí puede suceder en la tributación empresarial, v. sección 4) de las razones laborales o familiares que las justifiquen, sino que se aplican automáticamente sin distinguir entre las situaciones que pueden resultar abusivas y las que no lo son.

El automatismo con el que operan las normas antiparaíso para personas físicas nos lleva a plantearnos su compatibilidad con la Constitución española y el Derecho de la UE (como se analizará en la sección 6). Asimismo, el efecto «perseguidor» de algunas de sus normas, que someten a tributación al contribuyente incluso cuando este ha trasladado su residencia al extranjero y ha perdido toda conexión con España, nos obliga a plantearnos su conformidad con la red de convenios para evitar la doble imposición.

También se pondrán de manifiesto deficiencias en la técnica legislativa, ya que, al analizar la tributación de salida en los cambios de residencia, puede observarse cómo la redacción actual de la norma lleva a un resultado incongruente con su propia finalidad cuando se trata de traslados por motivos laborales. Quizás sea aquí donde más se ponga de relieve la necesidad de una revisión integral y urgente del régimen antiparaíso, que incluya tanto sus normas defensivas como los criterios y la propia configuración de la lista.

3.1. Traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas

Los traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas no implican que el contribuyente pierda su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como excepción a la regla general que se aplica a traslados hacia otras jurisdicciones, las personas que se trasladen a jurisdicciones no cooperativas continúan siendo contribuyentes del IRPF durante, al menos, los cuatro años siguientes.

Como se verá en esta sección, las consecuencias fiscales del traslado de residencia de una persona física a una jurisdicción no cooperativa vendrán determinadas por la combinación de un test reforzado de permanencia y una norma de cuarentena fiscal. Una persona física que se traslada a una jurisdicción no cooperativa continuará siendo contribuyente del IRPF salvo que (i) en primer lugar, consiga acreditar que permanece en el territorio de la jurisdicción no cooperativa durante, al menos, 183 días para perder su condición de residente a efectos del IRPF y que no mantiene su centro de intereses económicos (ni vitales, como presunción) en España, y (ii) en segundo lugar, una vez acreditado el cambio de residencia, transcurra el año del traslado y los cuatro siguientes para que la persona deje de considerarse un contribuyente en el IRPF. Esto no evita que se genere una imposición de salida para determinados patrimonios y, transcurrido el tiempo de cuarentena fiscal, afloren rentas pendientes de imputación.

3.1.1. Cuarentena fiscal

La normativa del IRPF establece una «cuarentena» fiscal para los contribuyentes nacionales que trasladan su residencia a un paraíso fiscal. Tal y como dispone el artículo 8 de la Ley del IRPF, las personas físicas con nacionalidad española que acrediten su residencia a un paraíso fiscal mantienen su condición de contribuyentes del IRPF durante el año del traslado y los cuatro siguientes periodos.

La Ley del IRPF no establece ninguna excepción a esta «cuarentena» fiscal que delimite su aplicación a supuestos de fraude o abuso. En este sentido, la Ley desconoce las causas vitales, sociales o económicas que puedan haber causado el traslado y que justifiquen que una persona física tenga que trasladar su residencia por motivos distintos al ahorro fiscal¹⁶. Este automatismo está presente en la interpretación de la Dirección General de Tributos («DGT»), que ha aplicado la norma sin tomar en consideración si el traslado ha sido efectivo y real o si carece de motivos distintos a los fiscales que justifiquen el desplazamiento. Resulta especialmente llamativa la situación de un contribuyente al que la Cámara de Comercio de Madrid, corporación de derecho público en la que la consultante prestaba servicios, le obligó a trasladarse a Hong Kong para residir en dicho lugar con carácter permanente durante todo el año 2012. En este caso, la DGT concluyó que, en el caso de que la consultante tuviese la nacionalidad española y dado que Hong Kong tenía la consideración de paraíso fiscal durante el año 2012, dicha consultante mantenía para el citado ejercicio la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiendo declarar en dicho impuesto por su renta mundial¹⁷.

Esta cuarentena fiscal mantiene la tributación en España en supuestos en los que no existe un punto de conexión con este país más allá de la nacionalidad del contribuyente, sobre rentas que se generan o se han generado en otros territorios. Produce un efecto perseguidor del contribuyente al extender la soberanía tributaria más allá del territorio del Estado de origen cuando se produce el cambio de residencia, con efectos más gravosos incluso que los impuestos de salida o, según se les denomina en el ámbito internacional, *exit taxes* (v. sección (C)), al gravar rentas futuras generadas fuera de España para las que el contribuyente no mantiene ningún punto de conexión con España (ni por residencia ni por fuente), sino solo la nacionalidad española.

Descartado que la territorialidad sea el fundamento de la cuarentena fiscal, únicamente tiene sentido plantearse que el objetivo de esta norma sea el de evitar situaciones de abuso. Ahora bien, tal y como resulta de la ley y de la práctica administrativa, el automatismo con el que opera la cuarentena fiscal española implica que se considere una presunción de abuso *iure et de iure*, al no admitir prueba en contrario que desmonte su aplicación. Esta norma defensiva podría llegar a penalizar a contribuyentes que no pretenden reducir su carga fiscal, sino que necesitan trasladarse para conseguir un empleo o mantener la unidad de su familia.

¹⁶ Martos (2021), p. 278.

¹⁷ Consulta vinculante de la DGT V3139-13, de 23 de octubre de 2013.

Asimismo, se echa en falta que la norma no excepcione a aquellos supuestos en los que el contribuyente traslade su residencia a un país con convenio para evitar la doble imposición. Un traslado a una jurisdicción no cooperativa con convenio debería dejar sin efecto la cuarentena fiscal. Por ejemplo, si un español se traslada a Barbados y adquiere la residencia barbadense, la aplicación de las normas para resolver el conflicto de doble residencia del convenio debería conducir a considerar que el contribuyente es residente en Barbados a efectos de las disposiciones del convenio para evitar la doble imposición. En consecuencia, el contribuyente solo podrá tributar por sus rentas de fuente española con las limitaciones del convenio. Por ejemplo, España no podría someter a tributación los rendimientos del trabajo si el trabajo no se ejerce en territorio español. Aunque por primacía de los tratados internacionales sobre la normativa nacional no es necesario que la norma del IRPF se modifique para llegar a esta conclusión, se echa de menos una excepción a los traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas con las que exista un convenio para evitar la doble imposición.

La salida de algunos Estados de la lista de jurisdicciones no cooperativas tras las últimas modificaciones obliga a plantearse qué ocurre con aquellos nacionales que se trasladaron cuando ese Estado se consideraba un paraíso fiscal y ha dejado de serlo según la nueva configuración de la lista (v. sección 2). No debería considerarse que estas personas físicas mantienen su condición de contribuyentes del IRPF por aplicación de la cuarentena fiscal, puesto que no se cumple el presupuesto de hecho de la norma: que en el momento del traslado la jurisdicción se considere un paraíso fiscal y continúe siendo residente en un país considerado paraíso fiscal en el momento del devengo del impuesto en los cuatro ejercicios siguientes¹⁸.

3.1.2. Test de permanencia

Además de una norma de cuarentena de fiscal, los traslados de residencia a jurisdicciones no cooperativas exigen superar un test reforzado para acreditar que el periodo situado fuera de territorio español no se compute como ausencia esporádica. En estos casos, no basta con aportar un certificado de residencia fiscal en la jurisdicción extranjera, sino que es necesario probar la presencia física en ese país para que la ausencia en territorio español se excluya del cómputo del test de permanencia.

El artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF establece que, a los efectos de determinar la residencia fiscal en España, las ausencias en territorio español se consideran esporádicas (y, por tanto, se computan en el cálculo de los 183 días del test de permanencia) salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro

18 Martos (2021, p. 286) entiende que la norma dispone de dos requisitos que *«no solo deben estar presentes en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el traslado de residencia fiscal, sino que además deben mantenerse en cada uno de los siguientes en que se pretenda calificar como contribuyente a la persona física»*. De esta forma, si durante alguno de esos cuatro ejercicios la jurisdicción de residencia no se considera paraíso fiscal, no se mantendría la cuarentena fiscal. Señala el autor que esta conclusión es congruente con el criterio seguido por el TSJ de Madrid en su sentencia 130/2015, de 28 de enero ECLI:ES:TSJM:2015:783.

país. Cuando se trata de un paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que el contribuyente pruebe su permanencia en la jurisdicción no cooperativa durante, al menos, 183 días en el año natural. En estos casos, no es suficiente con acreditar la residencia mediante un certificado fiscal (como si es posible cuando se trata de traslados a otros Estados no incluidos en la lista de jurisdicciones no cooperativas¹⁹), sino que el contribuyente tiene que probar una permanencia física y estable en la jurisdicción no cooperativa para evitar que se computen esos días de estancia como ausencias esporádicas. Algunos ejemplos de los medios de prueba que un contribuyente puede aportar para acreditar su presencia física en la jurisdicción no cooperativa serían los siguientes²⁰: registros del uso habitual de la tarjeta de crédito para realizar pagos en esa jurisdicción; recibos/facturas de agua, luz, gas y cualesquiera otros consumos relacionados con la vivienda en la que resida en esa jurisdicción, billetes de avión y tarjetas de embarque electrónicas o en papel de todos los viajes realizados durante el año; sellos acreditativos en el pasaporte de todas las entradas y salidas de esa jurisdicción; suscripciones a clubs, gimnasios, centros médicos, centros estéticos, asociaciones y similares en esa jurisdicción; y documentos de escolarización de sus hijos menores de edad²¹.

Acreditada su permanencia en la jurisdicción no cooperativa durante más de 183 días, el contribuyente deberá probar, además, que su centro de intereses económicos no radica en España para evitar que siga considerándose residente fiscal en España²². Igualmente conviene evitar que el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel residan habitualmente en España a los efectos de evitar la aplicación de la presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario, del artículo 9.1.b de la Ley del IRPF.

3.1.3. Imposición de salida o exit tax

La normativa del IRPF impone a determinados contribuyentes la obligación de tributar por las plusvalías latentes o no realizadas en determinados activos si cambian su residencia fuera de territorio español. Según el artículo 95 de la LIRPF, el *exit tax* se aplica únicamente si el contribuyente del IRPF ha sido residente fiscal en España durante al menos diez de los últimos quince períodos impositivos y siempre que (a) el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que sea titular exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros o (b) posea más del 25 % de las acciones o participaciones de una entidad con un valor de mercado de más de un millón de euros.

19 Como jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre ausencias esporádicas pueden citarse las sentencias del Tribunal Supremo núm. 1829/2017, 1834/2017, 1851/2017, 1860/2017 y 1850/2017, todas ellas de fecha 28 noviembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª.

20 A efectos de acreditar la residencia fiscal en otro estado, la DGT y los tribunales de justicia españoles han indicado, en aplicación del principio de libre apreciación de la prueba, que la determinación de la residencia fiscal es una cuestión que requiere analizar las circunstancias que concurren en cada caso (v. consulta vinculante de la DGT V3473/2015, de 10 de noviembre; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21.12.2015).

21 En Martos (2021), p. 281, se incluyen ejemplos similares.

22 Como recuerda el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia 938/2017 de 20 de noviembre de 2017 (rec. 157/2016) ROJ: STSJ M 12356:2017 ECLI: ES:TSJM:2017:12356, en la que analiza la residencia fiscal en España de un contribuyente que traslada su residencia fiscal a Mónaco.

La plusvalía latente sujeta a tributación se calcula por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de que sea titular el contribuyente y su valor de adquisición. Se integra en la base imponible del ahorro del último ejercicio en el que se deba tributar por el IRPF.

La normativa permite aplazar esta tributación (con el consecuente devengo de intereses) a aquellos contribuyentes que cambien su residencia por motivos laborales a cualquier Estado que no sea un paraíso fiscal o por cualquier otro motivo cuando el cambio se realice a cualquier otro Estado que tuviese un convenio para evitar la doble imposición con España o pertenezca al Espacio Económico Europeo («EEE»).

Llama la atención que, si se trata de un traslado a una jurisdicción no cooperativa por un motivo laboral, la normativa rechaza por completo la posibilidad de aplazamiento; mientras que, siguiendo el literal de la ley, el contribuyente sí podría solicitar el aplazamiento si el traslado se realiza «por cualquier otro motivo» a una jurisdicción (que puede ser no cooperativa, puesto que la normativa no incorpora aquí una cláusula antiparaíso) del EEE o con la que exista un convenio para evitar la doble imposición.

Los cambios en la lista que se han producido este año acentúan los efectos de esta laguna legislativa al incluir Estados con los que España ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (como es el caso de Barbados y Trinidad y Tobago). Antes de la actualización, la tónica consistía en excluir de la lista a los países con los que España iba suscribiendo convenios fiscales o de intercambio de información tributaria, por lo que esta deficiencia en la técnica legislativa no generaba efectos²³. Ahora, al contrario, se produce el efecto inverso con la entrada en la lista de países con convenio con cláusula de intercambio de información. Cabe preguntarse: ¿tiene sentido que se excluya automáticamente la posibilidad de aplazamiento si el traslado se produce por un motivo laboral, mientras que, si se produce otro motivo, el contribuyente puede solicitar el aplazamiento si se aplica un convenio para evitar la doble imposición con la jurisdicción no cooperativa? Parece que el legislador no ha caído en la cuenta de esta paradoja, que no se produciría con una mejor técnica legislativa (por ejemplo, si se hubiera indicado «por cualquier motivo», omitiendo el «otro»).

Esta incongruencia se deriva de la falta de una revisión integral de las normas antiparaíso, que abarque tanto la configuración y cambios en la lista como las medidas defensivas de la ley aplicable, puesto que, siendo traslados a países del EEE o con CDI, se penaliza a contribuyentes que cambian su residencia por motivos laborales en comparación con los que se trasladan por otros motivos, cuando precisamente la norma debería aligerar esta carga en caso de que se trate de un traslado por un motivo laboral. Tendría sentido que, en estos casos, el contribuyente pueda solicitar también el aplazamiento cuando el traslado se ha producido por un motivo laboral, cuando puede hacerlo si el traslado se produce por cualquier otro motivo.

²³ A excepción de Liechtenstein (perteneciente al EEE), que —al contrario de lo que ocurría con Barbados y Trinidad y Tobago— ha salido de la lista. La salida de Liechtenstein neutraliza, en parte, las deficiencias de la falta de rigor en la técnica legislativa.

3.1.4. Rentas pendientes de imputación

Conviene tener presente que un traslado de residencia no solo puede generar un *exit tax*, sino que también puede disparar la tributación de las rentas que han quedado aplazadas o diferidas en el tiempo por aplicación de la norma tributaria. De hecho, esto ocurre en la práctica con mayor frecuencia que la imposición de salida, dado que el *exit tax* de personas físicas se circunscribe a casos muy concretos.

El artículo 14.3 de la LIRPF dispone que, cuando la persona física pierda su condición de contribuyente del IRPF por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el IRPF. Por ejemplo, esto podría aplicarse si el contribuyente ha optado por imputar una ganancia derivada de operaciones a plazo o por precio aplazado en función de la exigibilidad de los pagos, en lugar del momento en que se produce la alteración patrimonial.

En estos casos, un traslado a un Estado que tenga la consideración de jurisdicción no cooperativa no generaría tributación hasta que finalice el período de cuarentena fiscal (v. sección 3.1.(A)). Hasta este momento, la persona física no ha perdido su condición de contribuyente del IRPF, siguiendo lo dispuesto en el art. 8.2. de la Ley del IRPF, por lo que no concurre el supuesto de hecho previsto en la norma.

3.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales

3.2.1. Exención por trabajos realizados en el extranjero

La normativa del IRPF permite a los contribuyentes declarar exentos los rendimientos del trabajo que procedan de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, hasta un importe de 60.100 euros. Junto con este límite, el artículo 7.p) de la Ley del LIRPF dispone una serie de requisitos, establecidos legal y reglamentariamente, entre los que destaca un requisito de tributación en el extranjero.

Según la normativa, es requisito indispensable para la aplicación de la exención que en el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y que no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este requisito se presume cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos ha suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga una cláusula de intercambio de información.

El hecho de que la Administración tributaria ya haya reconocido que este requisito se presume *iuris et de iure* cuando hay un convenio para evitar la doble

imposición²⁴, así como la propia configuración de la norma, inducen a considerar que, aunque el país esté calificado como jurisdicción no cooperativa, pueda presumirse cumplido este requisito si es de aplicación un convenio para evitar la doble imposición que contenga una cláusula de intercambio de información. Esta consecuencia no se daba cuando la lista no incluía jurisdicciones con las que se aplica un convenio, por lo que habría pasado desapercibida.

El razonamiento seguido por la Administración en las consultas de la Dirección General de Tributos en el caso de Andorra (país que hace unos años se consideraba un paraíso fiscal) invitan a pensar que el cumplimiento de este requisito, ante la aplicación de un CDI, debe continuar valorándose como presunción *iure et de iure*, aunque se trate de una jurisdicción no cooperativa²⁵. Según estas consultas, podrá entenderse cumplido este requisito respecto de las retribuciones correspondientes a los trabajos que se hayan realizado en el Principado de Andorra a partir de 10 de febrero de 2011, momento en el que entró en vigor el convenio de intercambio de información con Andorra y este Estado dejó de tener la consideración de paraíso fiscal²⁶.

La nueva redacción de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 (tras la reforma de 2021), que prevé la aplicación de las cláusulas antiparaíso siempre que sean conformes al convenio para evitar la doble imposición, no debería cambiar esta conclusión (v. sección 2).

3.2.2. Deducción del impuesto satisfecho en el extranjero

La normativa no impide deducir el impuesto satisfecho en el extranjero para evitar la doble imposición cuando se haya abonado dicho impuesto extranjero en una jurisdicción no cooperativa. En este sentido, el artículo 80 de la Ley del IRPF no incorpora ninguna medida antiparaíso que permita considerar que el impuesto satisfecho en estas jurisdicciones no puede deducirse de la cuota del IRPF cuando cumple los requisitos previstos en ese artículo.

La Administración también ha entendido que la deducción se aplica incluso cuando el impuesto se haya satisfecho a una jurisdicción no cooperativa. La Dirección General de Tributos se ha pronunciado en este sentido en varias ocasiones²⁷. Destaca asimismo el caso de un contribuyente en el IRPF español que obtuvo rentas del trabajo de Gibraltar. La DGT entendió que procedía tributar en España por su renta mundial y que podía eliminar la doble imposición dedu-

24 Entre otras, consultas de la DGT números V2387-20 y V1695-08.

25 Consultas vinculantes de la DGT V0107-20, 21 de enero de 2020, y V4213-16, de 3 de octubre de 2016.

26 Consulta vinculante de la DGT V0666-13, de 4 de marzo de 2013.

27 La DGT, en su consulta V2178-11, de 21 de septiembre de 2011, concluyó que «el impuesto extranjero será objeto de deducción en los términos establecidos en el artículo 31 del TRLIS, pues dicho artículo no condiciona la deducción a la procedencia de la renta, es decir, si se ha obtenido o no a través de un paraíso fiscal». En similares términos, en su consulta V1328-11, de 25 de mayo de 2011, también precisó que «no existe limitación ni restricción alguna que impida la aplicación de la deducción por razón del país del que provengan los ingresos y de que éste sea o no paraíso fiscal».

ciendo el impuesto satisfecho en Gibraltar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 de la LIRPF²⁸.

3.2.3. Tributación de inversiones en instituciones de inversión colectiva y entidades de capital-riesgo

Los personas físicas con inversiones en paraísos fiscales están obligadas, por lo general, a adelantar la tributación de sus inversiones antes de que se produzca una ganancia en la desinversión o se repartan rendimientos o se les deniegan incentivos fiscales existentes en la normativa española para determinados tipos de inversión.

Por un lado, se les impone una obligación de imputar las plusvalías tácitas de inversiones en instituciones de inversión colectiva («IIC») residentes en jurisdicciones no cooperativas con carácter previo a que se produzca la alteración patrimonial. De conformidad con el artículo 95 de la Ley del IRPF, los socios o partícipes de IIC constituidas en Estados o territorios calificados como paraísos fiscales de acuerdo con la normativa española deberán imputar en la base imponible general del Impuesto la diferencia positiva entre el valor liquidativo de las acciones o participaciones a 31 de diciembre de cada ejercicio impositivo y su valor de adquisición. La normativa presume (salvo prueba en contrario) que la diferencia positiva es el resultado de aplicar el 15 % al valor de adquisición de las acciones o participaciones. El importe imputado por el contribuyente se considerará un mayor valor de adquisición a efectos de futuras transmisiones y de la propia imputación de renta en ejercicios posteriores. La renta procedente de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a las reglas generales (debiendo tomarse como valor de adquisición el que resulte de aplicar lo previsto anteriormente) y se imputará en la base imponible la renta general. Los dividendos o beneficios distribuidos por la IIC no se integrarán en la base imponible del IRPF y, en cambio, minorarán el valor de adquisición de la participación.

Por otro lado, se les excluye de la bonificación aplicable al *carried interest* obtenido de entidades localizadas en jurisdicciones no cooperativas. Desde el 1 de enero de 2023, los administradores y empleados de algunas entidades y fondos de inversión alternativa de carácter cerrado (entre otras, las entidades de capital riesgo) o de sus gestoras pueden aplicar una bonificación del 50 % sobre los rendimientos que obtengan como comisiones de éxito o *carried interest*²⁹. La disposición adicional quincuagésima tercera en la Ley del IRPF regula la tributación como rendimientos del trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica. Siguiendo la línea de algunos territorios forales, estos rendimientos, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, pueden ser objeto de bonificación en el IRPF, de forma que estará sujeto a tributación únicamente el 50 % de su

28 V. consulta vinculante V1847-13, de 5 de junio de 2013.

29 Esta bonificación se introdujo por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que, entre otras disposiciones, añadió una disposición adicional quincuagésima tercera en la Ley del IRPF.

importe. Se excluyen de esta bonificación los rendimientos que procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.

Según el literal de la ley, esta exclusión es automática, sin que se prevea aplicar la bonificación cuando exista un intercambio automático de información o existan motivos económicos que justifiquen la operativa desde la jurisdicción no cooperativa. Como se verá más adelante, la aplicación de este precepto podrá traer dificultades cuando se trate de jurisdicciones no cooperativas con las que exista un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio automático de información o un país perteneciente al EEE (v. sección 6).

4. Tributación de entidades residentes en España

Las operaciones empresariales con jurisdicciones no cooperativas pueden quedar sometidas a una mayor tributación al limitarse la posibilidad de aplicar parte de las exenciones y reducciones de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Al contrario de lo dispuesto en la normativa aplicable a personas físicas (v. sección 3), algunas de las normas antiparaiso en el IS funcionan incluyendo cláusulas de escape que permiten al contribuyente acreditar los motivos económicos o la realidad de la operación y estructura cuando se trata de inversiones en Estados miembros de la Unión Europea. Otras mantienen una aplicación automática similar a la comentada en la sección anterior. Se echa en falta alguna razón que justifique estas diferencias entre las distintas medidas antiparaiso que se aplican en el Impuesto sobre Sociedades.

4.1. Presunción de residencia en España

La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece una presunción de residencia en España para las entidades radicadas en jurisdicciones no cooperativas cuando sus activos se encuentren en España o su actividad se realice en territorio español. En concreto, el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que la Administración puede presumir la residencia en España si los activos principales, directa o indirectamente, consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o si la actividad principal de la entidad se desarrolla en territorio español.

Se trata de una presunción *iuris tantum* que puede desvirtuarse si la entidad acredita que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en la jurisdicción no cooperativa, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Las sociedades radicadas en territorios que han salido de la lista de jurisdicciones no cooperativas dejarán de presumirse que son residentes a efectos del Impuesto sobre Sociedades español, puesto que no se cumple el presupuesto de hecho de la norma (que la entidad radique en algún país o territorio de nula tributación).

Tal y como está construida la presunción, cabe preguntarse por su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición. Si se interpreta que, en estos casos, para desmontar la presunción es necesario acreditar tanto la sede de dirección efectiva en la otra jurisdicción como las razones empresariales distintas a la gestión de activos, podría entrar en contradicción con lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición.

Para evitar una posible incompatibilidad con la mayoría de los CDI existentes³⁰, debe interpretarse que la presunción de residencia a las entidades radicadas en jurisdicciones no cooperativas a las que se aplica un convenio para evitar la doble imposición no debería operar cuando pueda acreditarse que su sede de dirección efectiva se localiza en la jurisdicción no cooperativa. Por ejemplo, una sociedad constituida en Barbados, con residencia fiscal en Barbados pero con actividad en España, podría presumirse residente en España según la norma española, pero, a la hora de aplicar el CDI para resolver el conflicto de residencia, se considerará residente a efectos del convenio en Barbados si consigue acreditar que su sede de dirección efectiva se encuentra en esta jurisdicción. Esto implica que, a pesar de la presunción, no tributará en España por la renta mundial, sino solo sobre las rentas de fuente española con los límites establecidos en el convenio para evitar la doble imposición. Esta interpretación seguiría el criterio del Tribunal Supremo, que recientemente concluyó que un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de otro Estado no puede ser cuestionado por los órganos administrativos o jurisdiccionales a efectos de evitar las reglas de atribución de residencia previstas en el Convenio³¹. En estos casos, las autoridades tributarias españolas no podrían obviar la residencia fiscal de una entidad en una jurisdicción no cooperativa, sino que deberían aplicar la disposición del convenio para evitar los conflictos de doble residencia si entienden que la sociedad también es residente en España.

A pesar de que la normativa española no determina las circunstancias con las que puede acreditarse en qué Estado se localiza la sede de dirección efectiva, esto se concreta en la práctica según diferentes criterios que determinan el lugar donde sustancialmente se adoptan las decisiones clave en la gestión administrativa y comercial de la sociedad, como, por ejemplo la presencia y ubicación física de los empleados, activos y centros de trabajo, la residencia de los miembros del órgano de administración de la sociedad, el lugar donde se llevan a cabo las reuniones de los órganos directivos, la residencia del personal de alta dirección sobre los que recaen las funciones de gestión y administración clave de la

30 Salvo aquellos que prevean el acuerdo amistoso entre autoridades competentes para resolver los conflictos de doble residencia de personas jurídicas (E.g. convenio entre Estados Unidos y España).

31 Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2023 (rec. n.º 915/2022).

compañía o el lugar en el que se adoptan las decisiones estratégicas, comerciales y de gestión para el desarrollo de la actividad económica³².

4.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales

4.2.1. Exención sobre dividendos y ganancias derivadas de la transmisión de la participación

La distribución de dividendos desde sociedades situadas en jurisdicciones no cooperativas y las ganancias derivadas de su transmisión pueden generar una renta sujeta y no exenta de tributación en el IS.

El artículo 21 de la Ley del IS establece una exención sobre estas rentas cuando, cumpliendo el requisito mínimo de inversión, la sociedad extranjera que distribuye el dividendo, o cuyas participaciones se transmiten, está sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10 %, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre las rentas. El requisito de tributación se entiende cumplido si la entidad participada es residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

La residencia de la entidad participada en una jurisdicción no cooperativa excluye la aplicación de la exención, salvo que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. En el caso de entidades *holding*, i. e., entidades participadas que obtienen dividendos o ganancias de capital de su participación en otras entidades que representan más del 70 %, la exención no podrá aplicarse si la entidad indirectamente participada reside en una jurisdicción no cooperativa no perteneciente a la UE. Aunque la norma no es clara al respecto, parte de la doctrina científica interpreta que, en estos casos, no podrá aplicarse la exención tanto si es la entidad *holding* la que reside en una jurisdicción no cooperativa como si la residente en esa jurisdicción es la sociedad indirectamente participada por la entidad *holding*³³. Las autoridades tributarias han seguido un criterio similar al analizar la concurrencia de este requisito en estructuras con entidades *holdings*³⁴ y concluyeron que era necesario que las filiales «no residan en un país o territorio

32 Apartado 24.1. de los comentarios al artículo 4 del Modelo de convenio de la OCDE. OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

33 Para un análisis detallado de la doctrina científica que así lo interpreta, v. De la Cueva (2022), p. 214.

34 V. consulta vinculante V4196-16, de 3 de octubre de 2016. En este caso, la DGT rechazaba la aplicación de la exención, aunque las filiales cumplieran el requisito de tributación mínima, porque la participación se ostentaba desde una entidad que era residente en un paraíso fiscal.

calificado como paraíso fiscal y la participación en ellas no se ostente a través de un paraíso fiscal»³⁵.

A la vista de esta norma, la exención del artículo 21 no podrá aplicarse, «*en ningún caso*», cuando se trate de participaciones en jurisdicciones no cooperativas que no pertenezcan a la UE. El literal de la norma dispone que «*en ningún caso se entenderá cumplido este requisito*», lo que conlleva interpretar esta norma como si se tratase de una presunción *iure et de iure* de incumplimiento del requisito de tributación mínima. La Administración así lo ha defendido al analizar la tributación de dividendos procedentes de Hong Kong (cuando aún estaba incluido en la lista de paraísos fiscales)³⁶ y la Audiencia Nacional ha recogido esta interpretación³⁷.

La aplicación automática de esta excepción cuando estemos ante una jurisdicción no cooperativa que no pertenezca a la Unión Europea plantea varios interrogantes al poder aplicarse a situaciones ajenas al objetivo de la norma en las que puede existir un intercambio efectivo de información. Tradicionalmente, el objetivo de esta norma defensiva ha sido el de evitar la aplicación de la exención en los supuestos en los que existe opacidad en la información de la autoridad tributaria extranjera, sin que la ausencia de tributación supusiese un criterio determinante³⁸. Tampoco parece que la tributación efectiva sea un factor relevante a la hora de aplicar la exención, considerando que el requisito de tributación se entiende cumplido «*con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos*» sino que tendrá su relevancia en la eliminación de la doble imposición económica mediante la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero (v. sección 4.2. (E)).

Denegar la exención automáticamente a residentes con inversiones en jurisdicciones no cooperativas supone un tratamiento menos favorable en comparación con residentes con inversiones en otras jurisdicciones. Este tratamiento desfavorable puede suponer una restricción a la libre circulación de capitales en la UE que puede no estar justificada ni ser proporcional al fin perseguido cuando existe un efectivo intercambio de información y, por tanto, ser contrario al Derecho de la UE (v. sección 6).

La configuración de esta regla antiabuso podría resultar contraria a lo dispuesto en los convenios para evitar la doble imposición que recojan la obligación del Estado de residencia de eliminar la doble imposición mediante el método de exención. En este sentido, los convenios para evitar la doble imposición suscritos con Barbados y Trinidad y Tobago no plantearían este problema al establecer el método de crédito fiscal como mecanismo para evitar la doble imposición económica.

35 V. consultas vinculantes V5067-16, de 22 de noviembre de 2016; V4502-16, de 18 de octubre de 2016; V4082-15, de 21 de diciembre de 2015; V3556-15, de 17 de noviembre de 2015 y V3350-15, de 30 de octubre de 2015.

36 Consulta general de la DGT 0556-01, de 16 de marzo de 2001.

37 SAN 4958/2010 - ECLI:ES:AN:2010:4958.

38 Arribas (2022), p. 298.

Por último, los cambios en la configuración de la lista obligan a plantearse cómo debe valorarse el requisito de tributación mínima en sociedades localizadas en jurisdicciones que ya no se consideran jurisdicciones no cooperativas, pero los dividendos se abonan con cargo a beneficios de ejercicios en los que se consideraba paraíso fiscal, o las ganancias se han generado durante los años de tenencia de la participación en los que se consideraba paraíso fiscal. A pesar de que la norma no lo dispone expresamente en el caso de distribuciones de dividendos, la Dirección General de Tributos ha venido aplicando el mismo criterio que el que dispone la norma para el caso de las ganancias de capital.

En las distribuciones de dividendos desde sociedades residentes en jurisdicciones que han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal, se entenderá cumplido el requisito establecido en el artículo 21.1.b) de la Ley del IS en la medida en que a la entidad le resulte de aplicación el CDI. Así lo entiende la DGT al analizar la distribución de un dividendo procedente de una sociedad panameña cuando Panamá ya había dejado de considerarse paraíso fiscal³⁹. En estos casos, la DGT ha entendido que puede considerarse, como presunción *iure et de iure*, que la entidad participada ha estado sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza análoga al IS cuando procede de rentas a las que les resulte de aplicación el convenio para evitar la doble imposición⁴⁰. Es decir, la Administración presume cumplido este requisito, sin que se admita prueba en contrario, desde que tiene efectos un convenio para evitar la doble imposición.

Cuestión distinta es si un contribuyente puede probar que la participada cumple el requisito de tributación cuando esté localizada en un territorio que ya no se considera paraíso fiscal. Por ejemplo, en el caso de una distribución de dividendos desde una sociedad que ya no está localizada en un paraíso fiscal porque ha salido de la lista, el cumplimiento de este requisito debería poder valorarse en el ejercicio en el que se distribuye el dividendo, considerando la falta de regulación de este punto⁴¹. Sin embargo, el criterio de la administración ha sido otro. La DGT ha analizado esta cuestión en un supuesto de reorganización de varias sociedades del grupo en el que una de las participadas era residente en Panamá. En este caso, la DGT no solo consideró que la presunción *iure et de iure* de convenio podía aplicarse únicamente a partir de la entrada en vigor de dicho convenio, sino que entendió que «*en virtud de lo dispuesto en el artículo 21.1.b) del TRLIS, en ningún caso podrán estar exentos en el impuesto sobre sociedades los dividendos distribuidos a la correspondiente subholding que se correspondan con cargo a beneficios obtenidos por las filiales panameñas en períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de julio de 2011*»⁴². La DGT siguió este mismo criterio al analizar la aplicación de la exención de una

39 Consulta vinculante de la DGT V1469-18, 30 de mayo de 2018.

40 Consultas vinculantes de la DGT V1000-15, de 27 de marzo de 2015; V2199-12, de 16 de noviembre de 2012.

41 Llama la atención que en la consulta vinculante V2706-14, de 6 de octubre de 2014, al analizar el cumplimiento del antiguo requisito de actividad empresarial (artículo 21.1.c del anterior texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), la DGT concluyera que dicho requisito debía cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación. Sin embargo, al analizar el requisito de tributación mínima, se limitó a valorar su cumplimiento en el año en el que se distribuía el dividendo, sin tener en cuenta el período en el que Panamá se consideraba paraíso fiscal.

42 Consulta vinculante de la DGT V1694-13, de 23 de mayo de 2013. En similares términos, se pronunció en la consulta V1345-13 de 19 de abril de 2013, y V1114-13, de 4 de abril de 2013.

distribución de dividendos desde una entidad que preveía cambiar su residencia de Islas Caimán a España y concluyó que no procedía aplicar la exención a los dividendos con cargo a beneficios generados durante los años en los que residía en un paraíso fiscal⁴³.

Para muchos autores, esta interpretación de la DGT responde a una visión finalista de la exención y de la norma antiparaíso y han señalado que este requisito debería incorporarse a la ley⁴⁴. Lo cierto es que, por ahora, la norma no tipifica esta situación y podría considerarse que esta interpretación va más allá de lo tipificado por la norma, que –al contrario de lo regulado en las ganancias derivadas de la transmisión de la participación– no establece que deba valorarse el requisito de tributación en cada uno de los ejercicios cuyos beneficios se reparten. En el caso de dividendos, la única regla de proporcionalidad que regula la exención se limita a los supuestos de *look through* de entidades *holding* (en los que es necesario valorar el cumplimiento del requisito de inversión cualificada y tributación en cada una de las indirectamente participadas, aplicando la exención en proporción a las participadas que lo cumplen). Si el legislador hubiera pretendido incluir una valoración temporal en función del periodo de generación de los beneficios, debería haberlo contemplado también en el caso de la distribución de dividendos.

En el caso de ganancias derivadas de la transmisión de la participación, la exención podrá aplicarse por el periodo de tenencia en el que la entidad no tenía la consideración de paraíso fiscal. En este supuesto, el cumplimiento del requisito de tributación deberá valorarse en cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. Por tanto, en la medida en que la regla antiparaíso es parte de este requisito, podría entenderse que no se cumpliría en aquellos ejercicios en los que el Estado se incluía en la lista de paraísos fiscales.

La doctrina de la DGT debería llevarnos a aplicar el mismo razonamiento para sociedades localizadas en jurisdicciones que han pasado a incluirse en la lista de jurisdicciones no cooperativas tras la orden ministerial de febrero de 2023. Esta situación es novedosa en el sentido de que, hasta ahora, los cambios en el listado se producían con salidas de la lista. El criterio que la Administración tributaria ha ido aplicando implicaría considerar que, en el caso de países que entran en la lista, la exención debería seguir resultando de aplicación a los dividendos repartidos con cargo a beneficios generados durante los ejercicios en los que la sociedad no se consideraba residente en un paraíso fiscal, al igual que ocurriría con las ganancias correspondientes a esos ejercicios.

4.2.2. Exención de las rentas positivas del establecimiento permanente (EP)

La obtención de rendimientos a través de un establecimiento permanente situado en una jurisdicción no cooperativa no permite aplicar la exención, por remisión a los requisitos de la exención de dividendos y ganancias de capital. En este sentido,

43 Consulta vinculante de la DGT V0370-04, de 3 de diciembre de 2004.

44 De la Cueva (2022), p. 188; Pombo (2019), p. 402.

el artículo 22 de la Ley del IS dispone que la sujeción y no exención del establecimiento permanente a un impuesto análogo al IS debe interpretarse «*en los términos*» del artículo 21.1. de la Ley del IS. En este caso, las rentas del EP estarán exentas si se obtienen en ejercicios en los que la jurisdicción en la que se localiza no tiene la consideración de paraíso fiscal. Siguiendo lo mencionado en la sección anterior, se entiende cumplido el requisito de tributación si el EP se localiza en un Estado con el que España ha concluido con convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

También se prevé una exención para las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

4.2.3. Deducibilidad de gastos por servicios

Los pagos a prestadores de servicios localizados en una jurisdicción no cooperativa no son deducibles, salvo que se pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Según dispone el artículo 15.g) de la Ley del IS, los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con residentes en países fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, no son deducibles, «*excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada*».

Esta regla no se aplica de manera automática, sino que está pensada para que su ámbito de aplicación se circunscriba a situaciones de abuso, al permitir al contribuyente acreditar la realidad de la operación. Y, al contrario de lo que ocurre con otras reglas, no se limita a pagos entre sociedades residentes en Estados miembros de la Unión Europea.

4.2.4. Patent box o reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

Las cesiones de intangibles a jurisdicciones no cooperativas no pueden aplicar la reducción sobre rentas de determinados intangibles. De conformidad con el artículo 23 de la Ley del IS, la renta no cumple con los requisitos para la reducción si el cesionario reside en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

4.2.5. Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional y la doble imposición jurídica

Al contrario de lo dispuesto en el método de exención para eliminar la doble imposición, las deducciones para eliminar la doble imposición no prevén nor-

mas antiparaíso que excluyan su aplicación cuando la entidad participada esté localizada en un paraíso fiscal.

De conformidad con los artículos 31 y 32 Ley del IS, los contribuyentes pueden deducir de su IS, respectivamente, el impuesto satisfecho por razón de un impuesto análogo al IS y el impuesto satisfecho por la filial o subfilial (con participación cualificada) por un impuesto análogo al IS, siempre y cuando sea inferior a los límites establecidos en dichos artículos. El pago del impuesto extranjero a una jurisdicción no cooperativa no es impedimento para aplicar la deducción. Así lo entiende también la DGT que, al analizar las retenciones en Andorra (catalogado como paraíso fiscal en esa fecha), concluyó que eran deducibles con estos límites⁴⁵.

La deducción permite que, en los supuestos en los que se entienda no aplicable la exención, puedan mitigarse los efectos de la doble tributación en dos jurisdicciones distintas. Al contrario que en el método de exención, en estos casos, la tributación en España estará neutralizando los incentivos de baja tributación en la jurisdicción no cooperativa. Ahora bien, continúa siendo un trato desfavorable en comparación con el tratamiento de otras jurisdicciones ya que, al poder aplicar la exención condicionada a un requisito de tributación nominal (no efectiva), se estaría permitiendo que las jurisdicciones de fuente apliquen incentivos fiscales que reduzcan o incluso anulen por completo la tributación.

4.3. Valor de mercado y documentación

Las operaciones con entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas deben valorarse por su valor de mercado, aunque no se trate de transacciones entre partes vinculadas, y están sujetas a las obligaciones de documentación de precios de transferencia. La normativa no prevé excepciones a esta regla⁴⁶.

4.4. Regímenes especiales

La normativa del IS excluye la aplicación de ciertos regímenes cuando intervienen sociedades residentes en jurisdicciones no cooperativas. Es el caso del régimen de neutralidad aplicable a fusiones y escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Los artículos 80.5 y 81 de la Ley del IS impiden el diferimiento de las rentas generadas en estas operaciones cuando intervienen «*entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos*».

Asimismo, una entidad localizada en una jurisdicción no cooperativa no puede ser entidad dominante de un grupo de consolidación. Tampoco puede ser entidad dominante de un grupo de consolidación un establecimiento perma-

45 Consulta vinculante de la DGT V2178-11, 21 de septiembre de 2011.

46 Artículo 19.2 de la Ley del IS.

nente de una sociedad localizada en una jurisdicción no cooperativa ni un establecimiento permanente localizado en este tipo de jurisdicción⁴⁷.

5. Tributación de rentas de no residentes

Los contribuyentes que residen en jurisdicciones no cooperativas y tributan en España por los rendimientos de sus inversiones en España pueden estar sometidos a una mayor tributación de la que resultaría si fueran residentes de otros Estados.

Las medidas antiparaíso aplicables a no residentes limitan exenciones y el acceso a determinados incentivos fiscales asociados a regímenes especiales, e incluso pueden estar sujetos a un gravamen especial por la mera posesión de bienes inmuebles en España.

Destaca la atracción de rentas propia del régimen de transparencia fiscal internacional que obliga a imputar rentas de sociedades localizadas en jurisdicciones no cooperativas a sus socios residentes en España. Llama la atención especialmente la limitación en la deducibilidad del impuesto soportado en la jurisdicción no cooperativa, que choca con lo dispuesto en el régimen general de eliminación de la doble imposición.

5.1. Transparencia fiscal internacional⁴⁸

Un contribuyente con participación en una entidad localizada en una jurisdicción no cooperativa podría quedar sujeto a tributación por el régimen de transparencia fiscal internacional («TFI»). Tal y como disponen los artículos 100 de la Ley del IS y 91 de la Ley del IRPF, el régimen de TFI presume, admitiéndose prueba en contrario, que el impuesto satisfecho por la entidad no residente imputable no alcanza el mínimo legal cuando la entidad no residente se encuentra domiciliada en un paraíso fiscal. En concreto, el impuesto extranjero no alcanza el umbral mínimo de tributación que establece el régimen de TFI cuando el impuesto satisfecho por las rentas objeto de inclusión es inferior al 75% del que hubiese correspondido de aplicar las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Además, la normativa establece la presunción de que la totalidad de las rentas obtenidas por la entidad no residente son rentas imputables y que estas equivalen al 15 % del valor de adquisición de la participación en aquella entidad. De estas rentas, deberán excluirse los ingresos por servicios que hayan generado un gasto no deducible en el IS del contribuyente por tratarse de operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes

⁴⁷ Artículo 58 de la Ley del IS.

⁴⁸ Si bien las rentas se integran en la base imponible del socio residente en España (en el IRPF si se trata de una persona física; en el IS si se trata de una persona jurídica), este régimen se analiza en este apartado por afectar a los rendimientos generados por entidades no residentes, aunque quien soporte la tributación sea el contribuyente español.

en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada⁴⁹.

Estas presunciones admiten prueba en contrario, por lo que el contribuyente podrá probar que la entidad participada está sujeta a una tributación superior y que la entidad no recibe rentas pasivas que puedan ser objeto de imputación por el régimen de TFI (o, en su caso, que las rentas imputables son inferiores al 15 %).

Si el contribuyente (tanto si se trata de una persona física como de una persona jurídica) no consigue acreditar que está fuera de las circunstancias previstas que generan TFI, deberá incluir en su base imponible las rentas obtenidas por la entidad participada sujetas al régimen de transparencia fiscal internacional. Por un lado, en el caso de los contribuyentes que son personas jurídicas, la tributación por el régimen de TFI excluirá, además, la posibilidad de aplicar la exención a las rentas derivadas de la transmisión de la participación en la entidad controlada. En este sentido, el artículo 21.5.c) de la Ley del IS excluye la exención aplicable a la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación (analizada en la sección 4.2(A)) en entidades que tributan en régimen de TFI cuando el 15 % de sus rentas queden sometidas al régimen. Por otro lado, en el caso de contribuyentes que son personas físicas, la renta se incluiría en su base imponible general, incrementando el tipo máximo del 28 % (que correspondería a una renta del ahorro) al 54 % (tipo máximo de la renta general que puede alcanzar en las comunidades autónomas con mayor tipo autonómico).

Además, la normativa de TFI parece restringir por completo la posibilidad de deducir el impuesto soportado en la jurisdicción no cooperativa cuando los artículos 100.10 de la Ley del IS y 91.9 de la Ley del IRPF disponen que «*en ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas*». Esta limitación es incoherente con los mecanismos generales aplicables para la eliminación de la doble imposición internacional vigentes en la normativa española (que sí permiten la deducción del impuesto soportado en el extranjero, sin excluir los pagados en paraísos fiscales; v. secciones 3.2(B) y 4.2(C)). Puede incluso resultar contraria a la regulación europea que ha homogeneizado la aplicación de los regímenes de transparencia fiscal internacional de los Estados miembros. En concreto, la Directiva antiabuso ATAD impone a los Estados miembros la obligación de que su normativa de TFI permita la deducción del impuesto pagado por la entidad participada, sin excluir los impuestos pagados en un paraíso fiscal⁵⁰. Asimismo, la OCDE también ha recomendado a los Estados que las normas de TFI incorporen disposiciones que garanticen la eliminación de la doble imposición, sin distinguir los impuestos pagados en paraísos fiscales, entendiendo que conceder un cré-

⁴⁹ Artículo 15.g) de la Ley del IS.

⁵⁰ DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Para un análisis en la regulación de ATAD en el régimen de TFI, v. Asensio y Morales (2020).

dito equivalente al impuesto extranjero pagado por la entidad participada es el mecanismo idóneo para eliminar este tipo de doble imposición⁵¹.

Impedir deducir el impuesto soportado en el extranjero puede incluso suponer una incompatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Esta incompatibilidad aparece desde la inclusión en el listado de jurisdicciones no cooperativas de países con los que España ha concluido un convenio para evitar la doble imposición. En concreto, los convenios concluidos con Barbados (y Trinidad y Tobago) prevén la obligación por parte de España de permitir la deducción del IS efectivamente pagado por la sociedad panameña (o de Trinidad y Tobago) que reparte los dividendos, correspondiente a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con la legislación interna de España. En este punto, el convenio incluye como límite el impuesto sobre la renta calculado antes de la deducción que corresponda a la renta que pueda someterse a imposición en Barbados (o Trinidad y Tobago)⁵². No se establecen más límites que este, junto con las salvedades correspondientes a la aplicación de normas internas para prevenir el fraude fiscal o de TFI que se imponen en relación con los beneficios del convenio. En estos casos, el convenio permite aplicar la norma de TFI, es decir, la imputación de las rentas de la sociedad extranjera al contribuyente español, pero, a su vez, obliga a España a permitir la deducción del impuesto soportado por la sociedad extranjera para cumplir con lo dispuesto en el convenio. Denegar la deducción en estos casos no puede justificarse sobre la base de prevenir el fraude fiscal, puesto que el mecanismo de la deducción no permite, por su propia mecánica, la ausencia de tributación, como tampoco puede justificarse sin entrar en contradicción con el propio propósito del convenio (eliminar la doble imposición) y las obligaciones de asistencia mutua que el convenio establece para las administraciones contratantes.

En el caso de contribuyentes con participadas residentes en la Unión Europea o en el EEE, el régimen de TFI puede no resultar aplicable cuando el contribuyente acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas; o bien que se trate de una institución de inversión colectiva («IIC») de tipo UCIT⁵³. Ahora, esta exclusión del régimen de TFI, introducida y posteriormente modificada para adecuar la regla antiabuso al Derecho de la UE, no aplica a los Estados del EEE que puedan resultar en algún momento incluidos en la lista de jurisdicciones no cooperativas. En la actualidad, con la salida de Liechtenstein de la lista de paraísos fiscales, este análisis ha perdido relevancia, pero no es descartable que pueda surgir debate si la lista se modificase en el futuro.

51 Informe OCDE, p. 68. 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, París, p. 24. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es> [consultado el 1 de abril de 2020].

52 Artículo 23 de los convenios para evitar la doble imposición suscritos con Barbados y Trinidad y Tobago.

53 El término UCIT equivale a *Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities* (Organismos de Inversión Colectiva en Valores Mobiliarios) y se refiere a organismos de este tipo regulados por la 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.

5.2. Limitaciones en exenciones y deducciones fiscales

5.2.1. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)

El régimen de ETVE no se aplicará cuando el perceptor de la renta resida en una jurisdicción no cooperativa o cuando las rentas procedan de una jurisdicción no cooperativa.

Este régimen permite que, en determinados supuestos, la distribución de dividendos a accionistas extranjeros y las ganancias derivadas de la transmisión de la participación en una sociedad *holding* española sujeta al régimen de ETVE y generadas por accionistas extranjeros no queden sujetas a tributación en España. Esto se aplica cuando las rentas que se distribuyen (o las ganancias que se generan) proceden de rentas que han quedado exentas en la sociedad española por tratarse de dividendos o ganancias de capital de una inversión cualificada que cumple con los requisitos del artículo 21 de la Ley del IS (v. sección 4.2(A)). También permite su aplicación cuando proceden de rentas de establecimiento permanente con derecho a la exención.

El art. 108.4 de la Ley del IS excluye automáticamente la aplicación del régimen ETVE cuando el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Hasta la actualización de la lista (v. sección 2), esta exclusión no resultaba relevante puesto que, al no incluir jurisdicciones con convenio para evitar la doble imposición, que la renta quedase sujeta a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes no podía colisionar en ningún caso con el reparto de potestades tributarias de un convenio para evitar la doble imposición. Ahora bien, tras los últimos cambios, esta renta puede no estar sujeta a tributación por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición. Por ejemplo, los dividendos distribuidos a una sociedad residente en Barbados no estarían sujetos a imposición en España si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 25 % del capital de la sociedad que paga los dividendos⁵⁴. Del mismo modo, los dividendos distribuidos a una sociedad residente en Trinidad y Tobago no podrán quedar sujetos a tributación en España si la participación es de al menos el 50 %⁵⁵.

Por otro lado, la generación de rentas de ETVE por los socios extranjeros situados en jurisdicciones que han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal debería poder tener derecho a la aplicación del régimen de ETVE. La normativa no establece que la condición del accionista como residente en paraíso

⁵⁴ Artículo 10 del convenio entre el Reino de España y Barbados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Bridgetown el 1 de diciembre de 2010 (BOE de 14 de septiembre de 2011).

⁵⁵ Artículo 10 del convenio entre el Reino de España y la República de Trinidad y Tobago para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Puerto España el 17 de febrero de 2009 (BOE de 8 de diciembre de 2009).

fiscal deba valorarse en cada año de tenencia de la participación sino que, al condicionarlo a la residencia del receptor de la renta, implica valorar esta circunstancia en el momento en el que se distribuye el dividendo desde la ETVE o se genera la ganancia en la transmisión de la ETVE.

El régimen tampoco aplicaría cuando se distribuyan dividendos o se generen ganancias de participaciones en entidades localizadas en paraísos fiscales⁵⁶. Aunque el régimen no lo excluya expresamente, la remisión al cumplimiento de los requisitos del artículo 21 de la Ley del IS implica que las entidades en las que participe la ETVE no puedan estar localizadas en una jurisdicción no cooperativa para poder aplicar el régimen de ETVE. En este sentido, si la ETVE ha obtenido dividendos o ganancias de capital que no han podido beneficiarse de la exención (en este caso, por no cumplir el requisito de tributación mínima al proceder de una entidad participada que está localizada en una jurisdicción no cooperativa), la distribución de estos beneficios al accionista extranjero estará sujeta a tributación en España, salvo que un CDI aplicable disponga otra cosa.

5.2.2. Entidades de capital-riesgo

Los socios de una entidad de capital-riesgo (ECR) que residan en una jurisdicción no cooperativa no estarán exentos de tributación en España por los dividendos o las plusvalías que obtengan como consecuencia de la transmisión de su participación.

Al igual que en el régimen de ETVE, la tributación de la ECR depende del cumplimiento del requisito del artículo 21 de la Ley del IS (analizado en la sección 4.2(A)). En concreto, el régimen de ECR permite que, bajo determinados requisitos, la ECR pueda aplicar la exención sobre dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las sociedades o entidades que promuevan o fomenten, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones. Asimismo, de conformidad con el artículo 50.2 de la Ley del IS, los dividendos y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación en la ECR no se entenderán obtenidos en territorio español cuando su perceptor no es residente en España.

El régimen no se aplica si el adquirente reside en una jurisdicción no cooperativa o la renta se obtiene a través de un paraíso fiscal⁵⁷.

5.2.3. Exenciones y beneficios aplicables en UE/EEE

Las medidas antiparaíso excluyen automáticamente a los residentes en jurisdicciones no cooperativas de los siguientes beneficios aplicables en la UE.

⁵⁶ V. consultas vinculantes de la DGT V1466-18, de 30 de mayo de 2018, y V0542-16, de 9 de febrero de 2016.

⁵⁷ Artículo 50.5. de la Ley del IS.

5.2.3.1. Exenciones por dividendos, intereses y plusvalías en el EEE

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes («IRNR») con inversiones sujetas a tributación española no pueden aplicar las exenciones de dividendos, intereses y ganancias de capital establecidas en la Ley del IRNR cuando se obtengan a través de paraísos fiscales.

De conformidad con el artículo 14.2 de la LIRNR, los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal no podrán aplicar las exenciones sobre intereses y determinadas ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos por contribuyentes en el EEE; ni sobre las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles y obtenidas por residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información. Tampoco podrán aplicar la exención sobre dividendos a matrices europeas si la entidad matriz tiene su residencia fiscal (o su establecimiento permanente) en un paraíso fiscal.

5.2.3.2. Imposición complementaria del EP

Las rentas obtenidas por un establecimiento permanente en España y transferidas a una entidad residente en la UE están sujetas a tributación en el IRNR cuando el Estado receptor sea una jurisdicción no cooperativa.

El artículo 19 de la Ley del IRNR establece una tributación del 19 % sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos por cánones, intereses o comisiones a la casa central, que no hayan sido gastos deducibles al determinar la base imponible del establecimiento permanente. Se excluyen de esta obligación las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un paraíso fiscal.

También se excluyen de imposición complementaria las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

5.2.3.3. Opción UE

Los contribuyentes residentes en jurisdicciones no cooperativas no pueden acogerse a la opción aplicable a residentes UE para tributar por el IRPF. El artículo 46.7 de la Ley del IRNR les excluye automáticamente sin permitir que

el contribuyente pueda acreditar los motivos económicos de su operativa o que realiza una actividad económica.

5.2.4. ERAR extranjeras

Las entidades transparentes constituidas en un paraíso fiscal no pueden aplicar el régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero («ERAR») que permite considerar las circunstancias de sus miembros a la hora de practicar retenciones sobre los pagos de fuente española a la ERAR.

El artículo 39 de la Ley del IRNR excluye de este régimen a las ERAR constituidas en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Esta exclusión que, siguiendo los términos empleados por la ley, se aplicaría «en todo caso», supone una exclusión automática que podría entrar en conflicto si se aplica en el EEE.

5.2.5. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Los residentes en una jurisdicción no cooperativa que son titulares de inmuebles en España están sujetos a un gravamen especial del 3 % sobre el valor catastral de los inmuebles. No se establece ninguna cláusula de escape ni los convenios lo limitan en la medida en que estos permiten, por lo general, la tributación de las rentas inmobiliarias en fuente.

6. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con el ordenamiento español

Los problemas de compatibilidad se plantean principalmente por el automatismo con el que operan la mayoría de las medidas antiparaíso, sin que se permita al contribuyente acreditar la realidad de la operación y demostrar que no concurre una situación de abuso. La aplicación de este tipo de medidas restrictivas a escenarios que van más allá de las situaciones de abuso plantea inconvenientes en el marco del Derecho de la Unión Europea y la Constitución.

En cuanto a las medidas que no tienen ningún tipo de cláusula de escape, su aplicación como una presunción absoluta de evasión fiscal puede plantear problemas con el Derecho de la UE y la Constitución española. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya ha valorado la aplicación automática de normas antiabuso y ha concluido que resultan contrarias a las libertades fundamentales de la UE⁵⁸. Siguiendo esta línea, la aplicación automática de normas antiparaíso

⁵⁸ Entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Sexta) de 20 de diciembre de 2017 *Deister Holding AG als Gesamtrechtsnachfolger der Firma Traxx Investments N.V. y Juhler Holding A/S contra Bundeszentralamt für Steuern*, asunto C-504/16; y sentencia (Sala Sexta) de 7 de septiembre de 2017, *Eqiom SAS, anteriormente Holcim France SAS y Enka SA contra Ministre des Finances et des Comptes publics*, asunto C-16/16.

a situaciones en las que no concurre una situación de abuso puede llegar a chocar directamente con las libertades de la UE.

En el caso de las medidas aplicables a personas físicas (e. g., cuarentena fiscal, v. sección 3.1(A)), el trato desigual puede suponer una restricción a la libre circulación de personas a otros Estados miembros de la Unión Europea y del EEE al suponer un trato desfavorable para aquellos nacionales que se trasladan a países del EEE incluidos en el listado de jurisdicciones no cooperativas en comparación con aquellos que se trasladen a otros Estados miembros que, en principio, están en situaciones comparables⁵⁹. Esta restricción podría no estar justificada por una razón de interés general o resultar desproporcionada en cuanto que va más allá de lo necesario para gravar situaciones de abuso. Asimismo, produce un efecto de discriminación inversa del nacional que traslada su residencia frente al residente no nacional que también lo haga al mismo territorio que puede resultar contrario al principio de igualdad constitucional si se entiende que están en situaciones comparables⁶⁰.

En el caso de las medidas aplicables a personas jurídicas, este mismo razonamiento puede extenderse a las medidas antiparaiso relacionadas con, por ejemplo, el régimen de neutralidad de fusiones y el régimen de consolidación del IS (v. sección 4.4) y resultar contrarias a la libertad de establecimiento. Igualmente, en el caso de contribuyentes no residentes, la exclusión automática de los beneficios del régimen de ETVE (v. sección 5.2(A)), del régimen de ECR (v. sección 5.2(B)) o las exenciones y beneficios aplicables en la UE (v. sección 5.2(C)) pueden también resultar contrarias a las libertades de la UE al no permitir la valoración de los motivos económicos de la operativa o su realidad económica.

El automatismo de la norma puede continuar siendo contrario a las libertades de la UE incluso cuando se incorpora una cláusula de escape para inversiones en la Unión Europea (como ocurre con la exención de dividendos y ganancias de capital) por varios motivos.

En primer lugar, jurisdicciones que formen parte del EEE, pero que no pertenezcan a la UE, deberían poder excluirse si el contribuyente acredita que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Tal y como ha resuelto recientemente la Audiencia Nacional, la libertad de establecimiento y libre circulación de capitales establecida en el Acuerdo del Espacio Económico Europeo debe interpretarse conforme a la jurisprudencia del TJUE y, por tanto, este tipo de medidas pueden suponer también una restricción prohibida por el Acuerdo⁶¹. Esta reflexión tiene relevancia en el caso de Liechtenstein, que ha estado en la lista de jurisdicciones no cooperativas vigente hasta la modificación de febrero de 2023. Igualmente, la falta de una cláusula de escape EEE aplicable a la regla antipa-

⁵⁹ Martos (2021), p. 285.

⁶⁰ Báez (2019), p. 68. Para una análisis destallado de la incompatibilidad de las normas con la Constitución española y el Derecho de la UE, v. Báez (2019).

⁶¹ Sentencia de la Audiencia Nacional SAN 2244/2023 - ECLI:ES:AN:2023:2244.

raíso de la *patent box* (v. sección 4.2(D)) sería contraria a las libertades establecidas en el Acuerdo⁶².

En segundo lugar, podría no resultar compatible con las libertades de la UE al aplicar automáticamente a inversiones en terceros Estados, lo que podría tener especial trascendencia en las limitaciones en las exenciones a dividendos y ganancias de capital del artículo 21 de la Ley del IS (v. sección 4.2(A)). Sorprende que no se prevea que las inversiones en terceros Estados puedan acreditar que no concurre una situación abusiva cuando la cláusula de escape de la UE se introdujo precisamente en la exención del art. 21 de la Ley del IS para, según el literal de la norma que lo modificó, «evitar una posible vulneración del Derecho comunitario en materia de discriminación y de restricción de la libertad de movimiento de capitales»⁶³. Como ya ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la libre circulación de capitales es una libertad de la UE que resulta aplicable a inversiones en terceros países⁶⁴. Esta limitación supone un trato desfavorable para residentes con inversiones en terceros Estados, catalogados como jurisdicciones no cooperativas, en comparación con residentes con inversiones en España y en otros Estados. Ambos contribuyentes estarían en situaciones comparables, por lo que este trato desfavorable podría conllevar una restricción a la libre circulación de capitales no justificada y desproporcional. El automatismo con el que opera la regla antiparaíso, que no admite prueba en contrario, implica que pueda resultar aplicable a situaciones en las que no concorra abuso y, por tanto, tal restricción no estaría justificada por una razón de interés general como es la prevención del fraude y la evasión. Es más, aunque se discuta que está justificada para prevenir el fraude y la evasión fiscal, la presunción seguiría siendo contraria al Derecho de la UE por ser desproporcional al aplicar a casos en los que puede existir un intercambio efectivo de información tributaria (ya sea por concurrir un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un instrumento de intercambio de información)⁶⁵. Tal y como ya ha resuelto el TJUE, su aplicación en situaciones en las que existe un intercambio de información resulta desproporcionada, puesto que la Administración cuenta con un mecanismo igualmente apropiado para el fin que se persigue que incide de menor manera en la libre circulación de capitales⁶⁶. Ahora bien, ante la falta de una obligación convencional de dicho país de proporcionar la infor-

62 En este sentido, el TJUE ha aclarado que «para que una restricción a la libre prestación de servicios pueda estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional». Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Primera, Sentencia de 5 Jul. 2012, C-318/2010

63 Preámbulo de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre que, entre otras medidas, modificó el anterior texto refundido para permitir a contribuyentes con inversiones en Estados miembros de la Unión Europea acreditar «que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales».

64 Entre otras, v. sentencias del TJUE [Sala Octava] de 13 de noviembre de 2014, asunto C-112/14, Comisión Europea contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; [Sala Quinta], de 20 de septiembre de 2018, asunto C-685/16, EV y Finanzamt Lippstadt, y de 24 de noviembre de 2016, asunto C-464/14, SECIL - Companhia Geral de Cimento SA y Fazenda Pública y [Gran Sala] de 26 de febrero de 2019, asunto C-135/17 –NFJ072759–, X GmbH y Finanzamt Stuttgart - Körperschaften.

65 Báez (2019), p. 71. Para un análisis exhaustivo sobre la compatibilidad de este tipo de normas con la Constitución española y el Derecho de la UE, v. Báez (2019).

66 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Gran Sala] de 26 de febrero de 2019, asunto C-135/17 –NFJ072759–, X GmbH y Finanzamt Stuttgart - Körperschaften.

mación, este tipo de restricciones podrían estar justificadas por la necesidad de garantizar la eficacia de la supervisión fiscal⁶⁷.

Este automatismo resulta incongruente con la finalidad de las normas anti-paraíso y provoca que se diluya su finalidad como medida para combatir situaciones de abuso. La aplicación de algunas de las medidas anti-paraíso nos lleva a plantearnos si estamos ante normas punitivas que, en realidad, no persiguen combatir situaciones de abuso, sino desincentivar la localización de inversiones en determinadas jurisdicciones. No resulta sorprendente que, a la vista de las incompatibilidades mencionadas, algunos autores se hayan planteado que el objetivo de estas normas es en realidad desincentivar la inversión en determinadas jurisdicciones⁶⁸.

Por último, conviene tener presente que las cláusulas de escape no pueden interpretarse como una obligación del contribuyente de justificar sistemáticamente la realidad y la veracidad de todas las operaciones o los motivos económicos válidos, sin que la Administración esté obligada a demostrar la existencia siquiera de un indicio de fraude o de evasión fiscales. Siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, que acogió pronunciamientos previos de la Audiencia Nacional, estas normas no pueden suponer una presunción general de abuso o fraude y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia de tal abuso al contribuyente⁶⁹.

7. Conclusiones

Aunque se agradece que el legislador haya cumplido con su deber de revisar la lista de 1991, se echa en falta una armonización en el funcionamiento de las medidas anti-paraíso. A lo largo de este artículo, se han destacado las siguientes cuestiones que demuestran la necesidad de una revisión integral del régimen anti-paraíso:

- Falta de homogeneidad en cuanto a los efectos y la forma en la que se aplican las normas anti-paraíso. En ocasiones, esta falta de homogeneidad puede llevar a resultados absurdos (v. comentario sobre la posibilidad de aplazamiento por motivos laborales vs. no laborales en la sección 3.1(C)) o, incluso, a resultados incongruentes contrarios a otras disposiciones del ordenamiento (v. comentario sobre la limitación en la deducibilidad del impuesto soportado por la sociedad en TFI en la sección 5.1).
- Compatibilidad con el ordenamiento español. El automatismo con el que operan algunas normas anti-paraíso, convirtiéndose en presunciones absolutas de abuso (v. secciones 3.1(A); 3.2(C); 4.3; 4.4; 5.2(A); 5.2(B); 5.2(C)), implica plantearnos su compatibilidad con los principios de no discriminación de la Constitución española y del Derecho de la Unión. Incluir en el listado de jurisdicciones no cooperativas a Estados con los

67 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Gran Sala] de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, Skatteverket y A.

68 De La Cueva (2022), p.185; Martos (2021), p. 418.

69 Sentencia del Tribunal Supremo STS 2652/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2652.

que España ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información u otros instrumentos de asistencia mutua agrava la desproporcionalidad de muchas de estas medidas. Las incompatibilidades con la libre circulación de capitales obliga a plantearse la necesidad de extender las cláusulas de escape aplicables a residentes e inversiones en la UE de algunas normas antiparaíso a países terceros (v. sección 6).

- Incompatibilidad de algunas medidas con las libertades del Acuerdo del Espacio Económico que requiere que estas normas se interpreten como aplicables a residentes e inversiones en el EEE (v. sección 6).
- Lagunas normativas en situaciones en las que aplica un convenio para evitar la doble imposición. Aunque algunas de las normas anti-paraíso queden desactivadas por primacía de los tratados internacionales sobre la norma interna, se echa en falta que el legislador haya dispuesto excepciones de convenio en reglas como la cuarenta fiscal de los traslados de personas físicas (v. sección 3.13.1(A), la presunción de residencia en sociedades (v. sección 4.1) o la no sujeción de rentas del régimen de ETVE (v. sección 5.2(A)). La ausencia de jurisdicciones con convenio hasta la fecha puede significar que esta situación se debe a un descuido del legislador que, al regular las normas anti-paraíso, no pudo prever su aplicación a situaciones regidas por un convenio para evitar la doble imposición.
- La incertidumbre sobre los factores que determinan que una concreta jurisdicción se califique como no cooperativa (considerando que los elementos determinantes para considerar a una determinada jurisdicción como no cooperativa son de diversa índole, e. g., transparencia, baja tributación, traslado de beneficios) dificulta la valoración de supuestos de discriminación y su compatibilidad con convenios y el Derecho de la UE y, con ello, los derechos de defensa de los contribuyentes. Es importante que el listado obedezca a su finalidad primigenia de fomentar el intercambio de información y que se excluyan jurisdicciones que estén intercambiando de forma efectiva información tributaria con España; de lo contrario, la lista podría operar como desincentivo a seguir compartiendo información (v. sección 2).
- Inseguridad jurídica ante la falta de regulación que establezca cómo aplicar algunas de las medidas antiparaíso en países entrantes y salientes de la lista (v. comentarios relacionados con la exención de dividendos y ganancias de capital en la sección 4.2(B), especialmente).

8. Bibliografía

Arribas Plaza, Diego (2022): *La exención de dividendos y plusvalías. En el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Las Rozas (Madrid): La Ley, 2022.

Asensio Giménez, S. y Morales Gil, T. (2021): Una visión práctica de las normas de transparencia fiscal internacional españolas y propuestas de futuro. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 456, 5-52.

Báez Moreno, A. (2020): Aspectos críticos del nuevo concepto de jurisdicción no cooperativa en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude. *Revista Interactiva de Actualidad*, 42.

Báez Moreno, A. (2019): El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 439, 37-82.

Carmona Fernández, N. (2023): Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas: la nueva lista española. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, vol. 2023.

Cueva González-Cotera, A. de la (2021): *La exención de los dividendos de fuente extranjera en el Impuesto sobre Sociedades*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2022.

López Pombo, D. (2019): Corrección de la doble imposición interna e internacional. En *Imposición sobre el beneficio empresarial: evolución reciente, perspectivas de futuro*. Deloitte Asesores Tributarios (Coordinador). Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 391-472.

Martos García, J. J. (2021): Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Valencia: Tirant lo Blanch.

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, p. 24. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es> [consultado el 1 de abril de 2020].

OECD (2019): *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

LA VIRTUALIDAD EN VÍA ADMINISTRATIVA DE LOS PACTOS DE ASUNCIÓN DE TRIBUTOS ¹

Estefanía Álvarez Menéndez

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero
y Tributario - Acreditada a Contratada Doctora*

Universidad de Oviedo

(España)

ORCID: 0000-0003-4597-9171

Title

The validity of private tax agreements in administrative proceedings

Resumen

El artículo 17.5 LGT dispone que los pactos entre particulares no pueden alterar los elementos de la obligación tributaria. No obstante, nuestros Tribunales han reconocido el interés legítimo del obligado en virtud de pacto para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa y, dado su carácter revisor, han extendido su legitimación a la vía administrativa. Examinaremos en este trabajo, desde una perspectiva crítica, la legitimación de estos sujetos para interponer recursos en vía administrativa, así como para solicitar la rectificación de autoliquidaciones. Por último, formularemos propuestas de *lege ferenda* que permitan conciliar su derecho a la tutela judicial efectiva y la indisponibilidad de la obligación tributaria.

Palabras clave

pacto, obligación tributaria, interés legítimo, recursos en vía administrativa, rectificación de autoliquidaciones, acción de reconocimiento de derechos e intereses legítimos.

Abstract

Article 17.5 LGT provides that agreements between private parties cannot alter the elements of the tax liability. However, our Courts have recognized the legitimate interest of individuals assuming obligations by virtue of a private agreement to access the contentious-administrative jurisdiction and, given its revisory nature, extend its legitimacy to administrative

¹ Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital».

proceedings. In this paper we will examine, from a critical perspective, the legitimation of these subjects to file administrative appeals, as well as to request the rectification of self-assessments. Finally, we will formulate *legge ferenda* proposals to reconcile their right to effective judicial protection and the unavailability of the tax obligation.

Keywords

agreement, tax liability, legitimate interest, administrative appeals, rectification of self-assessments, action for the recognition of legitimate interests and rights.

Fecha de recepción: 5-02-2024/Fecha de aceptación: 27-02-2024/Fecha de revisión: 4-03-2024

Cómo referenciar: Álvarez Menéndez, E. (2024). La virtualidad en vía administrativa de los pactos de asunción de tributos. *Revista Técnica Tributaria* (144), 169-199

SUMARIO

1. El artículo 17.5 LGT: alcance y efectos
 - 1.1. El principio de capacidad económica y los pactos de asunción de tributos
 - 1.2. Naturaleza civil de los pactos de asunción de tributos: ¿jurisdicción civil o jurisdicción contencioso-administrativa?
2. Legitimación del que asume obligaciones por pacto o contrato para interponer recursos en vía administrativa
 - 2.1. Legitimación para interponer recurso de reposición municipal
 - 2.2. Legitimación para interponer reclamación económico-administrativa y recurso de reposición regulado por LGT
3. Legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para rectificar autoliquidaciones
4. Una propuesta de *lege ferenda*: acción de reconocimiento de derechos e intereses legítimos
5. Conclusiones
6. Bibliografía

1. El artículo 17.5 LGT: alcance y efectos

1.1. El principio de capacidad económica y los pactos de asunción de tributos

El artículo 17.5 LGT establece que «los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas»².

Esta norma responde al principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria derivado del carácter *ex lege* de la misma. En este sentido, la STS de 11 de julio de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3539/2007) señala que estamos ante «una secuela obligada de la naturaleza de la obligación tributaria como obligación «ex lege», no pudiendo ser modificado el contenido y el régimen jurídico que la propia ley le ha asignado por actuaciones de los particulares»³.

Así pues, la Administración exigirá el cumplimiento de las obligaciones tributarias al sujeto que se determine en la normativa aplicable con independencia de lo pactado entre las partes. En ningún caso, lo convenido supondrá «la nova-

2 En la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, el artículo treinta y seis establecía también, en análogo sentido, que «la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas».

3 También la STS 11299/1986, de 23 de junio de 1986 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) señalaba que los pactos entre particulares «carecen de eficacia para alterar la posición jurídica configurada por la ley (...), ya que se trata de un tema de interés general o si se quiere de orden público, no abandonado al criterio subjetivo o la conveniencia de los particulares o de la misma Administración pública, cuya actuación está sometida en su plenitud al principio de legalidad (artículos 9º y 103 de la Constitución)».

Tampoco surte efectos frente a la Administración el pacto en virtud del cual un obligado tributario cede a un tercero los créditos que tiene frente a la Administración. En este sentido, cabe señalar la STS de 2 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3251/2012). Conforme a esta Sentencia, una cláusula contractual en virtud de la cual el sujeto pasivo ceda los derechos que le correspondan sobre las devoluciones que la Administración deba efectuar por IVA «no puede ser vinculante para la Administración tributaria, porque si lo fuera no devolvería «las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo», como le obliga el artículo 31.1 de la Ley General Tributaria. La interpretación sistemática de los artículos 17.4 y 31.1 de dicha Ley, en relación con el artículo 115 de la Ley 37/1992, conduce a entender (...) que aquella cesión de derechos, sin perjuicio de sus consecuencias civiles, no tiene efectos frente a la Administración, por lo que no puede afectar al cumplimiento por esta última de las obligaciones económicas y de los deberes que deriven de la aplicación de los tributos (artículo 30 de la Ley General Tributaria), ni tampoco limitar el ejercicio de sus potestades, incluida la eventual posibilidad de compensar de oficio deudas tributarias de los sujetos pasivos con los créditos que les reconozca (artículos 71.2 y 73 de la Ley General Tributaria)». En sentido contrario, se formuló un Voto Particular a la Sentencia que dispone lo siguiente: «el artículo 36 LGT (LGT 1963) no impide al particular disponer de sus créditos frente a la Administración tributaria y que ésta satisfaga sus obligaciones de contenido económico a un tercero en virtud de un pacto de éste con el particular acreedor originario, siempre, claro es, que la Administración tributaria conozca dicho pacto».

ción subjetiva ni la equiparación de esta situación a la del sustituto, cuyo origen es legal y nunca obligacional»⁴.

Ahora bien, que no surta efectos frente a la Administración en la aplicación del tributo, un axioma que, como más adelante examinaremos, comienza a ponerse en entredicho, no quiere decir que el pacto de asunción de tributos no despliegue plena eficacia entre los particulares en el ámbito de la autonomía de la voluntad, con los consiguientes efectos fiscales⁵.

El artículo 1255 del Código Civil señala que «Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público».

En este caso no solo no se prohíben en nuestro ordenamiento los pactos de asunción de tributos, sino que el propio artículo 17.5 LGT reconoce los efectos *jurídico-privados* de los mismos⁶. Atrás quedaron las dudas sobre la validez de este tipo de cláusulas por una eventual contradicción con el principio de capacidad económica.

4 En estos términos se pronuncia la STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo).

5 Para abordar esta cuestión, resulta de sumo interés examinar la Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1994 (JT 1994/1309). En ella se analizan las consecuencias fiscales de un pacto suscrito con ocasión de una donación, en virtud del cual el donante se haría cargo de todos los impuestos que originase la donación.

Señala el TEAC que, en esos casos, el valor de lo donado a efectos de cálculo del Impuesto sobre Donaciones viene determinado por el valor del bien transmitido y, además, por el montante económico que el donante se compromete a abonar en virtud de pacto o contrato. Así, dispone lo siguiente: «si toda donación supone el empobrecimiento del donante y el correlativo enriquecimiento del donatario, en el caso estudiado, tanto uno como otro se han producido en la cuantía del valor de las acciones más el importe del Impuesto, lo que apoya el criterio aquí mantenido sobre la existencia de una sola donación, que abarcaría la totalidad del coste de la operación para el donante (acciones más impuestos)». Añade, además, que «al definirse el contenido de la escritura como una sola donación no ha lugar a plantearse la calificación separada de la estipulación reflejada en su cláusula tercera, en la que el donante asume el coste fiscal de la operación, y, en concreto, a cuestionarse la aplicación del artículo 12.c) del Reglamento de 8 noviembre 1991 que, en desarrollo del artículo 3.b) de la Ley 29/1987, de 18 diciembre, considera como negocio jurídico gratuito «inter vivos», a efectos de un gravamen, la asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación». Coincidimos con el TEAC en que, en supuestos de transmisión lucrativa *inter vivos*, el monto equivalente a la deuda tributaria que se compromete a abonar el tercero en virtud de pacto debe considerarse a efectos de cálculo de ISD. Por el contrario, si la transmisión fuese onerosa, consideramos que dicho importe debe considerarse un mayor valor de adquisición.

A favor de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Donaciones el importe equivalente a la deuda tributaria cuya traslación se pacta, se muestra IBÁÑEZ GARCÍA, I (1994). Señala dicho autor que «si no fuera así, la burla de la ley sería sumamente fácil. Piénsese en la intención de un donante de donar unas acciones y una importante cantidad de dinero, sin la intención de asumir el pago del impuesto que grava las acciones. La donación del dinero quedaría sin gravar con el simple expediente de consignar la asunción del impuesto que recae sobre las acciones en la escritura de donación, sin hacer mención a la cantidad donada», vid. «Las donaciones libres de impuestos. Doctrina del TEAC», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III, p. 3. Por el contrario, MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1995), consideraba que «en la «donación libre de impuestos» lo que existe es un derecho del contribuyente al resarcimiento de lo satisfecho en concepto de impuesto, a ejercitar, en su caso, ante los Órganos competentes de la Jurisdicción civil, pero sin que dicho pacto tenga cabida en el ámbito tributario, pues a la postre lo que nos ofrece el TEAC es un mayor gravamen a costa del donatario, con dudoso apoyo en la normativa vigente», vid. «Comentarios de Jurisprudencia», *Revista Impuestos*, Tomo I, p. 722.

6 Sobre la validez de dichos pactos y su virtualidad, vid., entre otras, la STS de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005). En esta se señala que «los

Estas dudas fueron expuestas por las voces más autorizadas de nuestro país. Así, se preguntaban algunos autores si al cobijo de la autonomía de la voluntad no se estarían vulnerando los designios constitucionales en relación con la distribución de la carga tributaria. No en vano, solo al legislador le corresponde su concreción⁷.

También la jurisprudencia italiana defendió, en un primer momento, la nulidad de estos pactos de asunción de tributos. Así, cabe destacar la Sentencia dictada por la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, el 5 de enero de 1985, núm. 5⁸, que declaró la nulidad de una cláusula contractual que acordaba – solo con efectos entre las partes –, que el prestatario asumiría las obligaciones fiscales del prestamista, obligado según la ley.

Consideraba el Tribunal que transferir la carga tributaria a otro sujeto diferente de aquel que debía soportarla, según el mandato legal, suponía una vul-

pactos y convenios que los particulares hayan tenido a bien estipular, dentro de los límites fijados en el citado artículo, incluidos, claro está, las consecuencias fiscales de los contratos o negocios que hayan realizado, serán válidos y producirán los efectos que le son propios, pero sólo entre las partes contratantes, no respecto de terceros, en este caso la Administración Tributaria, sin que la relación jurídica tributaria sufra lo más mínimo por dichos pactos, la posición jurídica del obligado tributario resulta ajena al pacto, sólo el obligado tributario es el obligado a cumplir las obligaciones materiales y formales definidas legalmente y, evidentemente, el tercero, sean cuales sean los términos de lo pactado, en ningún caso puede sustituir al obligado tributario en la relación jurídica tributaria ni en ninguno de sus aspectos, ello sin perjuicio de su interés presente, desde luego, en la relación civil subyacente».

Más tempranamente, vid. la STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) que, con rotundidad, afirmaba ya que «nuestro ordenamiento financiero no excluye nunca (...) la traslación voluntaria de la deuda impositiva por vía convencional».

7 Al respecto, MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. (2004), en ediciones anteriores de su obra, señalaban lo siguiente: «puesto que el artículo 31 CE incorpora no sólo unos principios de justicia que vinculan al legislador, sino también una exigencia de resultados del sistema tributario, mal puede garantizarse su logro si se admite que los sujetos llamados por ley a soportar el gravamen puedan sustraerse a este mandato mediante pactos y acuerdos con otros particulares. La configuración del deber de contribuir como deber jurídico-público basado en la solidaridad y con absoluta generalidad (...) debe sobreponerse en este punto a la mera consideración del tributo como obligación y, del mismo modo que los pactos contra legem son nulos de pleno derecho, podría sostenerse que concurre esta cualidad en los aludidos por el artículo 17.4 LGT», vid., por todas, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª Ed., Tecnos, p. 249. Por su parte, IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1993), con fundamento en la jurisprudencia italiana que más adelante se examinará, defendía que los pactos de asunción de tributos debían reputarse nulos de pleno derecho. Según este autor «si la Constitución llama a contribuir a aquellos que manifiesten una capacidad económica incluida en el presupuesto de hecho de un tributo, es lógico que no escapen –pues se incumpliría el principio de generalidad– al cumplimiento de su obligación de contribuir mediante la traslación por pacto de la carga tributaria (...) el art. 36, al decidir que los actos de traslación de impuestos no surtirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas, parece dar la impresión de que únicamente pretende asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria en los términos establecidos por el legislador, desentendiéndose de los pactos entre particulares que pueden vulnerar los principios rectores de nuestro ordenamiento tributario. Principios que tienden a asegurar una distribución justa de las cargas fiscales y no simplemente a asegurar la recaudación. Hay que tener en cuenta que dicha redacción es anterior a la Constitución, donde se encuentran normativizados tales principios», vid. «La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 24, p. 1.

En análogo sentido, vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1997), «La STS 22 abril 1997 y los pactos de asunción de impuestos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol.II.

8 Vid. Cass., Sez. Un., 5/1/1985, n. 5. Esta Sentencia es objeto de comentario en SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C. (1998), «Indisponibilidad de la posición del contribuyente: pactos entre particulares sobre obligaciones tributarias», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, p. 23-25.

neración del artículo 53 de la Constitución italiana, conforme al cual todos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. El sacrificio económico debía ser soportado «efectiva y definitivamente» por el sujeto que experimenta la capacidad económica sometida a imposición. Resultaría contrario al interés de la comunidad que la contribución al gasto público recayese, incluso, *de facto*, sobre una persona distinta de la obligada *ex lege*.

En sentido contrario, la Sentencia dictada por la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, el 18 de diciembre de 1985, núm. 6445⁹, consideró que el mencionado pacto únicamente sería nulo, por su contrariedad con el orden público, en aquellos casos en que el impuesto no fuese «efectivamente pagado ante las autoridades fiscales» por el obligado según la ley. Así pues, sería válida la estipulación contractual acordada por las partes que previese que el impuesto se satisfaría por el contribuyente ante la Administración Tributaria, limitándose el tercero a entregar al contribuyente una suma igual al impuesto adeudado que actuaría como «precio» de la prestación contractual.

Actualmente, la jurisprudencia italiana reconoce abiertamente la validez de los pactos de asunción de tributos salvo que estos vulneren la normativa aplicable en materia de consumo¹⁰. No en vano, el artículo 8.2 del Estatuto de Derechos del Contribuyente italiano reconoce que se puede asumir la deuda tributaria de terceros, aunque ello no suponga una liberación para el contribuyente originario¹¹.

De igual modo, en Portugal se debatió sobre la validez de los pactos de asunción de tributos desde la óptica del principio de capacidad económica¹². No obstante, en nuestro país vecino no solo se permiten estos pactos¹³, sino que, incluso, el artículo 41.2 de su Ley General Tributaria reconoce el derecho del

9 Vid. Cas., Sez. Un., 18/12/1985, n. 6445.

10 En este sentido, cabe citar la Sentencia de la Corte Suprema de Casación, Sección Civil, de 8 de marzo de 2019, Núm. 6882. Según esta Resolución, el artículo 53 de la Constitución italiana no prohíbe que los particulares neutralicen contractualmente la capacidad económica sometida a gravamen. Este precepto no impone que el obligado *ex lege* cumpla en último término, sin posible traslación económica del coste. Así pues, confirma la validez del pacto, sometido a su enjuiciamiento, en virtud del cual el arrendatario asume las obligaciones fiscales del arrendador en relación con el predio arrendado.

11 Al respecto, vid. Legge 27 luglio 2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente. Puede consultarse dicha normativa en el siguiente enlace: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212>.

12 En este sentido, cabe mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo de 29 de noviembre de 2017 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 01265/17), que señala lo siguiente: «A la luz de los fines de la tributación, no es indiferente que la obligación tributaria sea cumplida por el deudor o por un tercero. En efecto, puede considerarse que, en la medida en que el pago del impuesto deja de ser realizado por el sujeto pasivo, se rompe la relación entre la capacidad de pago y la contribución efectiva exigida por todos para cubrir el gasto público. Ciertamente, el legislador sopesó los pros y los contras de optar por la posibilidad del pago de la obligación tributaria por un tercero, pero las objeciones que, a la luz de los principios, hemos hecho a esta posibilidad serán, en buena medida, superadas por la facultad que la ley tributaria pone a disposición de ese tercero para subrogarse en los derechos de la AT».

Esta Sentencia puede consultarse a través del siguiente enlace: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98cd6af5191c553a802581ee005ae767?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

13 Sobre la validez de dichos pactos entre particulares y la imposibilidad de que los mismos modifiquen el régimen jurídico de la obligación tributaria previsto por ley, vid. STA de 2 de julio de 2003

tercero a subrogarse en la posición acreedora de la Administración Tributaria, una vez transcurrido el plazo voluntario de pago, siempre que el tercero solicite previamente la declaración de subrogación y esté autorizado por el deudor o, a falta de tal autorización, acredite el interés legítimo¹⁴.

La subrogación es tal que el artículo 92 del Código de Procedimiento y Proceso Tributario (CPPT) prevé que «la deuda pagada por el subrogado conserva las garantías, privilegios y proceso de recaudación, y devengará intereses al tipo establecido en la ley civil, si el subrogado así lo solicita». Asimismo, contempla en su apartado segundo que «el subrogado puede requerir la iniciación o continuación de la ejecución fiscal para cobrar del ejecutado (...)»¹⁵.

No deja de ser paradójico que el artículo 36 de la Ley General Tributaria portuguesa contemple que los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria no puedan ser alterados por voluntad de las partes y a la vez se reconozca la subrogación en la posición acreedora de la Administración Tributaria en los términos anteriormente señalados. De algún modo, el pacto sí surte efectos frente a la Administración Tributaria lusa en ese sentido.

La discusión aquí reflejada sobre la eventual vulneración del principio de capacidad económica, pese a su interés, parece zanjada hoy en día. Consideramos, al igual que la jurisprudencia italiana más actual, que los pactos son válidos salvo que vulneren normativa en materia de consumo y que el artículo 31 de nuestra Constitución no prohíbe suscribir los mismos.

La vulneración del principio de capacidad económica se produciría si se permitiese una traslación de la posición jurídica en la relación tributaria. Sin embargo, al no surtir efectos frente a la Administración dichos pactos y exigir esta el cumplimiento de las obligaciones tributarias al obligado *ex lege*, no consideramos que se vulnere el mencionado principio. Simplemente se produce una traslación económica consistente en abonar una cuantía equivalente a la deuda tributaria y dichos pactos tienen plena cabida en el ámbito de la autonomía de la voluntad¹⁶. Es más, como señalan algunos autores, si se declarase la nulidad

(Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 01898/02) y STA de 18 de junio de 2008 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 0213/08). Puede accederse al texto íntegro de dichas Sentencias a través de los siguientes enlaces:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/993e26547849d0f180256d5d004a64f0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1; http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6514e7a4ac43bc668025747800540d49?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

14 Al respecto, vid. *Lei Geral Tributária*, aprobada por DL n.º 398/98, de 17 de diciembre, en el siguiente enlace: https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=253&tabela=leis#:~:text=Aprova%20a%20lei%20geral%20tribut%C3%A1ria%20que%20enuncia%20e,poderes%20da%20administra%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20e%20garantias%20dos%20contribuintes.

15 El *Código de Procedimiento e de Processo Tributário*, aprobado por DL n.º 433/99, de 26 de octubre, puede consultarse en el siguiente enlace:

https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra Estrutura.php?tabela=leis&nid=256&nversao=&tabela=leis

16 En este sentido, CALANCHA MARZANA, F. (2003), señala lo siguiente: «El objeto de todo contrato ha de ser lícito, posible y determinado o determinable (arts. 1261.1 y 1271 al 1273 del CC). Si lo que se tuviera transmitiendo es la posición del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria nos encontraríamos con un pacto ilícito (de la misma manera que si se transmitiera un derecho de uso y habitación,

de estos pactos, los efectos perseguidos podrían igualmente obtenerse vía increment o de precio¹⁷.

1.2. Naturaleza civil de los pactos de asunción de tributos: ¿jurisdicción civil o jurisdicción contencioso-administrativa?

Una vez reconocida la validez de dichos pactos, cabe plantearse qué jurisdicción resulta competente para examinar los conflictos que se susciten con ocasión de los mismos. Para resolver este interrogante, debemos tener presente que estamos ante un pacto suscrito al amparo de la autonomía de la voluntad que, según nuestro ordenamiento, no surte efectos frente a la Administración. En definitiva, se trata de una obligación civil y no de una obligación tributaria.

El carácter privado del pacto se refuerza si tenemos en cuenta que, según la doctrina civil, la fuerza vinculante de lo pactado prevalecerá frente a cualquier incidencia de carácter administrativo¹⁸.

Así pues, no resulta sorprendente, sino todo lo contrario, que se defienda que la jurisdicción competente en esta materia es la jurisdicción civil¹⁹. Ahora bien,

art. 525 del CC) ya que ese objeto estaría «fuera del comercio de los hombres» (art. 36 LGT y 1271 párrafo primero del CC). Por ello, para que podamos predicar la validez de este pacto civil hemos de especificar cuál es su verdadero objeto y éste consiste en una prestación pecuniaria determinada o determinable en su cuantía que el tercero a la relación tributaria adquiere para con el sujeto pasivo de ésta, nunca frente a la Administración. Será determinada si se adquiere la obligación de pagar idéntica cantidad a una liquidación firme y no revisable, y será determinable si los actos de autoliquidación o los actos administrativos de liquidación no son firmes y cupiera en su caso, el derecho a la comprobación y liquidación o bien el derecho a la revisión de la liquidación. Por lo tanto el objeto del pacto civil no es la deuda o crédito tributario en sí o propiamente dicho sino una cantidad igual a la de la deuda o crédito tributario, cuya eficacia y validez debe dilucidarse desde las normas del Derecho Civil y ante esta rama de la Jurisdicción, pero que a la vista de aquéllas no habría problema en admitir como válido y lícito por el juego del principio de la autonomía de la voluntad», vid. «La legitimación procesal de quien asume obligaciones tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10, p. 3.

17 Señala ARIAS ABELLÁN, M.D. (1991), que desde la perspectiva del deber de contribuir «no parecen admisibles las figuras de la traslación económica y de la asunción de tributos porque significan la quiebra del principio de contribución de acuerdo con la capacidad económica y, de igual forma del principio de igualdad. Sin embargo, es el legislador quien debe fijar y materializar los citados principios sin permitir la disposición de quienes deben contribuir según la ley y aunque parece que podría prohibir las cláusulas de asunción de impuestos, no es menos cierto que el mecanismo de la llamada traslación económica podría vaciar de contenido ese mandato legal», vid. «La indisponibilidad de la obligación tributaria: Análisis del artículo 36 de la L.G.T.», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales, p. 625.

18 Así lo dispone la STS de 12 de septiembre de 2016 (Sala de lo Civil, Sección 1ª) (Núm. Rec. 780/2014). Según esta Resolución el hecho de que haya expirado el plazo para repercutir el IVA según la norma administrativa, «no excluye ni impide ni extingue la acción civil fundada en el contrato».

19 En esta línea, entre otros, vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Comentarios de Jurisprudencia», *op.cit.*, p. 722; CALANCHA MARZANA, F., «La legitimación procesal de quien asume obligaciones tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)», *op.cit.*, p. 3; IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2008), «Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil», *Actualidad Administrativa*, núm. 17, p. 2; VAQUERA GARCÍA, A. (2010), «Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi, p. 621.

como señala la propia Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su STS de 16 de noviembre de 2015 (Núm. Rec. 2671/2013), dicho orden jurisdiccional solo será competente en aquellos casos en que «básicamente se trata de obtener el cumplimiento de una obligación contractual no discutida, que se estiman de naturaleza civil –bien porque dicha obligación ha sido contractualmente asumida, bien porque no existe cuestión en cuanto a su existencia y alcance tributario que justifique la intervención de la Administración tributaria, sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa–». Declina la competencia para pronunciarse sobre la existencia o contenido de la obligación tributaria o sobre la determinación del sujeto obligado, pues estaríamos ante un tema de carácter jurídico-tributario llamado a ser resuelto por la jurisdicción contencioso-administrativa²⁰.

La pregunta a la que ha de responderse ahora es si la LJCA reconoce legitimación para acudir a dicha jurisdicción al tercero que se obliga al pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria en virtud de pacto o contrato. El artículo veintiocho de la LJCA de 1956 señalaba que «estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones de la Administración: a) Los que tuvieren interés directo en ello (...)».

La exigencia de «interés directo», que constituía un obstáculo al reconocimiento de dicha legitimación, fue sustituida por la de «interés legítimo» por razones de tutela judicial efectiva. Así, la vigente LJCA contempla en su artículo 19.1.a) que «están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: a) Las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo»²¹.

El interés legítimo, según la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, se caracteriza por la existencia de «una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados) de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto (...)». En otras palabras, señala dicho órgano que «se trata de la titularidad potencial de una ventaja o de una utilidad

20 Al respecto, vid. también STS de 10 de noviembre de 2008 (Sala de lo Civil, Sección 1ª) (Núm. Rec. 2577/2002), según la cual «la decisión acerca de la procedencia o no de la repercusión del impuesto (IVA), si es discutida como cuestión principal, debe ser resuelta, en estos supuestos, por los tribunales económico-administrativos y, en último término, por la jurisdicción contencioso-administrativa (...) Sólo entonces podrá plantearse la intervención de los tribunales civiles si es necesaria para la ejecución de lo declarado o para decidir aspectos relacionados con los perjuicios causados o la demora en el abono (resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2007)».

21 Antes de la modificación normativa operada por el artículo 19 LJCA, el Tribunal Constitucional había dictaminado que el concepto del «interés directo» presente en el artículo 28 LJCA de 1956 debía sustituirse por el de «interés legítimo» por razones de tutela judicial efectiva. En este sentido cabe citar, entre otras, la STC de 25 de febrero de 1987 (Sala Primera) (Núm. Rec. 1124/1985), que se pronuncia en los siguientes términos: «el art. 24.1 de la Constitución contiene un mandato positivo en orden a la tutela efectiva, que ha de ser tenido en cuenta a la hora de interpretar la legalidad ordinaria. Esta doctrina general que se deja expuesta alcanza especial relieve cuando la inadmisión del proceso se funda en falta de legitimación activa, pues al conceder el art. 24.1 de la Constitución el derecho a la tutela judicial a todas las personas que sean titulares de «derechos e intereses legítimos» está imponiendo a los Jueces y Tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las Leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales y, entre ellas, la de «interés directo» que se contiene en el art. 28.1 a) de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, por parte de quien ejerce la pretensión, y que se materializaría de prosperar ésta. Luego, para que exista interés legítimo, la actuación impugnada debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al proceso»²².

Asimismo, se ha interpretado que no es necesario que dicho interés tenga fundamento en un precepto legal expreso y declarativo de derecho²³, sino que basta con que sea protegible jurídicamente²⁴.

Ante tal definición del interés legítimo, nuestros Tribunales reconocen el mismo al obligado en virtud de pacto. Así, han señalado que el hecho de que «se trate de un tercero que ha de pagar la deuda –o, por mejor decir, el equivalente económico de la deuda que incrementa, en rigor, el precio en los negocios onerosos– no significa que éste no sea poseedor de un interés legítimo para obtener la anulación de la obligación *ex lege* de pago de la deuda tributaria y, con ella, necesariamente, la liberación de la carga económica derivada de lo pactado en el contrato, máxime en los casos en los que, como nos ocupa, la pretensión ejercitada sería la misma en uno y otro caso y con los mismos efectos»²⁵.

Esta expansiva interpretación del concepto de «interés legítimo» a efectos de reconocer la legitimación procesal contrasta con la que mantienen otros paí-

22 En estos términos se pronuncia la STC de 18 de octubre de 2004 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 2909/2002). En el mismo sentido, entre otras, vid. STC de 21 de diciembre de 2010 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 7365/2006 y 2186/2007) y, más recientemente, STC de 15 de julio de 2020 (Pleno) (Núm. Rec. 1771/2018).

23 Así lo establece la STS de 19 de noviembre de 1993 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2599/1989), según la cual existe interés legítimo cuando «pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico o, incluso, de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que forzosamente haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos), así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionara un perjuicio».

24 Al respecto, vid. STS 9949/1987, de 13 de marzo de 1987 (Sala de lo Contencioso-Administrativo). En la misma línea, GARCÍA NOVOA, C., considera que no es necesario que el interés derive de una norma jurídica, sino que puede derivar este de un contrato privado, vid. «Reclamaciones económico-administrativas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, *op.cit.*, p. 1.833.

25 En este sentido, vid. STS de 17 de septiembre de 2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 991/2019). También la STS de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005) señala que «el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva, un interés legítimo».

Igualmente, una parte de la doctrina reconoce «el interés legítimo» de estos sujetos, como tendremos ocasión de comprobar cuando abordemos la legitimación del obligado por pacto o contrato para recurrir en vía administrativa. En este punto, nos limitamos a reproducir las expresivas palabras de FALCÓN Y TELLA, R. (2017), según el cual: «el hecho de haber asumido una obligación que por ley le es ajena hace que el tercero pase a ostentar un interés legítimo, ya que lógicamente estará interesado en no pagar una cantidad superior a la que resultaría de una correcta liquidación de la obligación que ha asumido», vid. «Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, p. 2.

También nos interesa resaltar la opinión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2008), el cual apunta que «el tercero no sujeto pasivo que asume el pago de un impuesto en virtud de un pacto privado constituye una persona física o jurídica que ostenta un derecho o interés legítimo en la legalidad del acto administrativo impugnado», vid. «Acerca de la legitimación del tercero que asume el pago de un tributo por un pacto privado para interponer el recurso contencioso-administrativo en los tributos locales con recurso de reposición obligatorio: Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018», *Hacienda Canaria*, núm. 49, p. 277.

ses de nuestro entorno. Así, por ejemplo, en Portugal, el Código de Procedimiento y Proceso Tributario señala, en su artículo 9.1, que «tienen legitimación en el procedimiento tributario, además de la administración tributaria, los contribuyentes, incluidos sustitutos y responsables, otros obligados tributarios, las partes de contratos fiscales y cualesquiera otras personas que posean un interés legalmente protegido».

El Tribunal Supremo Administrativo portugués, en su Sentencia de 2 de julio de 2003 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 1898/02), señala que «no basta con tener un interés *de facto* por haber pagado una prestación tributaria. Es preciso que la ley otorgue protección a ese interés, en términos de permitir su defensa en juicio». Además, señala que «un interés solamente es legítimo o legalmente protegido cuando deriva de la ley y no de un contrato privado»²⁶. Por todo ello, concluye dicho Tribunal que el hecho de que un tercero haya pagado el impuesto en virtud de un contrato privado no le otorga legitimación para impugnar el acto en vía contencioso-administrativa.

Estimamos más acertado que el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa se vincule a la existencia de un interés legalmente protegido. Es decir, a un interés que derive de la ley y no de un contrato privado. En nuestra opinión, las controversias que se susciten a raíz de dichos pactos deben ventilarse ante la jurisdicción civil por la vía del enriquecimiento injusto o de la indemnización por daños y perjuicios, al no haber ejercitado el obligado tributario los recursos que tiene a su disposición para minorar la carga tributaria.

El reconocimiento por parte de nuestros Tribunales del interés legítimo de estos sujetos para actuar ante el orden contencioso-administrativo traerá consigo la necesidad de sortear multitud de obstáculos en vía administrativa para hacer efectiva su tutela ante una jurisdicción que no está llamada a resolver conflictos de índole privada.

Así pues, el primer obstáculo que debemos superar es la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer recursos administrativos. Si se considera que para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa es condición *sine qua non* recurrir en vía administrativa, cabe plantearse si el tercero que paga en virtud de pacto o contrato ostenta legitimación para recurrir en esta vía previa.

La inadmisión del recurso administrativo por falta de legitimación impediría alcanzar la tutela judicial efectiva que, como hemos visto, se le reconoce al tercero. Esto es así porque una jurisdicción revisora enjuiciaría la corrección jurí-

Más dubitativos se muestran MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G. (2023), quienes señalan que «desde la STS de 13 de marzo de 1987, que consideró la aplicación directa del art. 24 CE (...) se mantiene la duda sobre la apreciación de interés legítimo en quien hace frente al tributo en virtud de pacto o contrato, que se vería desprotegido si no puede reaccionar contra un tributo que va a soportar, y del que puede desentenderse el designado legalmente como obligado, ya que no recaerá definitivamente sobre él», vid. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 34ª Ed., Tecnos, p. 774.

26 Puede consultarse dicha Sentencia en el siguiente enlace: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/993e26547849d0f180256d5d004a64f0?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

dica del acto de inadmisión del recurso en vía administrativa y no la cuestión sobre el fondo.

2. Legitimación del que asume obligaciones por pacto o contrato para interponer recursos en vía administrativa

2.1. Legitimación para interponer recurso de reposición municipal

La Disposición Adicional Cuarta de la Ley General Tributaria prevé que «la normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales».

En concreto, el artículo 14 del TRLRHL reconoce legitimación para interponer el recurso de reposición municipal a «cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión».

Dada la interpretación que manejan nuestros Tribunales acerca del concepto del interés legítimo, es pacífico, incluso en el seno de la Dirección General de Tributos, que el que asume obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato tiene legitimación para recurrir en reposición municipal y, ulteriormente, cuando su resolución agote la vía administrativa, ante la jurisdicción contencioso-administrativa²⁷.

Al no existir obstáculo legal en la vía administrativa previa, sin perjuicio de las dudas que puede suscitar desde el principio de indisponibilidad de la obligación, la STS de 30 de octubre de 2019 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3738/2018), entre otras, reconoció sin ambages la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa al «estar legitimados para interponer recurso de reposición tributario local en aquellos supuestos [...] en que dicho recurso agota la vía administrativa local»²⁸.

No obstante, las conclusiones alcanzadas en este caso se ciñen, según el propio Tribunal, «exclusivamente al ámbito de los actos de gestión tributaria local sometidos al preceptivo recurso de reposición».

En otras palabras, su pronunciamiento solo se efectúa en relación con los tributos locales cuya gestión corresponda a municipios de régimen común y en

27 Al respecto, vid. CV0549-17, de 2 de marzo de 2017.

28 Ahora bien, señalaba dicha Sentencia que este pronunciamiento «no altera en absoluto, en el ámbito específico de la Ley General Tributaria en que se produjo, la doctrina sentada en nuestra jurisprudencia ya citada, por todas en nuestra STS de 13 de mayo de 2010». Esta Sentencia de 13 de mayo de 2010, que más adelante examinaremos, negaba la legitimación al obligado en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa.

En el mismo sentido, vid. la STS de 17 de septiembre de 2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 991/2019).

los que resulta de aplicación, por ende, el artículo 14 TRLRHL²⁹. Si la gestión del tributo local correspondiese a un municipio de gran población, consideramos que el obligado por pacto o contrato podría interponer el recurso de reposición previsto en el mencionado precepto, que en este caso tendría el carácter de potestativo, pero faltaría por determinar si tiene este sujeto legitimación para reclamar en vía económico-administrativa.

2.2. Legitimación para interponer reclamación económico-administrativa y recurso de reposición regulado por LGT

2.2.1. El artículo 232.2.d) LGT y su interpretación jurisprudencial

Si bien el artículo 14 TRLRHL, que disciplina el recurso de reposición municipal, no excluye la legitimación del tercero obligado por pacto o contrato, el artículo 232.2.d) LGT, referido a la legitimación para promover reclamaciones económico-administrativas y aplicable igualmente al ámbito del recurso de reposición regulado por la LGT, por mandato de su artículo 223.3³⁰, sí contiene expresamente dicha exclusión, que ha sido una constante en nuestra historia³¹.

29 Esta cuestión es objeto de crítica por MORENO SERRANO, B. (2020), quien señala que no debieran existir regímenes distintos según se trate de tributos estatales y locales. Asimismo, hace una llamada al legislador para que modifique la LGT y reconozca la legitimación para recurrir a los terceros que por contrato asumen el pago de tributos estatales, vid. «Tributos locales.- Legitimación para recurrir tributos locales.- Recursos.- Legitimación activa», *La Administración Práctica*, núm.2, p. 10.

30 El artículo 223.3 LGT dispone lo siguiente: «A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas».

31 Así, podemos citar el artículo 35 del Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas, que se pronunciaba en los siguientes términos: «1. Podrán promover reclamaciones económico-administrativas: a) Aquellos cuyos intereses legítimos, personales y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. b) El Interventor general de la Administración general del Estado y sus delegados, incluso los segundos Jefes de las Aduanas. c) Los Directores generales del Ministerio de Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde. 2. No estarán legitimados: a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido. b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como Agentes o mandatarios de ella. c) Los denunciantes, salvo en lo concerniente al importe de su participación en la multa. d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de contrato», vid. <https://boe.es/datos/pdfs/BOE/1959/287/A15343-15358.pdf>.

También el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, contenía dicha exclusión en su artículo treinta y dos, que establecía lo siguiente: «Uno. Podrán promover reclamaciones económico-administrativas: a) Los sujetos pasivos y en su caso los responsables de los tributos. b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. c) El Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes. d) Los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, respecto de las materias cuya gestión les corresponde, mediante la interposición de los recursos de alzada ordinario o extraordinario. Dos. No estarán legitimados: a) Los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido. b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como Agentes o mandatarios de ella. c) Los denunciantes, salvo en lo concerniente a su participación en las sanciones. d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato».

Huelga decir que el artículo ciento sesenta y siete de la LGT de 1963 preveía igualmente dicha exclusión para promover reclamaciones económico-administrativas.

Señala el artículo 232 LGT lo siguiente: «1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas: a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores; b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. 2. No estarán legitimados: (...) d) los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato».

La actual redacción de dicha exclusión deja mucho que desear, pues propiamente ese tercero nunca asumirá «la obligación tributaria», de carácter indisponible. En sentido estricto, asumirá el pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria.

Más allá de la desafortunada expresión, la limitación es coherente con el principio de indisponibilidad que se establece en la LGT. Otorgar legitimación en vía administrativa supondría que el pacto entre particulares surtiese efectos frente a la Administración, en contra de lo dispuesto en el artículo 17.5 LGT. Ahora bien, debemos reconocer que no deja de ser un obstáculo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa si tenemos en cuenta que, con carácter general, es necesario agotar los recursos administrativos previos para alcanzar la tutela de los Tribunales.

La polémica está servida y la cuestión no es intrascendente si tenemos en cuenta que dicha limitación afectará a la impugnación de tributos estatales, autonómicos, pero también a la de tributos locales gestionados por Ayuntamientos de gran población o por otros entes no locales en virtud de convenios de delegación, pues, en este último caso, el régimen de impugnación sería el correspondiente al órgano en cuyo favor se delegue.

Tradicionalmente, nuestros Tribunales se habían mostrado a favor de una interpretación literal del artículo 232.2.d) LGT. Se negaba, por tanto, legitimación al tercero, obligado en virtud de pacto, para reclamar en vía económico-administrativa, así como para plantear recurso de reposición regulado por la LGT aun cuando ello imposibilitase el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Señaló nuestro Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 296/2005), cuya doctrina ha sido confirmada por la STS de 30 de octubre de 2019, anteriormente mencionada, que «el límite legal impuesto de negar la legitimación para interponer reclamaciones económico administrativa, lo que con el juego del sistema

Como vemos, ha sido una constante prohibir expresamente la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para promover reclamaciones económico-administrativas. No obstante, hay alguna excepción. El Reglamento del Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas de 1924 no contenía una exclusión expresa, sino que señalaba en su artículo 15 que las reclamaciones podían ser promovidas contra los actos de la Administración económica por «todas las personas a cuyos particulares intereses afecten aquéllos de modo directo» (Gaceta de Madrid, Núm. 213, de 31/07/1924: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/213/A00570-00576.pdf>). Esta redacción sirvió a la STS 1126/1955, de 23 de abril (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) para defender «que una persona, sin ser la legalmente obligada al pago del tributo, pueda impugnar válidamente el acto administrativo, si alega y, demuestra que el mismo ha de serle perjudicial». En lo que respecta al recurso de reposición, podemos citar también antecedentes legislativos en los que se excluía la legitimación de estos terceros para interponerlo. Así, cabe señalar el artículo 6.Dos.d) del Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

de recurso y la configuración del proceso contencioso administrativo, supone a la postre negar el acceso jurisdiccional, en sede contencioso administrativa, a los que asuman la carga tributaria por pacto o convenio, responde a la especial configuración de la relación jurídica tributaria, que viene definida legalmente y cerrada a posibles modificaciones extrañas a la estricta configuración legal de sus elementos y alcance»³².

Esta doctrina de nuestros Tribunales, acorde con el principio de indisponibilidad de la obligación y la no producción de efectos frente a la Administración de los pactos entre particulares, así como con el tenor literal del artículo 232.2.d) LGT, se ha visto desplazada con la publicación de la STS de 18 de abril de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2309/2021).

Esta Sentencia, realizando un giro copernicano, reconoce la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer reclamación económico-administrativa al considerar que el artículo 232.2.d) LGT no debe desconocer la prioridad del 232.1 LGT, según el cual puede interponer reclamación cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados. Con el debido respeto, creemos que el artículo 232.1 LGT es una cláusula general que cede ante la especificidad del artículo 232.2. d) LGT.

Según nuestro Alto Tribunal, resultaría paradójico no reconocer la legitimación administrativa si existe legitimación jurisdiccional³³. Asimismo, considera que «hay que desdeñar toda interpretación de las normas que conduzca al absurdo –aunque ellas mismas, en su disparidad, lo propicien, como la de que sea factible al tercero que ha asumido obligaciones fiscales mediante pacto o contrato acudir al recurso de reposición, sin cortapisas derivadas de una eventual falta de legitimación que la ley no prevé específicamente, mientras no pueda hacerlo si el Ayuntamiento es otro y está sometido a la disciplina de las reclamaciones económico-administrativas en materia local».

32 Dicha Resolución se pronunciaba acerca de la legitimación del donante para recurrir en vía económico-administrativa una liquidación del Impuesto de Donaciones, habida cuenta de la existencia de un acuerdo privado con la donataria en virtud del cual el donante haría frente a los gastos e impuestos consecuencia de la donación. El TEAR había inadmitido la reclamación económico-administrativa interpuesta por el donante dada la falta de legitimación y el Tribunal Supremo, con fundamento en el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, derivada de su carácter *ex lege*, negó también la legitimación al donante.

En análogos términos, se pronunció la STS de 1 de julio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3896/1997) al negar la legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para interponer el recurso de reposición regulado actualmente en los artículos 222 y siguientes de la Ley General Tributaria. No en vano, como hemos visto, el artículo 223.3 LGT señala que las reglas de legitimación en vía económico-administrativa se aplican también al recurso de reposición regulado por la LGT.

Tampoco reconocieron legitimación al obligado en virtud de pacto o contrato para promover reclamaciones económico-administrativas, aunque en aplicación de normativa que exigía un interés personal y directo para reclamar en vía económico-administrativa, las siguientes Sentencias: STS 1508/1973, de 22 de marzo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), que proclamó que «la concepción de la legitimación administrativa no es exactamente coincidente con la contencioso-administrativa» y STS 2106/1979, de 26 de noviembre (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), según la cual el obligado en virtud de pacto no resulta afectado personal y directamente por el acto administrativo y, además, de admitirse la legitimación, ello podría tener incidencia en el cómputo del plazo de impugnación.

33 En esta misma línea, vid. STS de 28 de marzo de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 8419/2021).

No cabe negar que es una disfunción reconocer la legitimación jurisdiccional y no así la legitimación administrativa, máxime si tenemos en cuenta el carácter revisor de nuestra jurisdicción, que exige un acto administrativo previo. Incluso, admitimos que es paradójico que un acto dictado por un Ayuntamiento de gran población pueda ser recurrible en reposición municipal y, en cambio, no pueda interponerse reclamación económico-administrativa frente a la resolución dictada³⁴. Ahora bien, la resolución de paradojas no permite obviar la redacción del artículo 232.2.d) LGT ni realizar interpretaciones que consideramos contrarias al tenor literal de la norma y que pueden tener incidencia en materia de notificaciones, pues, si el obligado por pacto o contrato tiene legitimación para actuar en vía administrativa, cabe preguntarse si no debieran serle notificados los actos que afectan a sus intereses legítimos³⁵.

La claridad con la que ha sido redactado el artículo 232.2.d) LGT y el hecho de que no se hubiese suprimido el mismo, pese a las peticiones en este sentido, dan cuenta de la verdadera voluntad legislativa. Se ha querido excluir la legitimación del que asume el pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria en virtud de pacto o contrato para promover el régimen de recursos previstos en la LGT. Todo ello, en consonancia con el artículo 17.5 LGT y el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Es difícil alcanzar otra interpretación,

34 Señalaba MARTÍN QUERALT, J. (2019), que esta reposición que «a posteriori no faculta para recurrir ni en vía económico-administrativa ni, claro está, en vía contenciosa (...) más bien parece una súplica, carente de los hitos procesales que de suyo van asociados a una auténtica reposición. Se produce así una especie de espacio de inmunidad jurisdiccional que difícilmente puede justificarse atendido el concepto que de legitimación formula nuestro Tribunal Constitucional», vid. «Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 47, pp. 3 y 4.

35 Hasta el momento, el Tribunal Supremo no reconoce el deber de notificación al obligado en virtud de pacto o contrato. Así, puede citarse la STS de 25 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3856/1996), que señalaba lo siguiente: «los arrendatarios de bienes inmuebles que contractualmente asumen la obligación de pago de impuestos y aunque con ello puedan tener la condición de interesados no por ello producen la alteración de la relación jurídico-tributaria entre la Hacienda y el titular de los bienes o derechos gravados, sin que hayan de ser notificadas al arrendatario las liquidaciones correspondientes que, en consecuencia, no están en disposición de impugnar, sin perjuicio de los derechos que, en su caso, puedan asistirle, en vía civil, frente al arrendador». Como vemos, no se reconoce el derecho a ser notificado porque, según esta Sentencia, no tiene derecho a impugnar las liquidaciones.

En esta misma línea, podemos citar la STS de 2 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 1735/1996) y la STS de 26 de junio de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3864/1996), las cuales niegan el derecho del obligado por pacto o contrato a ser notificado tomando como argumento de referencia que «el artículo 167 de la Ley General Tributaria, precepto aplicable solamente en el marco de reclamaciones económico-administrativas, significativamente niega legitimación para formularlas a «los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato». En el marco tributario, por todo ello, es incuestionable que un arrendatario no es sujeto pasivo, y en consecuencia no es destinatario de la liquidación de un tributo».

Ahora que la reciente doctrina del Tribunal Supremo establece que los obligados en virtud de pacto o contrato al pago de una cuantía equivalente a la deuda tributaria tienen legitimación para impugnar no solo en vía contencioso-administrativa sino también en vía administrativa, dada la conexidad existente entre instituciones, cabe preguntarse si no debiera notificarse la liquidación al obligado por pacto o contrato. Sería cuanto menos paradójico que se reconozca el derecho a recurrir en vía administrativa, pero no se le notifique el acto administrativo que cabe impugnar. Además, debemos recordar en este punto que la STS 2106/1979, de 26 de noviembre (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), anteriormente mencionada, señalaba que, de admitirse la legitimación, ello podría tener incidencia en el cómputo del plazo de impugnación.

por más que resulte de aplicación el principio *pro actione* en el reconocimiento de la legitimación activa³⁶.

2.2.2. ¿Inconstitucionalidad del artículo 232.2.d) LGT?

El problema no reside en la interpretación de la norma, sino en una eventual inconstitucionalidad de esta. Cabe plantearse, como defiende buena parte de la doctrina, si la exclusión de legitimación que contiene el 232.2.d) LGT vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE³⁷.

Como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 19 de abril de 2004 (Sala Segunda) (Núm. Rec. 2283/2002 y 3822/2002), el derecho a la tutela judicial efectiva puede vulnerarse cuando las normas impongan obs-

36 Entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de julio de 2020 (Pleno) (Núm. Rec. 171/2018), ha señalado que el artículo 24.1 CE «al reconocer el derecho a la tutela judicial efectiva a todas las personas que son titulares de derechos e intereses legítimos, impone a los jueces y tribunales la obligación de interpretar las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa, no solo de manera razonable y razonada, sin sombra de arbitrariedad ni error notorio, sino en sentido amplio y no restrictivo, esto es conforme al principio *pro actione*». Corresponde al Tribunal Constitucional, según esta Sentencia, «controlar que las decisiones judiciales de falta de legitimación tengan base legal y no supongan una interpretación restrictiva de la disposición legal aplicable al caso».

Siendo este el canon de enjuiciamiento, consideramos que una interpretación judicial que considere que los obligados en virtud de pacto o contrato no tienen legitimación para interponer reclamación económico-administrativa no carece de base legal ni supone una interpretación restrictiva de la disposición legal, sino una interpretación literal de la misma.

Cuestión distinta sería si se discutiese sobre la legitimación del tercero que paga espontáneamente por cuenta de otro sin mediar pacto o contrato. Si bien la solución debiera ser la misma desde la óptica de la indisponibilidad de la obligación, el artículo 232 LGT no excluye expresamente la legitimación de estos sujetos para interponer reclamación económico-administrativa por más que el artículo 33 RGR señale que «el tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago». Así pues, en ausencia de exclusión expresa y habida cuenta del «interés legítimo» del tercero, podrían los Tribunales, en aplicación del principio *pro actione*, defender su legitimación para interponer reclamación económico-administrativa. No obstante, reiteramos que carecería de toda lógica alcanzar conclusiones tan dispares, según medie o no pacto o contrato, cuando de lo que se trata es de proteger la obligación tributaria frente a inmisiones ajenas.

37 Según la STC de 29 de noviembre de 2022 (Sala Primera) (Núm. Rec. 3209/2019), «el artículo 24 de la Constitución extiende su ámbito de aplicación a las actuaciones judiciales, a las administrativas sancionadoras, a las que se aplican los principios básicos del ordenamiento penal, y a aquellas otras actuaciones administrativas que impidan el acceso a la jurisdicción».

Precisamente, con fundamento en una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, son numerosos los autores que critican la exclusión de legitimación efectuada por el artículo 232.2.d) LGT, anterior 167 d) LGT 1963.

Según FALCÓN Y TELLÁ, R., al ostentar el obligado por pacto o contrato un «interés legítimo» no puede quedar excluido de la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24 CE y esto podría acontecer si no se reconoce legitimación a estos sujetos para interponer reclamaciones económico-administrativas, que son preceptivas para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Cuestión distinta es la legitimación de estos sujetos para interponer recurso de reposición estatal o autonómico, dado el carácter potestativo de los mismos. A su juicio, «el hecho de que se excluyera la legitimación de los terceros que han asumido contractualmente una obligación no impediría su acceso a la jurisdicción, previa interposición de reclamación económico-administrativa. Pero realmente no hay una decisión del legislador en este sentido, ya que del art. 223 LGT se deduce que la legitimación en la reposición es la misma que en las reclamaciones económico-administrativas. Y tampoco se ve razón alguna para excluir a los terceros que han asumido contractualmente la obligación de pagar una obligación tributaria que la ley establece a cargo de la otra parte del contrato».

táculos para el acceso a la jurisdicción que sean «innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución».

El Tribunal Supremo, en su STS de 13 de mayo de 2010, mencionada anteriormente, consideró que la limitación que contiene el vigente 232.2.d) LGT es razonable y proporcionada a la finalidad de proteger la relación jurídico-tributaria de inmisiones ajenas al ámbito definido legalmente. Se sostuvo entonces que la tutela judicial efectiva del tercero que viese obstaculizado su acceso a la

Defiende este autor que se derogue o se declare inconstitucional el artículo 232.2.d) LGT, pues «no es suficiente forzar el razonamiento para admitir la legitimación de los terceros que han asumido una obligación para recurrir en reposición los tributos locales. Hay que ir al núcleo del problema y reconocer su legitimación para recurrir, en vía administrativa y jurisdiccional, cualquier tributo, estatal, autonómico o local», vid. «Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)», *op.cit.*, p. 2.

Acerca de una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, cabe mencionar también a GARCÍA NOVOA, C., quien señala, a propósito de la LGT 1963, que si bien la «exclusión de la autonomía de la voluntad de una cuestión de orden público, como la determinación de los sujetos de la obligación tributaria responde a la lógica rigidez que debe presidir un derecho tributario material sometido al principio de legalidad (...) esta rigidez no tiene por qué trasladarse al derecho formal y mucho menos erigirse en fundamentadora de un precepto como el artículo 167 d) de la L.G.T. que menoscaba el derecho a la tutela judicial de derechos e intereses legítimos, derecho que en una jurisdicción revisora como la contenciosa ha de extenderse a la vía administrativa». Proponía este autor que «para armonizar la redacción de la LGT con la interpretación favorable a la tutela judicial y administrativa de derechos e intereses, propugnada por el Tribunal Constitucional, convendría recoger como criterio de legitimación, la titularidad de un interés legítimo y suprimir la falta de legitimación de los que asumen obligaciones tributarias mediante contrato, contenida en el artículo 167 d) de la LGT».

Asimismo, este autor señalaba que también debiera reconocerse legitimación al tercero que paga espontáneamente sin que exista pacto o contrato al respecto, pues el hecho de que la normativa contemple que este no puede ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago «no puede esgrimirse para negar, en todo caso, legitimación al tercero para interponer recursos económico-administrativos, porque la verdadera intención del mismo es excluir la subrogación del tercero en la situación del obligado; y es que esta subrogación supondría una mutación en las posiciones jurídicas, inaceptable en una obligación «ex lege», configurada en función de la capacidad contributiva individual (...) Pero el tercero sí puede tener un derecho personal reaccional —que es suyo y no del obligado tributario— desde el momento en que, de la realización de un acto admitido legalmente —pago de una obligación tributaria ajena— se derive la titularidad de un interés legítimo a la remoción de un perjuicio, causado por la indebida aplicación de la norma jurídica», vid. «Reclamaciones económico-administrativas», *op.cit.*, pp. 1834 y 1.841.

También CHECA GONZÁLEZ, C. (2005) critica la limitación que establece el artículo 232.2.d) LGT, vid. «El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales», en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, p. 1063.

En esta misma línea, PEÑA ALONSO, J.L., señala que «la prohibición expresa establecida en el artículo 232.2.d) de la LGT parece inapropiada, además de ineficaz, dada la jurisprudencia de nuestros Tribunales Supremo y Constitucional. Por todo ello, se podía haber aprovechado la nueva Ley para corregir la situación denunciada», vid. «Procedimiento Económico-Administrativo (Recordatorio de las cuestiones pendientes e idoneidad de las reformas incorporadas por la Ley 58/2003)», *Ibidem*, p. 1.135.

En sentido contrario, encontramos a RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J. (2016), quienes señalan que «la obligación tributaria y sus elementos son de configuración exclusivamente legal, de tal forma que los acuerdos o actuaciones de los particulares no pueden afectarla, de ahí que de tales actos privados no pueda devenir derecho alguno en la esfera jurídico-pública, mucho menos la posibilidad de afectar a la relación jurídico-tributaria mediante la impugnación de los actos de aplicación o sancionadores», vid. «Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova, p. 117.

jurisdicción contencioso-administrativa quedaría a salvo al poder acudir este a la jurisdicción civil³⁸.

Coincidimos con esta Sentencia en que la tutela judicial efectiva del obligado en virtud de pacto o contrato se puede y se debe salvaguardar ante el orden jurisdiccional civil. Es más, hemos adelantado ya nuestro parecer contrario al interés legítimo de estos sujetos para actuar en vía contencioso-administrativa. Ahora bien, si nuestros Tribunales interpretan que el obligado en virtud de pacto ostenta dicho interés, no cabe negar su acceso a nuestra jurisdicción y el artículo 232.2.d) constituye un auténtico obstáculo en este sentido, con la consiguiente vulneración del artículo 24 CE.

Si la vía de recursos administrativos es preceptiva para recabar la tutela de los órganos jurisdiccionales, el artículo 232.2.d) LGT impediría, dado el carácter revisor de nuestro orden, que el obligado en virtud de pacto o contrato lograra una satisfacción de sus pretensiones, más allá del mero control de la decisión de inadmisión en vía administrativa por falta de legitimación.

Cierto es que puede tener cabida otra interpretación salvadora de la norma que permita conciliar la indisponibilidad de la obligación y procurar la tutela judicial efectiva ante el orden contencioso-administrativo. Esa solución pasaría por permitir que estos sujetos impugnen directamente la liquidación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

38 Al respecto, vid., también, STS de 1 de julio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3896/1997): «El derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión que reconoce el art. 24.1 de la Constitución se vería vulnerado si a quien asumiese por pacto la obligación de satisfacer tributos, en principio a él ajena, le fuera negada la posibilidad de hacer valer ante los Tribunales los derechos o intereses legítimos derivados de esa asunción y tutelados por la fuerza de ley que a las obligaciones derivadas de los contratos reconoce el art. 1091 del Código Civil. Pero esta situación no ofrece ninguna similitud con la que se produce por consecuencia de la mencionada naturaleza «ex lege» de la obligación tributaria y de la necesidad de reserva de ley para determinar la condición de responsable tributario. Y es que la Administración, pese a la existencia de cualquier pacto «inter privados», deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea sujeto pasivo de acuerdo con la ley y este será el constreñido a su ingreso y al cumplimiento del resto de las prestaciones materiales y formales que integran la obligación tributaria. No podrá, pues, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido tal obligación por convenio con él concertado y, correlativamente, no podrá tampoco ese tercero subrogarse en la posición del sujeto pasivo frente a la Administración. A lo sumo, y en su caso, el tercero podría, en el ámbito de la jurisdicción civil, formular la oportuna reclamación frente al sujeto pasivo con el que hubiere convenido la asunción de contingencias fiscales si es que estimara que dicho sujeto pasivo había pagado a la Administración indebidamente». Igualmente, la STS de 11 de julio de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3539/2007) consideraba que la jurisdicción civil sería la competente para resolver cualquier controversia sobre el pacto. Señalaba dicha Sentencia lo siguiente: «la Administración tributaria deberá seguir exigiendo el tributo a quien sea el sujeto del mismo de acuerdo con el contenido fijado por ésta, sin que se pueda, en ningún caso, alegar o excepcionar que un tercero ha asumido la obligación por acuerdo o pacto con él. Este tercero permanece totalmente ignorado en la aplicación y el desarrollo del tributo, confirmando en la jurisdicción civil las posibles controversias del pacto o convenio».

Igualmente, VAQUERA GARCÍA, A., afirma que «cualquier reclamación o controversia en relación con el pacto o negocio particular, habrá que sustanciarlo ante la jurisdicción civil, que es la competente para conocer de los incumplimientos en el tráfico privado (...) queda suficientemente protegida la tutela judicial efectiva del sujeto que haya celebrado un contrato con otro, sin necesidad de contravenir la disposición del tantas veces aludido art. 17.4 de la LGT», vid. «Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT», *op.cit.*, p. 621.

No olvidamos que es necesario agotar la vía administrativa previa para acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa en la generalidad de las ocasiones, pero también tenemos presente que esta obligatoriedad puede ceder por razones de tutela judicial efectiva como el propio Tribunal Supremo ha reconocido y, en nuestra opinión, este debiera ser uno de esos casos. Máxime si tenemos en cuenta cuál es la finalidad del agotamiento de la vía administrativa.

Para fundamentar nuestra interpretación interesa traer a colación la STS de 21 de mayo de 2018 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 113/2017), en la que se declara que no resulta obligatorio, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, interponer recurso administrativo cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación del tributo, al carecer los órganos revisores en vía administrativa de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tenga competencia para ello³⁹.

Señala dicha Sentencia que este privilegio de la Administración (autotutela reduplicativa) tiene como finalidad que esta reconsidere sus actos y disposiciones, y satisfaga, en su caso, la pretensión del administrado sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa. Apunta además que, si la interposición del recurso administrativo se revelase ineficaz para el éxito de la pretensión, sería una carga desproporcionada, una suerte de peaje para impletrar la tutela judicial en vía contenciosa, que vulneraría el artículo 24.1 CE y el mandato del 106 CE. Así pues, resulta necesario, a su juicio, efectuar una interpretación moderadora del citado privilegio en aras de la tutela judicial efectiva.

Aplicada dicha doctrina al supuesto aquí analizado, concluimos que, si la Administración no está legitimada para atender las pretensiones del obligado al pago en virtud de pacto o contrato, carece de sentido plantear recurso o reclamación en vía administrativa. Nada habrá que reconsiderar ni se podrá satisfacer pretensión alguna.

Si la exigencia de agotamiento de la vía administrativa es ineficaz y, por consiguiente, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, cuando el contribuyente esgrime exclusivamente la inconstitucionalidad de una disposición legal, más aún se sacrificaría dicho derecho si se exige al legitimado en virtud de pacto o contrato que agote la vía administrativa. Como hemos visto, si el artículo 232.2.d) LGT no les reconoce legitimación para interponer reclamación económico-administrativa ni, por ende, recurso de reposición regulado por la LGT, la decisión de inadmisión que se dicte impedirá el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa para examinar el fondo de la cuestión.

No podemos olvidar que, según la STS de 21 de mayo de 2018, anteriormente referenciada, «los recursos administrativos no son un fin en sí mismos, sino un instrumento para la más efectiva y eficaz defensa de los derechos de los administrados frente a las administraciones públicas, su auténtico objetivo». Si este objetivo no se puede cumplir, ¿qué sentido tiene exigir al tercero que agote la vía administrativa? Creemos que lo más razonable sería prescindir de la misma

39 Esta Sentencia es objeto de comentario por MORENO SERRANO, B. (2018), «Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?», *La Administración Práctica*, núm. 8.

en aras de la tutela judicial efectiva y que el que asuma obligaciones en virtud de pacto o contrato pueda recurrir directamente la liquidación ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁴⁰.

Esta solución, que sería satisfactoria para aquellos casos en que el régimen de gestión de los tributos sea el de declaración o en aquellos casos en que exista acto administrativo susceptible de impugnación, no lo es tanto cuando el Ayuntamiento prevea la autoliquidación como forma de gestión de la obligación tributaria y no se haya iniciado procedimiento alguno⁴¹.

En una jurisdicción revisora como la nuestra, es necesario provocar un acto administrativo a efectos de impugnación. El cauce para provocar tal acto administrativo es la rectificación de autoliquidaciones⁴². Ahora bien, cabe preguntarse si el obligado en virtud de pacto tiene legitimación para solicitar la recti-

40 Además de aquellos casos en que se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de una disposición legal, nuestros Tribunales permiten prescindir de la vía previa de recursos administrativos cuando el acto impugnado sea una desestimación presunta por silencio administrativo, ya que «por su propia naturaleza, se trata de una mera ficción de acto que no incorpora información alguna sobre el régimen de recursos» (STS de 7 de marzo de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 3069/2021).

41 Ciertamente es que el ATC de 15 de octubre de 2019 (Núm. Rec. 2056/2019) considera que no es necesario ofrecer una solución homogénea cuando difieren los regímenes de gestión al estar ante situaciones no comparables y no vulnerarse, por ende, el principio de igualdad.

42 La Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 4066/2020), reproducida por la STS 27 de septiembre de 2022 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 6553/2020), ha señalado que este método de gestión no puede suponer una merma de derechos y garantías del contribuyente.

El legislador podría haber obviado este pronunciamiento a la hora de introducir cambios en la rectificación de autoliquidaciones. El artículo 120.4 LGT prevé una nueva figura de «autoliquidación rectificativa» que se aplicará en aquellos tributos cuya norma reguladora lo contemple y que rectificará, completará o modificará la autoliquidación originaria. En definitiva, esta autoliquidación rectificativa sustituirá a la originaria y podrá ser susceptible de comprobación y, en su caso, de sanción.

Se prevé que estas autoliquidaciones rectificativas operen, en un principio, en el IVA, IRPF, IS, Impuestos Especiales e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero según el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Si bien es cierto que en la redacción finalmente aprobada se prevé que «cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», no podemos olvidar que existirán otras discrepancias legítimas en derecho que obligarán a la presentación de una autoliquidación rectificativa con los riesgos que ello conlleva. Así, por ejemplo, cabe pensar en aquel contribuyente que, con el modelo anterior, presentaba una autoliquidación aplicando el criterio expuesto por la DGT en sus consultas en aras de evitar una sanción y, a posteriori, rectificaba la autoliquidación haciendo valer una interpretación discordante. Este contribuyente tendría que presentar ahora, en los tributos mencionados anteriormente, una autoliquidación rectificativa. Precisamente, es aquí donde advertimos una merma de garantías, que el Tribunal Constitucional rechaza, para los obligados de aquellos tributos que se

ficación de una autoliquidación que, de acuerdo con la estricta legalidad, debiera haber presentado otro sujeto, el determinado por la normativa.

3. Legitimación del obligado en virtud de pacto o contrato para rectificar autoliquidaciones

El artículo 120.3 LGT establece que «cuando un *obligado tributario* considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos⁴³, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente».

Huelga decir que el obligado en virtud de pacto o contrato no es obligado tributario. Ahora bien, la pregunta que debemos hacernos es si «el interés legítimo» de ese sujeto, incuestionable según nuestros Tribunales, le legitima para rectificar una autoliquidación en relación con una obligación tributaria ajena.

No es la primera vez que el Tribunal Supremo, con apoyo en el «interés legítimo», realiza una interpretación contraria al tenor literal de la normativa. Así, cabe citar la STS de 9 de enero de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 210/2004), que reconoce la legitimación para solicitar la

gestionan mediante autoliquidación. No podrán ahora rectificar sus errores o discrepar de su propia interpretación sin riesgo de ser sancionados salvo que la alegación se base en una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación de otra de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la UE o de un Tratado o Convenio internacional.

Coincidimos con GARCÍA NOVOA, C. (2023) cuando, a propósito de la redacción del Proyecto de Real Decreto que ahora se aprueba, que no preveía dicha salvedad, señalaba que las autoliquidaciones rectificativas permiten neutralizar el artículo 120.3 LGT, «un precepto que resulta fundamental para equilibrar las posiciones jurídicas entre obligado y Administración en un sistema basado en las autoliquidaciones». Igualmente, suscribimos sus palabras cuando afirma que «experimentos como la suplantación de la vía del 120.3 de la Ley General Tributaria por las autoliquidaciones rectificativas (...) alejan el sistema de aplicación de los impuestos de cualquier atisbo de relación cooperativa», vid. Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 julio 2023). Dirección URL: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria>.

43 Al respecto, señalaba CAYÓN GALIARDO, A. (2007), que «la legitimación para instar el procedimiento viene dada por dos exigencias: la condición de «obligado tributario» —lo que debe entenderse en relación con la obligación tributaria de que se trate— y «el perjuicio a sus intereses legítimos», vid. «La rectificación de las autoliquidaciones», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76, p. 13.

Esta última exigencia no estuvo exenta de polémica. La DGT en su CV 1646-2005, de 29 de julio, señalaba que el perjuicio debía ser un daño económico directo al interesado derivado de la autoliquidación y no un daño a terceros.

Sin embargo, CAYÓN GALIARDO, A., defendía que «la interpretación que debía hacerse del concepto «perjuicio de intereses legítimos» no podía ser tan restrictiva ni literal (...) ni debe reducirse la idea de perjuicio al daño económico, sino a una desventaja de cualquier naturaleza, ni la idea de su interés legítimo debe tener una acepción tan restrictiva, sino todo lo contrario, pues su empleo se justifica en el deseo de ampliar la legitimación de quien acciona más allá de un interés directo y también de un interés subjetivo», vid. *Ibidem*, p. 14.

Coincidimos con este autor en que el concepto de interés legítimo debe interpretarse en sentido amplio. No obstante, lo que parece indiscutible dado el tenor literal de la norma es que únicamente pueden rectificar autoliquidaciones los obligados tributarios y el tercero que paga en virtud de pacto o contrato no tiene tal condición.

En línea con la interpretación restrictiva de la DGT, cabe citar a MARTÍN LÓPEZ, J. (2011), *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel, p. 60.

devolución de ingresos indebidos a los obligados a soportar la repercusión a pesar de que la normativa no lo contemplaba por aquel entonces⁴⁴.

Señaló nuestro Alto Tribunal que «no deja de ser contradictorio que quien puede interponer una reclamación económico-administrativa, por ostentar la condición de interesado y, sobre todo, a quien se le reconoce el derecho a la devolución de las cuotas repercutidas, declaradas excesivas, no pueda solicitar su devolución, a lo que ha de añadirse que el concepto de «interés legítimo» tiene raíz constitucional como base de legitimación (artículo 24 CE) y que, como se ha dicho por esta Sala en ocasiones anteriores, no puede quedar limitado exclusivamente a las fases de amparo constitucional (artículo 162.1.b) de la Constitución) o del recurso contencioso-administrativo (...) sino que es aplicable también a la vía administrativa previa, que es presupuesto «sine qua non» de la jurisdiccional y, en su caso, de la constitucional, pues, de no aceptarse dicho criterio amplio y extensivo, la restrictiva interpretación de la legitimación en vía administrativa, ante la que se recaba la inicial tutela general de las expectativas individuales, haría inoperante e impediría la amplitud de la legitimación activa con la que el artículo 24.1. de la Constitución ha configurado la defensa de las mismas, tanto por medio del recurso de amparo constitucional, como del recurso contencioso-administrativo en general»⁴⁵.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2309/2021) seguirá esta misma senda de legitimación expansiva y reconocerá, con fundamento en el interés legítimo y en la conexidad entre la legitimación jurisdiccional y administrativa, el derecho del obligado en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de autoliquidaciones en contra del tenor literal de la norma. No obstante, para ello ha de salvar una diferencia abismal que no existía en el caso analizado anteriormente, y es que, si bien la obligación de soportar repercusiones deriva de la normativa tributaria, no sucede lo mismo en el caso de los pactos de asunción de tributos.

En el caso de autos, se había pactado en escritura pública que el comprador de una serie de inmuebles se haría cargo del pago de la deuda derivada del IIVTNU. El adquirente presentó las autoliquidaciones correspondientes y, con posterioridad, solicitó la rectificación de dichas autoliquidaciones dado que no

44 El RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, preveía en su artículo 1 que «1. Los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias».

No obstante, se daba la paradoja de que el artículo 9.2, tercer párrafo, del mencionado Real Decreto preveía que las cuotas repercutidas se devolverían a la persona o entidad que haya soportado la devolución. Así pues, se reconocía a los obligados a soportar la repercusión el derecho a la devolución, pero no a su solicitud.

45 Asimismo, declaró el Tribunal Supremo en esta Sentencia que otra solución, que pasaría por obligar al repercutido a acudir a la jurisdicción civil, supondría facilitar la prescripción del derecho a reclamar y contribuiría al deterioro de la imagen de la Administración de Justicia si el citado orden no se declarase finalmente competente.

En este sentido, vid. también, entre otras, STS de 19 de noviembre de 1993, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 2599/1989) y STS de 8 de abril de 1994 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 62/1992).

se había puesto de manifiesto un incremento de valor con ocasión de la transmisión de las propiedades.

Según nuestro Alto Tribunal, el adquirente tiene legitimación para efectuar tal solicitud de rectificación dado que, si se ha reconocido legitimación al adquirente para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa en su condición de titular de un interés legítimo, debemos reconocer la legitimación en vía administrativa dado su carácter previo. A su juicio, considerar, como hace la sentencia recurrida, que la legitimación administrativa y jurisdiccional son instituciones inconexas da lugar a situaciones paradójicas.

De aceptarse esa interpretación, entiende el Tribunal Supremo que el adquirente podría acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, donde, a su juicio, es indiscutible su interés legítimo en que se devuelva la cantidad satisfecha por un tributo cuya regulación fue declarada inconstitucional por STC 182/2021, de 26 de octubre, pero no podría plantear dicha solicitud en vía administrativa. Según sus palabras, sería esta una antinomia que «no parece que pueda ser admisible ni es lógica».

Además, señala que, si aceptásemos la falta de conexión entre la legitimación administrativa y jurisdiccional, el adquirente debería acudir a la Administración municipal para que esta le denegase su legitimación en vía administrativa y, con posterioridad, recurrir en vía contencioso-administrativa.

Según su parecer, estos sujetos que «no son obligados tributarios *stricto sensu* ni sujetos infractores no pueden ver cegada su vía de acceso al examen y eventual satisfacción de sus intereses legítimos, máxime a la vista de que se ha abonado una cantidad recibida en concepto de impuesto luego declarado inexistente, cuya percepción genera un enriquecimiento injusto».

No podemos dejar de criticar la doctrina que se establece en esta Sentencia, máxime cuando no estamos ante un pronunciamiento aislado. La STS de 28 de marzo de 2023 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (Núm. Rec. 8419/2021), había reconocido ya el derecho del obligado al pago en virtud de pacto o contrato a solicitar la rectificación de la autoliquidación, aunque, en este caso, la propia Administración le había otorgado previamente a dicho sujeto legitimación para solicitar el fraccionamiento del pago.

El Tribunal Supremo vacía de contenido el artículo 17.5 LGT y, consiguientemente, el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Basa su argumentación en que resultaría paradójico que se reconociese la legitimación jurisdiccional de aquel, en virtud de lo dispuesto en el artículo 19 LJCA, y no así la administrativa. Sin embargo, obvia la eventual existencia de intereses contrapuestos con el obligado tributario y no hace mención alguna de los múltiples obstáculos legales que impiden reconocer la legitimación del obligado en virtud de pacto para rectificar las autoliquidaciones.

Entre dichos obstáculos legales cabe mencionar el propio artículo 17.5 LGT, pero también en la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones encontramos impedimentos. El artículo 120.3 LGT, anteriormente referenciado, únicamente reconoce legitimación para instar la rectificación de la autoliquidación a los obligados tributarios y, pese a lo genérico del

concepto, solo la ley otorga tal condición. En esta misma línea, encontramos el artículo 126 RGGI, que realiza continuas alusiones al obligado tributario, en línea con lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT.

Referido a la devolución de ingresos indebidos, también el artículo 14.2 RGRVA reconoce la legitimación para solicitar y obtener la misma al obligado tributario, sin alusión alguna al obligado en virtud de pacto o contrato, como es lógico, por otra parte, dado que el principio de indisponibilidad se proyecta sobre la normativa tributaria examinada⁴⁶.

Es la atribución de la condición de obligado tributario lo que legitima para rectificar la autoliquidación y esta no la ostenta el obligado en virtud de pacto o contrato. Cuestión distinta sería si se otorgase legalmente la condición de sustituto al tercero que se obliga a pagar por pacto o contrato⁴⁷.

46 Acerca de la solicitud de devoluciones de ingresos indebidos por obligados en virtud de pacto o contrato, señala SERRANO ANTÓN, F. (2022) lo siguiente: «Parece que la alteración de los elementos sustantivos de un tributo no podría realizarse por pactos o convenios entre particulares, por lo que dudamos que estén legitimados para solicitar la devolución de ingresos», vid. «Una vuelta de tuerca a la devolución del ICIO: la devolución en virtud de pacto o contrato, legitimidad y paralelismo con el IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 155, p. 63.

En sentido contrario, CHICO DE LA CÁMARA, P. y SILVA GARCÍA, D. (2021) consideran que «el art. 17.5 LGT resulta claro al no vincular a la Administración Tributaria respecto de los pactos privados a los que lleguen las partes, pero esto no empecé a que un tercero una vez que puede asumir obligaciones materiales de conformidad con el art. 33.1 RGR, también pueda ostentar derechos derivados del cumplimiento de esa obligación, como son los de impugnar dicho pago, y solicitar en su caso la devolución de ingresos indebidos». Según estos autores, «la restricción tanto en vía administrativa como jurisdiccional para la defensa de sus intereses constituye una palmaria vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.2 CE», vid. «La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales», *Tributos Locales*, núm. 149, pp. 71 y 72.

47 No sería la primera vez que el legislador adoptase medidas en dicho sentido. El artículo 354.1.c) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, en su redacción originaria, otorgaba la condición de contribuyente del IIVTNU al transmitente cuando se trataba de transmisiones onerosas. No obstante, dotaba al adquirente de la condición de sustituto, salvo en aquellos casos en que este fuese una de las personas o entidades que disfrutasen de exención subjetiva.

Es la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, la que despoja al adquirente de la condición de sustituto y prevé únicamente que el transmitente sea el contribuyente a efectos de IIVTNU en transmisiones onerosas. Esta supresión no estuvo exenta de polémica durante la tramitación parlamentaria de la norma por los problemas que entrañaba a efectos de legitimación que el adquirente dejase de ser obligado tributario, cuando la práctica evidenciaba que este se haría cargo del tributo por disposición contractual en numerosas ocasiones. En este sentido, incluso, se presentó una enmienda al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas locales para otorgar la condición de sujeto pasivo al adquirente en las compraventas en las que se pactase que este se haría cargo del impuesto. En concreto, la Enmienda núm. 21 al artículo 108, apartado b) del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales proponía añadir lo siguiente: «En el caso de que se haya pactado por los interesados que todos los impuestos aplicables por razón de la transmisión son de cuenta y cargo del adquirente, o se haga dicha declaración de manera específica para este impuesto, el sujeto pasivo será el adquirente». La justificación ofrecida para tal adición descansa en la necesidad de «ajustar a la ley lo que es práctica ya generalizada».

Somos conscientes de que esta solución no está exenta de polémica, pues como señala IBÁÑEZ GARCÍA, I., «la figura de la sustitución no puede basarse en un capricho arbitrario –y buscando la comodidad– del legislador –y por tanto inconstitucional–, sino que debe estar fundamentada en necesidades objetivas para la aplicación del tributo. O sea, que sin la existencia del sustituto el tributo fuera de difícil o imposible aplicación», vid. «Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil», *op.cit.*, p. 6.

La argumentación complementaria que ofrece el Tribunal Supremo sobre el enriquecimiento injusto tampoco permite, a nuestro juicio, obviar las trabas legales existentes. Por más criticable que resulte la imposibilidad de devolución de lo ingresado indebidamente cuando existen declaraciones de inconstitucionalidad, ello no permite inferir el derecho a la rectificación de autoliquidaciones por el tercero que asumió su obligación en virtud de pacto o contrato.

En nuestra opinión, la LGT no reconoce legitimación al obligado en virtud de pacto para rectificar autoliquidaciones ni puede hacerlo porque se estaría dando virtualidad al pacto entre particulares. No estamos ante un obligado tributario, estamos ante un obligado civil.

4. Una propuesta de *lege ferenda*: acción de reconocimiento de derechos e intereses legítimos

Hemos adelantado ya nuestras reticencias sobre la legitimación de los obligados en virtud de pacto o contrato para actuar en el orden contencioso-administrativo. Ahora bien, insistimos en que, si nuestros Tribunales reconocen dicha legitimación, debemos garantizar su derecho a la tutela judicial efectiva ante este orden.

Coincidimos con el Tribunal Supremo en que difícilmente se puede garantizar la tutela judicial efectiva ante una jurisdicción contencioso-administrativa revisora si no se amplía la legitimación de estos sujetos en la vía administrativa. No en vano, se exige un acto administrativo previo que someter a control. Ahora bien, reconocer la legitimación de estos sujetos en vía administrativa supone transgredir el principio de indisponibilidad de la relación jurídico-tributaria, que ha de permanecer incólume frente a inmisiones ajenas.

Según nuestra opinión, debemos hallar una fórmula que permita conciliar el mandato del artículo 17.5 LGT con la tutela judicial efectiva que nuestros Tribunales reconocen al obligado en virtud de pacto en el orden contencioso-administrativo.

En este sentido, resulta necesario que el legislador siga dando pasos hacia la plena jurisdicción contencioso-administrativa. Así pues, consideramos oportuno que junto al contencioso de anulación se articulen acciones de reconocimiento de derechos o intereses legítimos que puedan ejercitarse directamente sin necesidad de obtener un acto administrativo previo.

Así sucede en países como Portugal, en cuya Constitución (art. 268.4) «se garantiza a los administrados la tutela jurisdiccional efectiva de sus derechos e intereses legalmente protegidos, incluyendo, entre otros, el reconocimiento de esos derechos o intereses, la impugnación de cualquier acto administrativo lesivo, cualquiera que sea su forma, la práctica de actos administrativos legalmente debidos y la adopción de medidas cautelares adecuadas»⁴⁸.

48 Puede consultarse la siguiente Dirección URL: https://pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=4A0268&nid=4&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=#artigo

Por lo que aquí interesa, el artículo 145.1º del Código de Procedimiento y Proceso Tributario portugués cumple con dicho mandato constitucional y prevé una acción para obtener el reconocimiento de un derecho o un interés legalmente protegido en materia tributaria que puede ser ejercitada por quien invoque la titularidad del derecho o interés a reconocer.

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo Administrativo portugués de 3 de junio de 2020 (Sala de lo Contencioso-Tributario) (Proceso 0204/17.7BECTB 01467/17), esta acción cabe cuando no exista un acto administrativo previo, aunque, curiosamente, también se ha admitido en aquellos casos en que «a pesar de existir un acto de la administración tributaria impugnabile, el interesado pretenda una decisión judicial que vincule a la Administración tributaria no solo en lo relativo a ese determinado acto ya practicado, sino también a futuro, en lo que respecta a situaciones idénticas que se generen entre el interesado y la Administración tributaria si se mantienen los mismos presupuestos fácticos y jurídicos»⁴⁹.

Si bien en el país luso la acción de reconocimiento de un derecho o interés legalmente protegido no puede ser ejercitada por los obligados en virtud de pacto o contrato, por carecer estos de interés legítimo para actuar en el orden contencioso-administrativo, consideramos que sí puede tener cabida en nuestro ordenamiento dada la postura de nuestros Tribunales. En caso de implantarse dicha medida, el obligado por pacto o contrato podría acudir directamente al orden contencioso-administrativo para defender sus derechos sin necesidad de recabar la tutela de la Administración para la cual no es más que un extraño.

5. Conclusiones

El artículo 19 LJCA reconoce legitimación para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa a aquellos sujetos que tengan un «interés legítimo». Nuestros Tribunales consideran que el obligado en virtud de pacto o contrato ostenta el mismo y ello hace que, dado el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, extiendan su legitimación a la vía administrativa por razones de tutela judicial efectiva.

49 Al respecto, vid. ALCÂNTARA MARTINS, J. (2014), quien además señala que esta acción de reconocimiento de un derecho o interés legítimo en materia tributaria tiene un carácter residual. En otras palabras, «debe ser ejercitada cuando no exista una medida procesal más adecuada para asegurar la tutela plena y efectiva de derechos e intereses del contribuyente». Asimismo, haciéndose eco de la doctrina del Tribunal Supremo Administrativo, manifiesta que «no es el medio más adecuado para asegurar la tutela si el contribuyente dejó precluir el derecho de acceso a otras garantías previstas en el contencioso-tributario (...) Sin embargo, no puede negarse la posibilidad de usar esta acción en aquellos casos en que para obtener alguno o algunos de los efectos pretendidos por el interesado esta acción permitiese una más efectiva tutela del derecho o interés en causa, particularmente un efecto jurídico que no puede ser obtenido por otros medios o de una manera más rápida o duradera (...)», «As garantias processuais dos contribuintes», en RICARDO CATARINO, J., BRANCO GUIMARÃES, V. (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Vol. I. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 3ª Ed., Almedina, p. 540-542.

Sobre el ejercicio de esta acción, puede consultarse también FREITAS DA ROCHA, J. (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Ed., Coimbra Editora, pp. 248 y 249.

Otorgar legitimación en vía administrativa a estos sujetos supone obviar la existencia de múltiples obstáculos legales y una inequívoca voluntad legislativa de mantener al obligado en virtud de pacto alejado de la relación jurídico-tributaria.

No compartimos que, con la vigente redacción del artículo 232.2.d) LGT, pueda reconocerse legitimación al obligado por pacto o contrato para recurrir en vía económico-administrativa o interponer recurso de reposición regulado por la LGT. Ahora bien, si se considera que estos sujetos tienen legitimación para actuar ante la jurisdicción contencioso-administrativa y el agotamiento de la vía administrativa es condición *sine qua non* para acudir a la misma, debemos reconocer que dicho precepto podría vulnerar el artículo 24 CE al obstaculizar el acceso a la misma.

Solo si defendiésemos que en estos casos puede prescindirse de esta vía económico-administrativa por falta de legitimación y permitiésemos al obligado en virtud de pacto o contrato recurrir directamente el acto administrativo ante la jurisdicción contencioso-administrativa se salvaría este obstáculo.

Tampoco entendemos que el que asume obligaciones tributarias por pacto o contrato pueda solicitar la rectificación de la autoliquidación. Los obstáculos legales existentes y el principio de indisponibilidad lo impiden, así como el hecho de que, en determinadas circunstancias, podría haber intereses contrapuestos con el obligado tributario.

Una vez más, se evidencian las disfunciones de una jurisdicción revisora que no dispensa una tutela judicial efectiva sin un acto administrativo previo a diferencia de lo que sucede en otros países de nuestro entorno. Una apuesta por una jurisdicción plena, con el establecimiento de acciones de reconocimiento de derechos e intereses legítimos, permitiría a los obligados en virtud de pacto o contrato defender en el orden contencioso-administrativo sus derechos sin necesidad de un acto administrativo previo y, por tanto, sin afectar al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Ahora bien, debemos preguntarnos si el obligado en virtud de pacto o contrato tiene un auténtico interés legítimo que deba ser tutelado por el orden contencioso-administrativo. No debemos afanarnos en sortear los obstáculos legales que impiden alcanzar su tutela ante esta jurisdicción cuando el origen del problema está precisamente en esa atribución de competencia.

6. Bibliografía

ALCÂNTARA MARTINS, J. (2014), «As garantias processuais dos contribuintes», en RICARDO CATARINO, J., BRANCO GUIMARÃES, V. (Coord.), *Lições de Fiscalidade*, Vol. I. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 3ª Ed., Almedina.

ARIAS ABELLÁN, M.D. (1991), «La indisponibilidad de la obligación tributaria: Análisis del artículo 36 de la L.G.T.», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales.

CALANCHA MARZANA, F. (2003), «La legitimación procesal de quien asume obligaciones tributarias por pacto a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Julio de 2002 (RJ 2002, 7509)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 10.

CAYÓN GALIARDO, A. (2007), «La rectificación de las autoliquidaciones», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 76.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2005), «El recurso de reposición contra los actos tributarios y los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales», en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y SILVA GARCÍA, D. (2021), «La legitimación de un tercero obligado por un pacto de derecho privado para reclamar la devolución de ingresos indebidos de tributos locales», *Tributos Locales*, núm. 149.

FALCÓN Y TELLA, R. (2017), «Legitimación para recurrir la liquidación del tercero que asume contractualmente una obligación tributaria (Res. DGT 2 marzo 2017)», *Quincena Fiscal*, núm. 13.

FREITAS DA ROCHA, J. (2014), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Ed., Coimbra Editora.

GARCÍA NOVOA, C. (1991), «Reclamaciones económico-administrativas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol.II, Instituto de Estudios Fiscales.

– (2023) Autoliquidaciones rectificativas. La neutralización del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria* (25 julio 2023). Dirección URL: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/autoliquidaciones-rectificativas-la-neutralizacion-del-articulo-120-3-de-la-ley-general-tributaria>.

IBÁÑEZ GARCÍA, I. (1993), «La necesaria reforma del artículo 36 de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 24.

– (1994) «Las donaciones libres de impuestos. Doctrina del TEAC», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Tomo III.

– (1997) «La STS 22 abril 1997 y los pactos de asunción de impuestos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol.II.

– (2008) «Notas sobre la obligación tributaria y la jurisdicción civil», *Actualidad Administrativa*, núm. 17.

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

MARTÍN QUERALT, J. (2019), «Asunción de tributos mediante pacto y tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 47.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. (2004), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15ª Ed., Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. y ORÓN MORATAL, G. (2023), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 34ª Ed., Tecnos.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (1995), «Comentarios de Jurisprudencia», *Revista Impuestos*, Tomo I.

MORENO SERRANO, B. (2020), «Tributos locales.- Legitimación para recurrir tributos locales.- Recursos.- Legitimación activa», *La Administración Práctica*, núm. 2.

– (2018) «Procedimiento administrativo. Recurso contencioso-administrativo contra el IIVTNU: ¿es necesario agotar la vía administrativa?», *La Administración Práctica*, núm. 8.

PEÑA ALONSO, J.L. (2005), «Procedimiento Económico-Administrativo (Recordatorio de las cuestiones pendientes e idoneidad de las reformas incorporadas por la Ley 58/2003)», en MARTÍN DÉGANO, I., MENÉNDEZ GARCÍA, G. y VAQUERA GARCÍA, A. (Coord.), *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2008), «Acerca de la legitimación del tercero que asume el pago de un tributo por un pacto privado para interponer el recurso contencioso-administrativo en los tributos locales con recurso de reposición obligatorio: Comentario al Auto del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018», *Hacienda Canaria*, núm. 49.

SERRANO ANTÓN, F. (2022), «Una vuelta de tuerca a la devolución del ICIO: la devolución en virtud de pacto o contrato, legitimidad y paralelismo con el IIVTNU», *Tributos Locales*, núm. 155.

SIMÓN ACOSTA, E., CHECA GONZÁLEZ, C., GONZÁLEZ GARCÍA, E., LOZANO SERRANO, C. (1998), «Indisponibilidad de la posición del contribuyente: pactos entre particulares sobre obligaciones tributarias», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1.

RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J. (2016), «Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica», en CHICO DE LA CÁMARA, P. y GALÁN RUIZ, J. (Dir.), *La revisión de actos en materia tributaria*, Lex Nova.

VAQUERA GARCÍA, A. (2010), «Los pactos y convenios entre particulares y sus efectos tributarios: art. 17.4 LGT», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., COLLADO YURRITA, M.A., y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Aranzadi.

REFLEXIONES SOBRE LA REVOCACIÓN TRIBUTARIA, A LA LUZ DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Marco Antonio Rodrigo Ruiz

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF y abogado

(España)

Title

Deep thoughts on tax revocation in light of recent Supreme Court case law

Resumen

Recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la revocación tributaria, como cauce para devolver ingresos indebidos, han reactivado la atención sobre este polémico procedimiento del art. 219 LGT. En el estudio se realiza un análisis pormenorizado y crítico de esa jurisprudencia y, al hilo de ella, se reflexiona sobre la dimensión y alcance de la revocación tributaria, concluyéndose que, por razones de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, ha de servir para la anulación generalizada de cualquier acto firme lesivo basado en una norma inconstitucional y/o nula, o en una interpretación de la ley contraria a la que finalmente prospere.

Palabras clave

revocación tributaria; devolución de ingresos indebidos; revisión de actos firmes; legalidad tributaria; seguridad jurídica; potestades discrecionales y regladas; jurisprudencia fiscal

Abstract

Recent sentences of the Spanish Supreme Court on tax revocation, as a channel to return undue income, have reactivated the attention on this controversial procedure regulated in art. 219 LGT. In this study, after carrying out a detailed and critical analysis of this case law, some conclusions are made on the dimension and scope of tax revocation, concluding that, for reasons of tax legality and legal certainty, it must serve for the generalized annulment of any firm harmful act based on an unconstitutional and/or null rule, or on an interpretation of the law contrary to the one that finally prospers.

Keywords

tax revocation; refund of undue income; review of final acts; tax legality; legal certainty; discretionary and regulated powers; tax jurisprudence.

Fecha de recepción: 16-10-2023/Fecha de aceptación: 21-12-2023/Fecha de revisión: 19-02-2024

Cómo referenciar: Rodrigo Ruiz, M.A. (2024). Reflexiones sobre la revocación tributaria, a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. *Revista Técnica Tributaria* (144), 201-253

SUMARIO

1. Introducción
2. Identificación de los problemas jurídicos abordados por el Tribunal Supremo
3. Cuestiones procesales de relevancia
 - 3.1. El intento de avocar al Pleno de la Sala la resolución de los recursos
 - 3.2. Forma en que se fija la doctrina sentada por las SSTs 154/2022, 178/2022 y 179/2022
 - 3.3. Doctrina de la STS 154/2022 sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto
4. Identificación de las bases jurídicas que sustentan la doctrina jurisprudencial sentada
 - 4.1. Los antecedentes legales del actual procedimiento de revocación regulado en el art. 219 LGT
 - 4.2. La reciente jurisprudencia sobre la revisión de actos nulos de pleno derecho relativa a liquidaciones giradas en virtud de una disposición declarada inconstitucional y nula
 - 4.3. La apelación a la seguridad jurídica
5. Análisis de la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo
 - 5.1. Doctrina sobre aspectos procedimentales
 - 5.2. Resoluciones de fondo de las sentencias examinadas
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

El papel que corresponde desempeñar a la revocación en el ámbito tributario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 219 de la LGT, es una cuestión que dista de ser pacífica. El Tribunal Supremo ha dictado en 2022 tres importantes sentencias relativas a solicitudes de devolución de ingresos tributarios indebidos por el cauce del procedimiento de revocación, al que se refiere el artículo 221.3 de la LGT. Se trata de las SSTS 154/2022, de 9 de febrero (cas. 126/2019 –ponente D. Jose Antonio Montero Fernández–), 178/2022, de 14 de febrero (cas. 442/2019 –ponente D. Francisco José Navarro Sanchis–), que en esencia viene a reproducir la anterior, y 279/2022, de 4 de marzo (cas. 7052/2019 –ponente D. Rafael Fernandez Valverde–). En las dos primeras se sustancian recursos de casación contra sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo n^{os} 3 y 6 de Valencia que, a raíz de la STC 59/2017, de 11 de mayo, por la que se declararon inconstitucionales y nulos determinados preceptos del Impuesto municipal de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante IIVTNU), habían estimado las demandas interpuestas por particulares y reconocían el derecho a la devolución de ingresos solicitada, con motivo de liquidaciones de dicho tributo local, ya firmes, mediante las que se sometían a gravamen operaciones de transmisión en las que no existía incremento, sino minoración del valor del terreno. En la tercera resolución del Tribunal Supremo se resuelve un recurso de casación frente a la sentencia del TSJ de Aragón 410/2019, de 19 de junio, dictada en apelación, y relativa a una solicitud de devolución de ingresos indebidos que se formuló tras el pago al Ayuntamiento de Zaragoza de una liquidación, también firme, en concepto de Impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO).

El Alto Tribunal sienta jurisprudencia mediante la que, sin perjuicio de alguna otra cuestión que en su momento se expondrá, vierte cuatro importantes declaraciones: en primer lugar, las tres resoluciones coinciden en señalar que los interesados poseen acción subjetiva para solicitar el inicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el supuesto previsto en el artículo 221.3 LGT, esto es, cuando el ingreso deriva de un acto firme y debe acudir a un procedimiento de revocación, *«sin que pueda escudarse la Administración para no iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación»*; en segundo lugar, todas las sentencias fijan la doctrina de que la resolución, expresa o por silencio, que derive de esa solicitud de devolución es susceptible de ser impugnada, y, si el órgano judicial dispone de los datos necesarios, *«tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación»*; en tercer lugar, las SSTS 154/2022 y 178/2022 concluyen que la declaración de inconstitucionalidad dictada por la STC 59/2017 no implica que los actos de liquidación del IIVTNU girados al amparo de la norma declarada inconstitucional incurran en infracción manifiesta de la ley, por lo que no se cumple el supuesto específico establecido al respecto en el art. 219 LGT y debe desestimarse y declararse improcedente la

devolución solicitada; y, en cuarto lugar, la STS 279/2022 decide que la anulación por el Tribunal Supremo de la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre (STS de 19 de noviembre de 2014, que confirma una anterior de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013), disposición que, según el Alto Tribunal «*había constituido el fundamento de la liquidación*» girada por el Ayuntamiento de Zaragoza, tiene la consideración de circunstancia sobrevenida y justifica la revocación de dicho acto liquidatorio y la devolución de la deuda tributaria satisfecha.

El presente estudio tiene por objeto analizar estas importantes sentencias y, al hilo de las mismas, valorar la posición que éstas confieren tanto a la devolución de ingresos indebidos que se canaliza por el cauce del artículo 221.3 de la LGT, como al procedimiento de revocación del artículo 219 de la LGT. En este sentido, puede decirse que las tres resoluciones conforman una doctrina unitaria común –con los matices que se dirán– sobre la devolución de ingresos a través del procedimiento de revocación. No en vano la votación y fallo de los respectivos recursos se produjo en la misma sesión del día 1 de febrero de 2022 (aunque la deliberación de la STS 279/2022 se prolongó hasta el 1 de marzo de 2022), y fueron los mismos cinco magistrados los que compusieron la Sala y Sección en todos los pronunciamientos, lo que lleva a suponer que necesariamente debieron de ponderar de forma conjunta las tres decisiones adoptadas. A la vista de ello, es necesario reflexionar también –este es el propósito central del trabajo– tanto sobre el papel que se le concede judicialmente a esta figura de la revocación, como respecto al que debiera atribuírsele en nuestro ordenamiento tributario.

Cabe advertir que el análisis de tales sentencias y, al hilo de las mismas, de las cuestiones que se suscitan sobre la devolución de ingresos indebidos a través de la revocación, se encuentra vinculado, como a lo largo del presente estudio se pondrá de manifiesto, con otros trascendentes aspectos del ordenamiento tributario. Aunque muchos de ellos son susceptibles –e incluso requerirían– un tratamiento más profundo (que no descarto abordar en posteriores comentarios), se hará tan solo una somera referencia a los mismos, al objeto de no desviar la atención en exceso sobre las cuestiones en las que se pretende focalizar la atención, y de no rebasar tampoco de largo la dimensión razonable a la que este comentario debe ajustarse.

Por último, resta decir en este apartado introductorio que, como no podía ser de otra manera, las consideraciones subsiguientes son deudas en buena medida del amplio bagaje doctrinal existente sobre la revocación tributaria, entre el que se encuentran los estudios clásicos sobre la materia y también los más recientes, surgidos a raíz de estas últimas sentencias, ya sean comentarios inmediatos a las mismas (como, entre otros, el del profesor Cesar García Novoa) o análisis posteriores de mayor amplitud (entre los que merece citarse el del profesor Carlos Palao Taboada). No es mi propósito, sin embargo, realizar una exégesis de dichos estudios ni, mucho menos, entrar en ningún tipo de polémica con sus autores, pese a que, como se verá, sostengo un criterio distinto, en ciertos aspectos, al que se expresa en alguno de estos trabajos.

2. Identificación de los problemas jurídicos abordados por el Tribunal Supremo

A efectos de delimitar con la mayor precisión los términos del debate jurídico sobre el que se pronuncia el Tribunal Supremo y, sobre todo, el alcance de la jurisprudencia sentada en las sentencias objeto de comentario, es importante partir de las cuestiones que, según los respectivos autos de admisión de los tres recursos, presentan interés casacional objetivo. La primera cuestión con interés casacional, común a las tres sentencias, consiste en:

«Determinar, interpretando conjuntamente los artículos 219 de la Ley General Tributaria y 38 y 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (la STS 279/2022 sustituye esta referencia a los arts. de la LOTC por la mención a los arts. 72.2 y 73 de la LJCA), si el órgano puede sustituir a la Administración competente, en sentencia, acordando la procedencia de una solicitud de revocación –y accediendo a esta–, presentada por un particular contra un acto de aplicación de un tributo, o si, por el contrario, debe limitarse, caso de considerar disconforme a derecho la decisión recurrida, a ordenar la tramitación del procedimiento al órgano competente por ser atribución exclusiva de la administración la incoación y la decisión del procedimiento de revocación»¹

Además, las SSTs 154/2022 y 178/2022 incluyen una segunda cuestión con interés casacional, del siguiente tenor:

«Si para reconocer ese derecho puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional (sic), haciendo así derivar efectos extunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas.»

Por su parte, la STS 279/2022 incorpora, en sustitución de ese segundo asunto planteado en las dos resoluciones precedentes, una última cuestión, dirigida a:

«Determinar si la anulación sobrevenida, por sentencia, de la norma que ampara la exacción constituye un motivo válido para acceder a la revocación de una liquidación firme ex artículo 219 de la Ley General Tributaria.»

De otro lado, los mencionados autos de admisión señalaron que las normas jurídicas que, en principio, iban a ser objeto de interpretación eran las siguientes: art. 219 LGT, arts. 38 y 40 LOTC (en la sentencia 279/2022 no se mencionan, por ser ajenos al debate litigioso, esos preceptos de la LOTC), arts. 72.2 y 73 LJCA y el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

Merecen destacarse los términos en que los respectivos autos de admisión identifican, de forma coincidente, la primera de las cuestiones de interés casacional a resolver. No es en modo alguno baladí que la Sala plantee el debate de tal manera que, al menos en su formulación literal, parece asumirse ya de antemano que los Juzgados y Tribunales de la Jurisdicción contencioso-administra-

¹ Las SSTs 154/2022 y 178/2022 incurrir en un mismo error de transcripción de dicha cuestión de interés casacional, consistente en omitir la expresión «a ordenar la tramitación al órgano competente» (que para facilitar su localización ha sido subrayada en el texto); ausencia que obstaculiza la recta comprensión de cuál es la segunda alternativa formulada.

tiva se hallan capacitados para examinar y pronunciarse sobre las decisiones y actos de la Administración derivados del ejercicio de la potestad de revocación, discrecional o no, conferida por el artículo 219 de la LGT. La alternativa dual o dicotómica que tales autos ofrecen consiste en dilucidar tan solo si el órgano judicial puede acordar directamente la revocación del acto o actos reclamada, sustituyendo a la Administración y pronunciándose sobre el fondo, o, por el contrario, debe limitarse, si advierte que la decisión recurrida no es conforme a Derecho, a ordenar que se dé trámite a la revocación y se dicte resolución sobre la misma por la dependencia administrativa competente.

En puridad, según se observa, no se contempla el supuesto de que los órganos judiciales dispongan de la opción de declinar de plano el examen de las decisiones adoptadas por la Administración a raíz de una solicitud de inicio del procedimiento de revocación, de manera que podría inferirse que tal posibilidad ha de descartarse, por no encajar en ninguna de las fórmulas que para la resolución del problema planteado se barajan. Ciertamente es que la Sala está habilitada para que después, en sentencia, la Sección competente para resolver module las cuestiones con interés casacional descritas en el auto de admisión (como de hecho, aunque por otras razones que más adelante se verán, ha sucedido en las sentencias que comentamos), e incluso para incorporar nuevas cuestiones o decidir motivadamente no dar respuesta a alguna de ellas. Mas, el planteamiento de los autos de admisión ya auguraba, como después han corroborado las sentencias dictadas en resolución de los recursos, la completa ilicitud de pronunciamientos como los contenidos en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 182/2018, de 23 de mayo (ponente D. Juan Alberto Fernández), 418/2021, de 18 de noviembre (ponente Dña. Trinidad Cuesta), y 426/2021, de 23 de noviembre (ponente D. Juan Alberto Fernández), mediante las que se declara que las decisiones que adopte la Administración en contestación a una solicitud de devolución de ingresos tributarios, vía revocación —y en particular, la respuesta consistente en notificar un mero acuse de recibo, absteniéndose de incoar el procedimiento—, no son revisables en sede jurisdiccional y deben, en consecuencia, confirmarse. Se constata que tales pronunciamientos quedan extramuros de las coordenadas jurídicas potencialmente viables entre los que cabe resolver el debate, puesto que son incompatibles con postulados básicos del Estado de Derecho, como son el sometimiento pleno de las Administraciones públicas a la ley (art. 103.1 CE) o el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), y se encuentran en las antípodas de la protección jurídica que corresponde proporcionar a la jurisdicción contencioso-administrativa²

3. Cuestiones procesales de relevancia

Antes de adentrarnos en el análisis de la doctrina que sientan las sentencias objeto de análisis, es oportuno detenerse someramente en algunos aspectos

2 Las dos últimas SSTSJPV fueron recurridas en casación e, inconcebiblemente, se han inadmitido ambos recursos por ausencia de interés casacional, decisiones de las que discrepo abiertamente, como razonaré en la parte final del presente estudio.

procesales, con incidencia sobre el fondo, a los que se hace referencia en las mismas.

3.1. El intento de avocar al Pleno de la Sala la resolución de los recursos

Conviene destacar que la transcendencia de las cuestiones jurídicas suscitadas no pasó desapercibida a la Sección Segunda de la Sala Tercera, destinataria de los recursos, que a la vista de su potencial alcance acordó, mediante providencia de 3 de diciembre de 2020 (según refleja el antecedente quinto de la STS 178/2022), *«la suspensión del propio recurso de casación hasta la resolución por parte del Presidente de la Sala de la petición, por unanimidad, de los magistrados de la Sección y del Abogado de Estado de que el asunto fuera avocado al Pleno de la Sala para su votación y decisión, dada la relevancia de las cuestiones que se plantean y la posible relación de interacción o concomitancia entre la institución de la revocación en materia tributaria (art. 219 LGT) y en derecho administrativo general (artículo 109.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre)»*.

Resulta evidente, a la vista de las sentencias emitidas, que dicha solicitud de asunción del asunto por el Pleno de la Sala fue rechazada, aunque en la mención de esta circunstancia procesal –a la que se refiere únicamente la STS 178/2022– no se aclaran los motivos por los que se denegó la petición. Sin duda, el conocimiento de tales motivos hubiera contribuido –más allá de lo que el propio texto de las sentencias revela– a esclarecer la dimensión que el Tribunal ha terminado concediendo al debate planteado sobre la revocación en el ámbito tributario.

No obstante, podría especularse –pues la ausencia de mayores explicaciones impide disponer de datos concretos que avalen la suposición– con que esa decisión del Pleno de no avocar el asunto para sí ha podido influir en que las sentencias hayan rebajado el alcance de su doctrina, circunscribiéndola, como se verá, a los supuestos en que se solicita la devolución de ingresos indebidos derivados de actos tributarios firmes por el cauce de la revocación, con arreglo a lo que indica el artículo 221.3 de la LGT. Se han dejado al margen, por tanto, los casos de revocación pura o directa, a los que se refiere el artículo 219 de la LGT, quizá porque al no haberse contado con el respaldo formal y la intervención del Pleno de la Sala se ha pretendido eludir un pronunciamiento expreso sobre aquellos aspectos que guardan mayor proximidad con el Derecho administrativo común y con la revocación regulada en el artículo 109.1 de la LPA 39/2015. No obstante, veremos en su momento que, en mi opinión, de estas sentencias cabe extraer también algunas conclusiones extensibles a la revocación estricta, cuando menos en lo que atañe al ámbito tributario y al alcance del artículo 219 de la LGT.

Es llamativo también que haya sido precisamente la segunda de las sentencias dictadas –la STS 178/2022– la única que se refiere a la suspensión del recurso por la causa señalada. Pese a ello, no ofrece duda que el primero de los recursos, fallado mediante la STS 154/2022, experimentó también idéntica sus-

pensión temporal, pues de otro modo no se hubiera prolongado su tramitación ni hubiera podido coincidir la fecha de votación y fallo de ambos recursos, interpuestos con una diferencia temporal muy reducida (el recurso de casación resuelto mediante la STS 154/2022 se preparó el día 20 de octubre de 2020, mientras en el concluido por la STS 178/2022 la preparación fue cumplimentada el 4 de enero de 2021). Y tampoco puede descartarse que, aunque algo más tardío, en el recurso resuelto por la STS 279/2022 se produjese, al menos de facto, esa misma suspensión. En cualquier caso, cabe censurar el silencio de la STS 154/2022 sobre este particular, pues no parece adecuado que en la resolución se omita toda mención a ese significativo hito procesal, ocultando con ello su existencia.

3.2. Forma en que se fija la doctrina sentada por las SSTS 154/2022, 178/2022 y 179/2022

Otra peculiaridad de las resoluciones del Tribunal Supremo objeto de estudio consiste en que, a diferencia de la praxis más habitual, la doctrina jurisprudencial que contienen no se constriñe a las declaraciones expresadas en un concreto fundamento jurídico o en párrafos específicos de la sentencia, sino que en los fallos –aptdo. 1º de los mismos– se concede ese carácter jurisprudencial a *«los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos de esta sentencia»*, de modo que en principio constituye jurisprudencia, en su integridad y sin acotaciones, el conjunto de criterios que se expresan para dilucidar todas y cada una de las cuestiones controvertidas³.

Esta amplitud y vaguedad con la que se señalan los criterios interpretativos constitutivos de jurisprudencia dificulta la identificación y acotación de la misma, al quedar ésta dispersa y diluida entre los diversos razonamientos que conducen a la misma. Ciertamente es que, en sentido opuesto, la STS 154/2022, y tras ella las dos siguientes, que reproducen lo que se afirma en la primera, dedica un escueto FJ3 a concretar con toda precisión la respuesta que se da –aunque limitada– a la primera cuestión con interés casacional fijada en los respectivos autos de admisión de los recursos⁴. Y es verdad también que la STS 279/2022 expresa con claridad la doctrina que sienta respecto a la cuestión específica que en dicho recurso se plantea, al resolver que la anulación ulterior, por sentencia, de la norma que dio amparo a la exacción, constituye una circunstancia sobrevenida que es motivo bastante para acceder a la revocación de la liquidación firme pretendida.

3 Las SSTS 178/2022 y 279/2022 introducen además una remisión explícita a los criterios obrantes en las resoluciones anteriores (la STS 178/2022 alude a la STS 154/2022 –aunque con error, pues confunde el número de la sentencia con el del recurso de casación 126/2019 en que se dictó–; y la STS 279/2022 alude a las dos precedentes). Esta última STS 279/2022 acota también su doctrina a los criterios expresados en sus FFJJ 2 y 3, pero en realidad abunda en el mismo planteamiento omnicompreensivo, puesto que el FJ1 se limita a describir el objeto del recurso y las posiciones de las partes.

4 La STS 279/2022 reproduce la casi totalidad del FJ2 de la STS 154/2022, pero omite la transcripción del FJ3 de aquella, que sí había incluido, en cambio, la STS 178/2022. Así pues, esa STS 279/2022 responde a la cuestión primera planteada en el recurso por mera remisión a los pronunciamientos anteriores, sin que en ella conste, de manera explícita, la doctrina que al respecto emite la Sala.

Sin embargo, no hay en puridad respuesta a la segunda de las cuestiones con interés casacional de las SSTS 154/2022 y 178/2022 (que estriba, como ya sabemos, en determinar «*si para reconocer ese derecho (a la devolución de ingresos indebidos por el cauce de la revocación) puede ampararse el órgano sentenciador en la nulidad de un precepto constitucional (sic), haciendo así derivar efectos ex tunc de una sentencia del Tribunal Constitucional publicada después de haber adquirido firmeza las liquidaciones tributarias litigiosas*»). La Sala sentenciadora, escudándose en anteriores resoluciones, en las que se dirimían solicitudes de devolución de ingresos indebidos instrumentadas a través de procedimientos de declaración de nulidad de pleno derecho frente a liquidaciones firmes semejantes, se limita a examinar si en el caso de autos concurre, en aras a justificar la revocación del acto, el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Las dos sentencias, en suma, resuelven el caso, coincidente en ambas, pero no dan contestación general (como en su momento veremos) a la segunda de las cuestiones con interés casacional que los autos de admisión habían concretado en los respectivos recursos.

Cabe reconocer, no obstante, que la indicada cuestión con interés casacional pudo haber sido formulada en términos muy amplios, dificultando una respuesta unívoca y haciendo que ésta estuviese supeditada a una variada casuística. Aun así, contrasta esta laxitud en el cumplimiento de la función nomofiláctica sobre la que pivota el actual recurso de casación con la escrupulosidad y el celo que emplea la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo para exigir a los justiciables, cara a la admisión del recurso, que justifiquen la concurrencia del interés casacional objetivo sobre el que, al dictar la resolución, ha de formarse jurisprudencia.

3.3. Doctrina de la STS 154/2022 sobre la alegación de inadmisibilidad del recurso de casación interpuesto

La fórmula global y omnicomprendensiva a la que se acude para identificar la doctrina jurisprudencial hace que, en consecuencia, tenga ese carácter de jurisprudencia el criterio que sienta la STS 154/2022, en su FJ1, cuando desecha inadmitir el recurso. La Sala se niega a entrar en el análisis de fondo del impedimento procesal planteado por la parte recurrida, que alegó la inadmisibilidad del recurso de casación, interpuesto contra la sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, por incumplimiento de los requisitos que para impugnar las decisiones de esos órganos judiciales imponen los artículos 86.1 y 110 de la LJCA.

El Tribunal Supremo reconoce que se trata de una cuestión de orden público procesal, indisponible para las partes y que ha de ser examinada de oficio, pero fija el criterio de que, pese a ello, no puede ser planteada y resuelta en fase de resolución del recurso de casación, una vez ya admitido a trámite, porque, de una parte, el artículo 90.5 de la LJCA establece que contra el auto que declara la admisión o inadmisión del recurso de casación no cabe recurso alguno y, de otra parte, el artículo 93 de la LJCA no contempla, entre los pronunciamientos que cabe emitir en la sentencia de casación, una declaración de inadmisibilidad

del recurso. En base a ello, el TS sienta la doctrina de que la inadmisibilidad solo puede ser alegada y decidida en la fase previa de admisión, compitiendo por tanto en exclusiva a la Sección Primera de la Sala, o incluso al Tribunal o Juzgado *a quo*, recibir y dar trámite al escrito de preparación o acordar la inadmisión del recurso. En definitiva, la inadmisión puede ser alegada únicamente en la fase previa de admisión, pero no una vez ya admitido a trámite el recurso. Es una resolución sin duda trascendente, que también deriva de una de las sentencias en estudio y no podía ser obviada.⁵

4. Identificación de las bases jurídicas que sustentan la doctrina jurisprudencial sentada

Con carácter previo al análisis detallado de las decisiones que toma el Tribunal Supremo y de la doctrina que sienta en las sentencias analizadas, es necesario –porque resulta muy esclarecedor– prestar atención a tres cuestiones concomitantes que, a mi entender, condicionan los pronunciamientos de la Sala Tercera y han tenido un peso decisivo en la fijación de la doctrina jurisprudencial. Se hace necesario, en consecuencia, referir por separado cada una de estas tres cuestiones, a la vista de su impacto en la posición del Alto Tribunal.

4.1. Los antecedentes legales del actual procedimiento de revocación regulado en el art. 219 LGT

Señalan las sentencias comentadas, en distintos pasajes (en especial en el FJ 2.9 de la STS 154/2022, reproducido en las dos posteriores), al artículo 154, a) de la LGT de 1963, en conexión con la disposición adicional segunda del R. Decreto 1163/1990, como el precedente normativo al que cabía acudir, en la regulación anterior, para instar la devolución de ingresos indebidos en el caso de actos firmes que incurren en infracción manifiesta de la ley. Deducen las resoluciones de ese precedente legal –trasladando dicha deducción al procedimiento de revocación establecido en el vigente artículo 219 de la LGT– que, por tratarse de un mecanismo de revisión, nos hallamos frente a un cauce procedimental extraordinario, lo que obliga a analizar la concurrencia de los supuestos legales que autorizan la anulación o revocación del acto «*con talante restrictivo*», al igual que sucede con la revisión de actos nulos de pleno derecho (FJ6 de las SSTs 154/2022 y 178/2022).

Coinciden también las tres sentencias en destacar a su vez el momento en que surgió el vigente procedimiento de revocación, circunstancia que se menciona del siguiente modo: «*Es cierto que la revocación de actos administrativos tributarios se reguló por primera vez la LGT de la ley del 2003 (sic), con notables diferencias respecto de la revocación que se contemplaba y regulaba en la Ley*

⁵ El análisis de este asunto se desvía de las cuestiones centrales en las que el presente estudio pretende fijar la atención, por lo que no es posible profundizar ahora en el mismo, si bien merece advertirse que esta drástica decisión de no entrar en el análisis de la causa de inadmisión alegada no es acorde con el criterio que la propia Sala y Sección ha mantenido en otras ocasiones.

30/1992 –de suerte que la revocación de los actos tributarios no es posible por cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino exclusivamente por los expresamente recogidos en el artículo 219.1 LGT–, ...» (FFJJ 2.9).

Sin embargo, el Tribunal Supremo no ha reparado ni extraído ninguna consecuencia jurídica apreciable del cambio de paradigma que la actual revocación conlleva, indiscutiblemente, respecto a la regulación precedente mencionada en las propias sentencias⁶. Se trata, a partir de la Ley 30/1992 y de la vigente LGT, de un instrumento que únicamente permite la anulación de actos tributarios firmes en favor de los administrados, y no contempla, a diferencia de lo que sucedía antes, y era además el propósito originario y prevalente de los textos legales previos, que la revocación dé lugar a que el acto sea sustituido por otro que implique un mayor gravamen o imponga una carga superior al administrado.

De ahí que ese peculiar aspecto de la nueva revocación, como mecanismo que únicamente permite eliminar el acto dictado en beneficio de los administrados, impida, a mi juicio, extrapolar a la actual figura de la revocación en materia tributaria, automáticamente y sin mayores explicaciones, los criterios interpretativos y la doctrina jurisdiccional que se han acuñado en relación al extinto procedimiento especial de revisión sobre actos con defectos de mera anulabilidad. Como se analizará en un epígrafe posterior, no me parece que una simple apelación, vaga e indeterminada, a la seguridad jurídica, justifique las lecturas restrictivas que frente a la actual revocación se mantienen.

En el sentido expuesto, no puede ignorarse que los procedimientos de revisión de actos nulos de pleno derecho y de actos con defectos de mera anulabilidad o de revocación fueron configurados en origen (art. 153 y 154 de la LGT) con el nítido propósito de facultar a la Administración a anular de oficio actos administrativos firmes para sustituirlos por otros de mayor gravamen o más lesivos para sus destinatarios. Era –y sigue siendo en aquello que subsiste– una prerrogativa extraordinaria, por cuanto se agrega a la establecida con carácter general, en cuya virtud la Administración, para revisar sus actos firmes, ha de declararlos lesivos y recabar auxilio judicial, puesto que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa confirmar la lesividad del acto y decretar su nulidad. En tales circunstancias, una interpretación restrictiva de las normas que establecen esta protestad exorbitante resulta lógica, pero no responde ya a las características de la actual revocación.

Repárese además en que el giro experimentado con el vigente procedimiento de revocación no genera, en realidad, ninguna merma apreciable de las facultades revisoras de la Administración. De un lado, subsiste, como acaba de decirse, el cauce, configurado desde siempre como regla o fórmula general, de declarar la lesividad del acto y postular su anulación en sede jurisdiccional.

Añádase a ello, de otro lado, como dato de especial relevancia, que la revisión establecida en el artículo 154 de la LGT de 1963 hubiera perdido en la actualidad, de mantenerse la norma, una gran parte de su utilidad inicial, puesto que estaba

6 Cambio, por lo demás, deliberado y consciente, pues no cabe ignorar que, tanto el Dictamen del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2003 (dictamen núm. 1403) como la enmienda núm. 256 del Grupo Socialista del Congreso al Proyecto de la LGT 58/2003, entre otras, propugnaron sin éxito la conservación –con matices– del precepto inserto en el art. 154 de la anterior LGT de 1963.

circunscrita a «*los actos dictados en vía de gestión tributaria*». En efecto, con dicho alcance (y sin perjuicio de los debates que en su momento pudieran suscitarse —que ahora no vienen al caso— sobre el significado que el precepto otorga al concepto «*gestión tributaria*») no puede ignorarse que los actos de gestión que han concentrado de largo la mayor conflictividad y, en esta línea, suscitaron el grueso de las iniciativas revisoras, son las liquidaciones tributarias, para las que la disposición aprobada en 1963 ya no supondría ahora ninguna ventaja. Mientras en aquel entonces las potestades liquidatorias estaban atribuidas en exclusiva a los órganos de gestión, a los que correspondió incluso, durante años, la capacidad de dictar las liquidaciones definitivas derivadas de un procedimiento de inspección, en cambio hoy en día está cegada a dichos órganos la potestad de dictar liquidaciones definitivas —reservada a la Inspección tributaria—.

Sirvan las puntualizaciones precedentes para enfatizar que las liquidaciones que los órganos de gestión emitan, siempre con el carácter de provisionales, pueden ser corregidas o alteradas con facilidad acudiendo a la apertura de un procedimiento de inspección, o a uno de comprobación limitada (si la liquidación provisional no se dictó en uno anterior de dicha índole, o incluso si se produjo en una comprobación limitada previa, en el caso de que —art. 140.1 LGT— se descubran nuevos hechos o circunstancias totalmente desconocidas que resulten de actuación distintas a las ya practicadas). De este modo, no es preciso acudir a una vía especial o extraordinaria para sustituir la liquidación inicial, aunque sea firme, por otra que implique un mayor gravamen. La Administración tributaria ya posee un cauce, común y ordinario, para revisar cualquier liquidación firme de los órganos de gestión —cabe enfatizar que dichas liquidaciones son provisionales, pero, una vez rebasado el plazo legal de impugnación de un mes, también firmes: tan provisionales como firmes, tan firmes como provisionales—. Basta con incoar algún procedimiento de comprobación o inspección para dejarlas sin efecto y sustituirlas por otras que pueden ser más gravosas y perjudiciales, por lo que no es preciso y carece de utilidad alguna acudir a una vía especial o extraordinaria a fin de obtener el mismo efecto. Adviértase, además, que nos hallamos ante expedientes que tienen todos los rasgos de los procedimientos especiales de revisión, porque, como en éstos, lo que se anula y reemplaza ya no es la autoliquidación del contribuyente, sino un acto administrativo —la liquidación provisional inicialmente girada—, que también, salvo pendencia de algún recurso, será a su vez firme. Nada reporta, en suma, la fórmula de la revocación en tales situaciones.

Conforme a lo razonado, puede afirmarse que los precedentes normativos del vigente procedimiento tributario especial de revocación persiguieron fines muy distintos y estaban incardinados en un régimen procedimental que no resulta homologable al actual. Ante tales premisas, mantener mecánicamente y de manera acrítica el mismo criterio interpretativo —de signo restrictivo, además— que surgió con base en una regulación que ha cambiado radicalmente de significado no me parece un correcto punto de partida.

4.2. La reciente jurisprudencia sobre la revisión de actos nulos de pleno derecho relativa a liquidaciones giradas en virtud de una disposición declarada inconstitucional y nula

También han tenido influencia, en la doctrina que sientan las sentencias objeto de comentario (así como en el fallo de las SSTs 154/2022 y 178/2022), pronunciamientos recientes del Tribunal Supremo adoptados en recursos en los cuales la anulación de las liquidaciones tributarias firmes –giradas asimismo en aplicación de la regulación del IIVTNU que fue posteriormente declarada inconstitucional– se promovió por el cauce del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho (el mismo Tribunal Supremo cita, entre tales pronunciamientos previos, los dictados en las SSTs 711/2021, de 20 de mayo, 737/2021, de 26 de mayo y 763/2021, de 31 de mayo –FJ2.10 de la STS 154/2022–).

La apelación a esta jurisprudencia consolidada, que como acaba de indicarse se constriñe a la revisión por nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, tiene el explícito propósito de recalcar que las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, cuando derivan de liquidaciones firmes, han de hacerse por los cauces establecidos en el artículo 221.3 LGT, es decir, a través de alguno de los procedimientos especiales de revisión, sea –como sucede en las sentencias que la Sala invoca– el de actos nulos de pleno derecho, sea el de revocación. A tal recordatorio acude el Tribunal Supremo con el propósito de reforzar el apoyo jurídico que da sustento a dos importantes conclusiones. La primera, que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento, estando la Administración obligada a cursarlo y resolverlo, porque la revocación tiene mero carácter instrumental, y hay que ceñirse, a este propósito, a lo dispuesto para la devolución de ingresos indebidos, donde el interesado –art. 221.1 LGT– tiene atribuida la facultad de instar el inicio del procedimiento y, por tanto, el derecho a ejercitar la acción de devolución. Se trata, no obstante, de una inferencia en buena medida redundante y superflua, cuando se fundamenta en resoluciones judiciales que tienen por objeto el examen de procedimientos de revisión por nulidad de pleno derecho, por cuanto en éstos, a la vista de lo que señala el art. 217 LGT, jamás se ha puesto en duda que los particulares disponen de acción para promover y forzar el inicio de los mismos. El problema es específico de la revocación y muy poco puede contribuir la ordenación de ese otro procedimiento de revisión a resolverlo.

La segunda conclusión o consecuencia que deduce el Tribunal Supremo de esa vinculación que establece entre la revisión por nulidad de pleno derecho y la revocación, cuando se adhieren a una pretensión de que se reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, es que para poder acordar la nulidad del acto firme cuestionado ha de estarse necesariamente a los supuestos tasados de revocación fijados en el artículo 219.1 LGT, al igual que resulta obligado, en el caso de la revisión de actos nulos de pleno derecho, determinar si concurre o no una de las causas de nulidad contempladas en el art. 217.1 LGT. Como en otro momento posterior se expondrá con mayor detalle, ambas conclusiones (para las que la equiparación o el análisis conjunto de los dos procedimientos de revisión que efectúa la Sala resulta prescindible, puesto que no aporta a las

mismas ningún soporte adicional) son en cierto modo contradictorias. Por una parte, en el ámbito procedimental se concede primacía a las reglas de la devolución de ingresos indebidos a la hora de determinar si los particulares disponen o no de acción, reputando aquí dominante la previsión que a estos efectos contiene el artículo 221 LGT, frente a la dicción literal del artículo 219. Por otra parte, en cuestiones de fondo, respecto a los presupuestos que permiten acceder a la devolución, se consideran en cambio prevalentes y de obligado cumplimiento las exigencias impuestas en los artículos 217 y 219 LGT, ante la fórmula más general y abierta del artículo 221 (deducción, esta última, que no ha generado mayores conflictos).

Con todo, hay a mi entender un aspecto más relevante, aunque solapado, que subyace en este énfasis con el que las SSTS 154/2022 y 178/2022 vinculan sus pronunciamientos con las resoluciones anteriores en las que el Tribunal había desestimado, a raíz de la STC 59/2017 sobre el IIVTNU, acciones de nulidad de pleno derecho contra liquidaciones de este tributo local. Aspecto que justificaría el empeño del Tribunal por suscitar dicha vinculación, que se advierte con nitidez en los FFJJ 2.10 y, sobre todo, 6.2 de la STS 154/2022 (reproducidos en la STS 178/2022), hasta el punto de que en este último fundamento se dice, entre otras cosas: *«La cuestión, en general y respecto de su proyección en supuestos de devolución de ingresos indebidos por concurrir causa de nulidad de pleno derecho del art. 217, ya ha sido resuelta por este Tribunal Supremo. Procede exponer la misma y analizar su proyección sobre el caso concreto, esto es, art. 221.3 por concurrir causa de revocación por infracción manifiesta de la Ley»*.

Hace por tanto especial hincapié el Tribunal Supremo, aunque solo tangencialmente venga al caso, en su rotundo criterio de que una liquidación tributaria firme, girada en base a una disposición que es declarada posteriormente inconstitucional por el Tribunal de Garantías, no incurre en ningún supuesto de nulidad de pleno derecho de los estipulados en el artículo 217 de la LGT⁷. Este sobredimensionado protagonismo que se concede a esa doctrina, ligándola a la suerte que deben correr los pronunciamientos de revocación enjuiciados, pudiera explicarse ante el temor a la contradicción –o, al menos, a la paradoja evidente– que supondría la obtención de un resultado favorable, consistente en la declaración de nulidad de las liquidaciones, por el cauce de la revocación, cuando no

7 No es posible entrar ahora –por la enjundia y entidad de esta cuestión, distinta del tema que nos ocupa– a analizar a fondo dicha doctrina. Apuntaré no obstante que me alinee en aquel sector doctrinal que defiende que los actos de liquidación tributaria sustentados en una norma declarada inconstitucional debieran ser considerados nulos de pleno Derecho. El aptdo. g) del art. 217 LGT, que apela a que la nulidad absoluta puede ser establecida expresamente en un precepto con rango legal, junto con el art. 39.1 LOTC 2/1979, según el cual la declaración de inconstitucionalidad de una norma determina su nulidad (de carácter *ex tunc*, como se reconoce pacíficamente), justifican la nulidad radical de toda liquidación girada al amparo de una ley expresamente anulada, pues dicha nulidad explícita conlleva indefectiblemente la correlativa nulidad de los actos dictados a su amparo. Sin ley habilitante cualquier obligación *ex lege*, como las tributarias, queda privada de título que la sustente. La ausencia de procedimiento, o el incumplimiento completo de las reglas fijadas para la formación de voluntad de los órganos colegidos, comportan la nulidad absoluta, y no otra suerte puede merecer la inexistencia de título legal cuando de determinar y cobrar una deuda tributaria se trata. Una exacción tributaria sin ley de cobertura es además un acto de contenido jurídicamente imposible en un Estado de Derecho donde se respete el art. 9.3 CE y supone un acto expreso contrario al ordenamiento

ha podido alcanzarse dicho resultado por la vía de la nulidad de pleno derecho. Es tanto como admitir que el vicio de un acto dictado al amparo de una norma inconstitucional es de mera anulabilidad, esto es, de segundo rango, y no se encuadra –por decirlo en los términos del propio TS– entre las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico que integran los casos de nulidad de pleno derecho.

Da toda la impresión de que el fallo denegatorio de la revocación que se dicta en las SSTs 154/2022 y 178/2022 tiene mucho que ver con estos antecedentes relativos a la suerte que corrieron las acciones de nulidad de pleno derecho enjuiciadas en recursos precedentes. Y es más que probable también que el Tribunal Supremo, desligado de las ataduras que condicionaban la decisión a adoptar en los casos de liquidaciones del IIVTNU (a la vista de la doctrina sentada respecto a revisiones amparadas en el artículo 217 de la LGT), haya podido en la STS 279/2022 dictar una decisión de signo contrario, confirmando el acuerdo de revocación referido a la liquidación de un tributo, como el ICIO, en que no existían premisas o antecedentes semejantes (no se olvide que la deliberación de los tres recursos de casación se produjo el mismo día 1 de febrero de 2022).

4.3. La apelación a la seguridad jurídica

El tercero de los elementos que incide en las sentencias objeto de comentario es el principio de seguridad jurídica, al que acuden sobre todo las SSTs 154/2022 y 178/2022 (FFJJ 6 en ambas) para, con base en la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero extrapolándolo a la revocación, destacar que tales procedimientos *«sacrifica(n) la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados «con talante restrictivo»»*. Y de nuevo acuden a la seguridad jurídica (FFJJ 7) para precisar que *«en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia –que la infracción sea manifiesta– para que ésta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera»*.

También las Administraciones recurrentes, y el Ministerio Fiscal, invocan la seguridad jurídica, aunque en este caso con el único e indisimulado propósito de retener y apropiarse impudicamente de unos ingresos carentes de título jurídico alguno, puesto que se sustentan en una norma inconstitucional y nula.

mediante el que la Administración tributaria adquiere derechos económicos, pese a carecer de los requisitos esenciales para su consecución, lo que tiene pleno encaje en los apdos. c) y f) del art. 217 LGT (no alcanzo a entender qué razón puede existir para que el TS únicamente reconozca esta última tacha de nulidad, como viene haciendo con asiduidad, cuando el derecho o la facultad lo adquieren, sin requisitos, los administrados –en detrimento de éstos– y en cambio no la contemple –de forma que no puede calificarse de restrictiva, sino de abiertamente discriminatoria e injustificada– si el derecho carente de requisitos esenciales beneficia a la Administración, que se habrá prevalido además de las ventajas adicionales que le confieren los principios de ejecutoriedad y autotutela). Frente a este planteamiento crítico, la reciente STS 1665/2022, de 16 de diciembre (ponente Dña. Esperanza Córdoba Castroverde) expresa con claridad –aunque no compartamos su tesis– los argumentos para negar la nulidad de pleno derecho invocada (FFJJ 4 y 5).

No comparto en absoluto esta visión limitada y parcial de la seguridad jurídica. Para empezar, ya es discutible que en la pugna que plantea el Tribunal Supremo entre justicia y seguridad jurídica prevalezca esa pretendida seguridad jurídica frente a la justicia. Acudir a la seguridad para perpetuar la injusticia no parece la mejor manera de preservar los criterios de previsibilidad y certeza en la aplicación del ordenamiento jurídico, ínsitos a este principio jurídico.

Esa concepción de la seguridad jurídica pugna además con una de las derivaciones o inferencias que del mismo principio se desprenden, como es la noción de confianza legítima. Confianza legítima en los legisladores y en la actividad normativa de las Administraciones, que comporta partir de la base de que las leyes y productos normativos que se aprueban son, en principio, acordes a Derecho y compatibles con las reglas superiores del ordenamiento jurídico, razón por la cual los ciudadanos y el conjunto de los poderes públicos deben ajustar sus conductas a lo que establezcan tales disposiciones generales.

Ese principio de confianza legítima no se acomoda a una interpretación restrictiva de los supuestos legales que habilitan a promover con éxito un procedimiento de revisión de actos firmes. El debilitamiento excesivo de estas vías de corrección de los actos administrativos ilegales (convirtiéndolas en ineficaces, cuando no en completamente estériles) impone la carga de impugnar en plazo, precautoriamente, toda suerte de liquidaciones (o cuando menos aquellas que se dictan en aplicación de una norma de reciente aprobación –que dada la gran variabilidad de la legislación fiscal serán una elevada parte de las mismas–), ante la eventualidad de que pueda en el futuro decretarse la nulidad de la ley aplicada, o incluso consolidarse una interpretación de la misma contraria a la que, con efectos más gravosos, vinieran realizando las Administraciones tributarias. Con los plazos en que a día de hoy vienen resolviendo las reclamaciones los Tribunales Económico-Administrativos, un planteamiento de este tipo, convenientemente gestionado, es factible y tiene visos de mantener viva la impugnación en vía administrativa durante un muy prolongado lapso de tiempo, a la espera de que se confirme o no la validez de la norma.

Sin embargo, no parece que esta alternativa, única que se ofrece a los particulares para no verse privados de recuperar lo indebidamente pagado, sea la que mejor proteja la seguridad jurídica. Al aumento exponencial de la conflictividad que conlleva, habría que añadir las diferencias, de signo discriminatorio, que el obligado recurso a esa praxis (por ausencia de otras vías) genera también. Esa capacidad de impugnación generalizada no ofrece ninguna dificultad en el caso de grandes contribuyentes que disponen de medios materiales y, por lo general, de asesoramiento cualificado y directo para llevar a cabo esa práctica. Resulta por el contrario impensable y fuera por completo de la realidad suponer que el común de los ciudadanos –tanto más cuanto menor sea su nivel económico y la posibilidad de recibir un asesoramiento inmediato y adecuado– pueden reaccionar en el perentorio plazo de un mes para postular en ese breve lapso la nulidad de la regulación aplicada y, con ello, la restitución de lo indebidamente pagado (cotéjese ese plazo con el que de ordinario utilizan el Tribunal Constitucional y los órganos judiciales para dictaminar sobre la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas jurídicas). Los contribuyentes, y en especial los que disponen de menos recursos económicos, quedan inermes y se hace

difícil concebir que esa indefensión de *facto* –real y que procede del *status quo* descrito– surja en nombre de la seguridad jurídica.

Aunque el debate sobre esa concepción de la seguridad jurídica, como se aprecia, puede dar lugar a múltiples consideraciones, que nos alejarían en exceso de la cuestión central a la que se dedica el presente estudio, merece la pena aludir brevemente a un par de aspectos adicionales.

En primer lugar, no cabe prescindir ni desentenderse de una cuestión, por lo demás esencial y obvia, como es la estricta naturaleza *ex lege* de las obligaciones tributarias, conforme a la cual se requiere imperativamente que los tributos sean establecidos mediante ley. Según tiene declarado con reiteración el propio Tribunal Supremo, las declaraciones de inconstitucionalidad tienen «*eficacia ex tunc*», que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, «*tanquam non esset*», como si no hubiera existido nunca» (entre otras muchas, STS 435/2020, de 5 de mayo –FJ 1.6–), de manera que no hay, en estos supuestos, soporte jurídico que dé cobertura alguna a las percepciones dinerarias obtenidas en virtud de una ley tributaria declarada inconstitucional. La carencia de ley implica, por tanto, la ausencia de título que legitime la percepción del ingreso tributario obtenido. Se trata de una exacción que, aunque con apariencia de legal, se produce en realidad por mera vía de hecho, dando lugar a que las Administraciones tributarias retengan y se apropien indebidamente, en estos casos, de ingresos que no les pertenecen, y que no tenían derecho a exigir, pues la ausencia de ley habilitante implica la inexistencia del título, tan solo aparente, que en origen legitimó la liquidación practicada. El contribuyente afectado asiste impotente a una pérdida patrimonial injusta, paralela al enriquecimiento del mismo tenor que logra la Administración. Pugna con la misma noción de seguridad jurídica que no existan mecanismos eficaces y sencillos para restituir los ingresos tributarios obtenidos sin protección legal, y que los establecidos sean objeto de una interpretación rígidamente restrictiva.

Se constata tras lo expuesto que nos hallamos ante una interpretación de la seguridad jurídica, en perjuicio del administrado, que no solo se realiza con preterición, como hemos visto antes, del valor de la justicia, sino también en detrimento del principio de reserva de ley tributaria, que cede y queda relegado ante esa visión de la seguridad. Podríamos concluir del estado de cosas descrito que la exacción de tributos debe realizarse con escrupuloso sometimiento al principio de legalidad tributaria, salvo cuando la ley reguladora del tributo es inconstitucional y nula, puesto que en ese caso la inexistencia de norma aplicable, en contra de lo que el principio exige, no impide a la Administración retener y hacer suyo lo indebidamente cobrado, ante la ausencia de cauces efectivos para su devolución. No hace falta decir que con esta situación el Ejecutivo, con el apoyo de las cámaras legislativas, dispone de un extraordinario incentivo para no actuar con el rigor en la producción normativa y la sumisión a la Constitución que le resultan exigibles, aprobando de esta forma normas que de antemano se sabe que cuentan con una alta probabilidad de ser declaradas inconstitucionales, ante la carencia de efectos negativos de cualquier índole que esa práctica inaceptable conlleva. De nuevo no parece la mejor forma de estimular y proteger

el respeto a la seguridad jurídica y a la posición preeminente que a la misma se concede.

Corolario de la situación descrita es que, además del valor de la justicia, también el principio de reserva de ley o de legalidad tributaria cede y decae ante la concepción de la seguridad jurídica que mantiene la jurisprudencia objeto de comentario.

Por último, cabe añadir, en segundo lugar, que se advierte una palpable distancia con el trato que, tanto el legislador como la jurisprudencia, conceden a esa misma dimensión de la seguridad, entendida como certidumbre e inmovilidad de los actos tributarios, cuando el principio se proyecta sobre las actuaciones de las Haciendas públicas. En dicho ámbito no hay empacho alguno en perpetuar *sine die* las potestades y la capacidad de la Administración de mantener vivas y susceptibles de modificación las obligaciones tributarias de los contribuyentes, sin que, al parecer, la seguridad jurídica adquiera aquí ningún protagonismo. Figuras y supuestos tales como el régimen de las obligaciones conexas; la doctrina del «doble tiro» o –según se enfoque– de proscripción del «tiro único»; la concesión a la comprobación del carácter de potestad autónoma y, ligado a ello, el reconocimiento de la capacidad omnímoda de examinar conductas relativas a obligaciones prescritas a fin de que surtan efectos en obligaciones posteriores no afectadas por la prescripción; la ampliación y, sobre todo, el encadenamiento sucesivo de supuestos de responsabilidad tributaria, que permiten enlazar, y también superponer, reclamaciones de pago por tiempo indefinido; el carácter provisional y, por tanto, rectificable de la inmensa mayoría de las liquidaciones tributarias; y, probablemente, otras situaciones de signo coincidente que en esta espontánea relación olvido, autorizan a decir que, a diferencia de lo que sucede con los particulares, cuando es la Administración tributaria la que pretende alterar en su favor los contenidos de una determinada obligación tributaria, los factores de estabilidad y certeza, y, en definitiva, la seguridad jurídica, quedan arrinconados y dejan de tenerse en consideración.

Ciertamente, se esgrime a este propósito la necesidad de prevenir y erradicar el fraude fiscal. Es, sin duda, un objetivo ineludible y prioritario. Mas, con todo, no es más que una concreción o especificación del principio de eficacia que preconizan para la actuación administrativa tanto el artículo 103.1 de la Constitución como el artículo 3.2 de la LGT. La eficacia, sin embargo, es una directriz instrumental y complementaria, que se vincula aquí además a la consecución de un objetivo sumamente genérico, difuso e inconcreto, como el combate al fraude fiscal, dentro del cual tiene encaje cualquier actuación tributaria, desde la recepción y supervisión de una autoliquidación, la realización de todo tipo de actividad comprobadora, hasta el ejercicio de una acción penal, pues cualquier tarea de aplicación de los tributos produce el efecto objetivo de hacer valer la legalidad tributaria y, en consecuencia, contribuye a evitar el fraude. La lucha contra el fraude fiscal se convierte así en un mantra protector y omnicomprensivo que parece legitimar cualquier conducta de las Administraciones tributarias, de tal forma que la seguridad jurídica, entendida en esta dimensión de defensa a ultranza de la inamovilidad de los actos administrativos, quiebra y pierde su prevalencia cuando de combatir el fraude se trata, facultando la revisión de resoluciones previas para sustituirlas por otras que impliquen un mayor

gravamen. El resultado, consistente en atemperar o modular la antedicha concepción de la seguridad jurídica, que no se logra en atención a criterios de justicia o al principio de reserva de ley tributaria, cuando se pretende privar de eficacia a actos ilegales y sustentados en una ley inconstitucional, se obtiene, en cambio, con suma facilidad en virtud de una apelación genérica al objetivo de erradicar el fraude fiscal, si de lo que se trata es de modificar un acto tributario y sustituirlo por otro que implique un mayor gravamen.

Un reflejo directo de que estas últimas disquisiciones sobre la disparidad de tratamiento que se concede a la seguridad jurídica, legislativa y judicialmente, según el destinatario de la protección que el principio otorga sea la Administración o los obligados tributarios, se advierte con toda nitidez en los asuntos coincidentes que son resueltos en las SSTs 154/2022 y 178/2022. En ambos recursos el Tribunal Supremo no duda en sentar la jurisprudencia de que las liquidaciones tributarias firmes giradas por el IMIVTNU antes de que el Tribunal Constitucional declarase la inconstitucionalidad de la regulación del tributo no incurrir en un supuesto de infracción manifiesta de la ley, por lo que se desestima la existencia de ese motivo de revocación, al igual que ya se había rechazado en sentencias anteriores que liquidaciones semejantes padeciesen vicios constitutivos de nulidad de pleno derecho. El Tribunal Supremo, en suma, niega la revisión de liquidaciones firmes giradas al amparo de una norma inconstitucional.

Sin embargo, no cabe albergar duda alguna de que todas las liquidaciones del IMIVTNU enjuiciadas son, con arreglo a la LGT y a la normativa concordante, de naturaleza provisional, de manera que al tiempo que los interesados promovieron, sin éxito, la anulación de los actos de liquidación y la devolución de las deudas ingresadas, las Corporaciones locales exaccionantes mantenían incólume aún la potestad de anular, en atención a cualquier deficiencia, por nimia que fuese, la liquidación practicada, para expedir en su lugar una nueva liquidación sustitutiva, bien definitiva, bien –incluso– nuevamente provisional. Frente a las amplísimas capacidades revisoras de las que dispone la Administración en su favor, a los obligados tributarios no se les ha reconocido el derecho a anular los actos tributarios firmes de carácter lesivo ni siquiera cuando la ley aplicada es declarada inconstitucional y nula.

Discrepo, en definitiva, de esa lectura reduccionista y sesgada que se efectúa del principio de seguridad jurídica, centrada en la defensa a ultranza de la inamovilidad de los actos tributarios de gravamen expedidos por cualquier Hacienda pública. A mi juicio padece y se incumple la propia seguridad jurídica cuando la inamovilidad se mantiene a costa de la justicia y, muy especialmente, del ineludible respeto al principio de legalidad. De ningún modo pueden convertirse planteamientos sobre la seguridad jurídica como el que se denuncia en soporte sólido para sentar doctrina sobre la revocación tributaria.

5. Análisis de la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo

Las consideraciones anteriores, imprescindibles para desentrañar las bases sobre las que el Tribunal Supremo asienta sus resoluciones, permiten aden-

trarse ya en el análisis directo de la doctrina que se establece en las sentencias objeto de comentario. A continuación, abordamos de forma separada los diferentes contenidos de dicha doctrina.

5.1. Doctrina sobre aspectos procedimentales

5.1.1. Reconocimiento de acción a los particulares, para instar la devolución de ingresos por el cauce de la revocación

Como ya sabemos, las SSTs 154/2022, 178/2022 y 279/2022 reconocen la existencia de acción a los particulares para instar la devolución de ingresos indebidos por el cauce de la revocación, y declaran también la plena jurisdicción de Juzgados y Tribunales para conocer de tal solicitud de devolución y decidir sobre la concurrencia o no de los motivos tasados de fondo que al objeto de acordar la revocación se requieren.

Hemos visto también previamente que, frente a la amplitud de la cuestión con interés casacional fijada por la Sección Primera de la Sala al admitir los recursos de casación, que la refiere a cualquier procedimiento tributario de revocación, las sentencias dictadas acotan el problema sobre el que sentar criterio y lo restringen a los casos en que la revocación va ligada a una solicitud de devolución de ingresos indebidos procedentes de un acto o liquidación firme. Del mismo modo, ha sido comentada ya la incidencia que cara a esa reducción ha podido tener la negativa del Pleno de la Sala Tercera a avocar para sí la resolución de la cuestión con interés casacional establecida en su día. Nos remitimos, por tanto, a lo comentado con anterioridad respecto a tales asuntos.

Dos son los temas, tras este recordatorio, que van a centrar la atención en este momento. De un lado, la propia decisión adoptada, y los fundamentos de la misma. De otro lado, la determinación de las consecuencias que cabe extraer del hecho de que el Tribunal haya declinado pronunciarse sobre la revocación tributaria estricta, cuando no se liga a una solicitud de devolución de ingresos.

Respecto al sentido del pronunciamiento, reconociendo a los interesados acción para promover un procedimiento de revocación como vía para obtener la devolución de ingresos indebidos, muestro mi plena adhesión al mismo, hasta el punto de que, por los motivos que en líneas posteriores se expondrán, entiendo que debiera también extenderse el mismo criterio a todo procedimiento de revocación, aunque resulte ajeno a la devolución de ingresos.

No obstante, cabe albergar alguna duda sobre el argumento, prácticamente único, que sustenta la decisión, consistente en considerar que la existencia de acción para promover la tramitación del procedimiento de revocación, en el supuesto contemplado en el artículo 221.3 LGT, tiene su fundamento en que ha de otorgarse primacía a la regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ante el cual la revocación tiene en este caso mero «*carácter instrumental*». Bajo esta premisa se concluye que, de conformidad con lo dispuesto en relación a la figura de la devolución de ingresos, el administrado dispone de un derecho subjetivo a la apertura del procedimiento, que se extiende al de

revocación cuando se acude a dicho cauce para procurar la restitución de un ingreso tributario ocasionado por un acto firme.

El argumento, sin embargo, no parece guardar correspondencia con lo que se dice en otros pasajes de las sentencias, donde se llega a afirmar que *«revocación y devolución de ingresos indebidos son dos procedimientos no solo distintos, sino incompatibles entre sí, de suerte que solo es factible o uno u otro, excepto que se dé el supuesto del art. 221.3 de la LGT, ... en cuyo caso «únicamente se podrá solicitar la devolución... instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión...»»* (FJ2.3 de la STS 154/2022, reproducido en las dos posteriores), y se destaca también, asumiendo manifestaciones del Abogado del Estado, a las que la Sala concede el atributo de poseer claridad meridiana, que *«(e)n el presente caso, los interesados han instado el procedimiento de revocación con la finalidad de obtener la devolución de ingresos indebidos y debemos insistir en que la opción elegida por el obligado tributario no es indiferente y determina que hayan de respetarse los caracteres y requisitos propios de la institución»* (FJ2.4 de la STS 154/2022, también reproducido en las siguientes).

Estas expresiones conducen a entender que, aunque con el objetivo de obtener la devolución de lo ingresado, el procedimiento que en realidad se cursa es el señalado en el artículo 219 LGT. En cuanto a las exigencias materiales o de fondo no existe duda alguna al respecto, por cuanto el Tribunal insiste en que para acordar la devolución es preciso que se cumpla alguno de los supuestos tasados establecidos en dicho artículo. Y no solo ello, sino que también en el ámbito puramente formal o de procedimiento deben respetarse los postulados –sobre tramitación o sobre la competencia para resolver– propios de la revocación. Desde esta perspectiva, no deja de resultar llamativo que esa obligada sujeción a las reglas legales establecidas para la revocación ceda, única y exclusivamente, en cuanto al reconocimiento de que el interesado dispone de un derecho subjetivo a promover la revocación, que solo se reconoce explícitamente cuando ese procedimiento se insta con el objetivo de reclamar la devolución de un ingreso indebido, haciendo que prevalezca a este único propósito lo que dispone el artículo 221 de la LGT. El argumento de apoyarse en el artículo 221, y en el derecho que éste concede, es jurídicamente hábil, y se amolda a su vez al acotado alcance que el Tribunal Supremo ha conferido finalmente a la cuestión con interés casacional, pero ofrece dudas razonables sobre su solidez y congruencia.

Por otra parte, cabe preguntarse qué sucede, a raíz de estas sentencias, respecto a los procedimientos tributarios de revocación no ligados a una solicitud de devolución de ingresos indebidos. En una primera impresión, podría pensarse, *a sensu contrario*, que los particulares no disponen en tales supuestos de acción para promover el procedimiento. Así pudiera deducirse del mismo hecho de que la Sala haya distinguido entre la revocación pura y la que trae causa de una pretensión de devolución de ingresos –es evidente que de no apreciarse diferencias sería ociosa cualquier distinción entre ambas–, y también contribuye a esa conclusión el motivo que sustenta la doctrina dictada, puesto que si es la existencia de una solicitud de devolución de ingresos indebidos lo que jus-

tifica la atribución de un derecho subjetivo a los interesados, habría de concluirse que en ausencia de la misma no hay tal derecho.

Pese a lo expuesto, entiendo que esa inferencia no sería correcta. El Tribunal Supremo, deliberadamente, ha declinado pronunciarse sobre la revocación estricta, y por lo tanto cualquier interpretación que conduzca a considerar que de las sentencias objeto de comentario se deduce la emisión de jurisprudencia –aunque sea por vía indirecta– sobre esta otra cuestión, resultaría contraria a la explícita voluntad de la Sala Tercera. Tendrá que ser la propia Sala, ya sea en Pleno, si prospera en otro momento la frustrada pretensión de que asumiera el asunto, ya a través de la Sección Segunda, la que en el futuro siente jurisprudencia nítida al respecto. Entre tanto, no parece oportuno dar por supuesta la formación de doctrina en ningún sentido.

Ante tal situación, expreso mi opinión personal de que la balanza tendría que inclinarse igualmente en favor del reconocimiento de acción por lo que refiere a la revocación estricta contemplada en el artículo 219 LGT. En este sentido, las sentencias examinadas, después de hacer un recopilatorio de resoluciones anteriores sobre la materia, ya apuntan a que *«(l)a lectura de la expresada jurisprudencia sugiere la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación»* (FJ 2.6)

Dicha afirmación, no obstante, se matiza de inmediato con una consideración añadida que sitúa el debate en el lugar adecuado:

«(...) El problema se traslada en desentrañar la naturaleza jurídica de la figura y especialmente el alcance que le ha dado el legislador tributario, con el fin de salvar las posibles contradicciones que encierra el propio art. 219 de la LGT.

El precepto por un lado limita el procedimiento de revocación a su inicio siempre de oficio, de suerte que parece negar la acción revocatoria del interesado por motivos de oportunidad, viniendo a consagrar una especie de potestad graciable de la Administración que actúa ante indiferentes jurídicos, pues tan correcto jurídicamente sería revocar, como no revocar, con independencia de que llegue a constatarse la concurrencia de alguno de los motivos legales de revocación; por otro, da entrada al interesado disponiendo que la Administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, reconociendo un interés de los ciudadanos en que se reparen las lesiones causadas por esos actos sobre la base de motivos de legalidad expresamente dispuestos; lo que viene a constituir un oxímoron irreductible, como es reconocerle un interés o derecho al ciudadano sobre motivos legalmente dispuestos, para a reglón seguido negarle dicho interés al impedirle valerse de los cauces para hacer efectivo el derecho conculcado, creando una especie de inmunidad de esa decisión, al no poder ser objeto de control judicial.»

Ese oxímoron irreductible al que alude el Tribunal Supremo únicamente ofrece dos alternativas para resolver la contradicción: o bien se prima en su literalidad la referencia legal a que el procedimiento ha de iniciarse siempre de oficio, y en base a ella se rechaza que los particulares dispongan de un derecho subjetivo a promover la revocación, o bien se hace prevalecer el hecho de que el procedimiento especial se articula en beneficio exclusivo de los particulares, y se les reconoce, en consecuencia, la facultad de ejercitar la acción.

De ambas soluciones debiera descartarse, a mi entender, la primera de ellas, por las consecuencias que provoca, tanto *de facto* como *de iure*. La experiencia demuestra que las Administraciones públicas –todas sin excepción– son extraordinariamente renuentes a aperturar, sin que medie solicitud previa de los interesados (y también cuando existe petición de parte), un procedimiento tributario de revocación. Resultaría sin duda muy difícil obtener información fidedigna al respecto, pero no resulta descabellado aventurar que la mayor parte de ellas –por no decir todas– jamás ha ejercitado, en ausencia de petición previa, dicha potestad en los últimos tiempos⁸. La revocación tributaria únicamente opera, en la práctica cotidiana, a cobijo de un particular que la impulse. En esta tesitura, privar de acción al interesado para incoar el procedimiento supone la puntilla definitiva al instituto de la revocación tributaria, situándonos ante un panorama en el cual dicho procedimiento especial queda completamente preterido y privado de las garantías más elementales, al dejar inermes y sin protección a los promotores del mismo, lo que implica su desaparición *de facto*. No me cabe duda de que una interpretación del artículo 219 de la LGT que lo convierte en mera figura decorativa, carente de toda utilidad, hasta el punto de que provoca consecuencias equiparables a las que se obtendrían con la radical supresión de la norma, está muy lejos de ser acorde a la voluntad del legislador. Si ese hubiera sido el verdadero propósito legislativo, nada mejor que eliminar la disposición de inmediato, con lo que se evita cualquier tipo de equivoco y, en particular, la generación de falsas expectativas y la correlativa frustración que el establecimiento de un remedio jurídico inviable comporta.

En lógica consecuencia, la subsistencia de la revocación pasa inexorablemente por el reconocimiento de acción a los interesados para promoverla. Algunas de las afirmaciones de las sentencias analizadas –entre ellas las antes transcritas– parecen ir, aunque de manera no concluyente o definitiva, en esa dirección.

Hay, además, a mi juicio, una interpretación posible del artículo 219 que avalaría la existencia de ese derecho subjetivo, sobre la base de conceder a la mención que realiza la ley a la iniciación de oficio un significado radicalmente opuesto al que de manera generalizada se le viene otorgando, tanto judicialmente como también en estudios doctrinales. Desde este punto de vista, y en sintonía con lo que para la prescripción establece el artículo 69.2 LGT (en el que se establece taxativamente que «(l)a prescripción se aplicará de oficio...»), la alusión a la apertura de oficio de la revocación –incluso con la presencia del adverbio «*siempre*»–, no autoriza a excluir el derecho del interesado a promover la acción, sino que, muy al contrario, puede entenderse dirigida a imponer a la Administración un plus de obligatoriedad en orden a incoar el procedimiento. Lejos de toda discrecionalidad, la Administración tributaria quedaría legalmente compelida a iniciar «*siempre*» el procedimiento, en cuanto tenga constancia razonable o cierta de que un acto tributario de gravamen se encuentra incurso en alguno de los supuestos de revocación previstos en el artículo 219 LGT.

⁸ Tampoco alteraría sustancialmente el panorama descrito la posible existencia de algún expediente de revocación ocasional y aislado, puesto que su propia excepcionalidad aumenta exponencialmente el riesgo de que una decisión revocatoria así adoptada pueda ser contraria al principio de igualdad, efecto explícitamente prohibido por el propio art. 219 LGT.

De igual modo que la Administración fiscal debe apreciar de oficio la prescripción, en beneficio de los obligados tributarios, ha de revocar también directamente, sin que medie solicitud del perjudicado, los actos tributarios lesivos o de gravamen cuando concurren las circunstancias que así lo exigen. Pero ello no debe obstar, en ninguno de ambos casos, a que la iniciativa pueda también partir del interesado. Nadie niega que el interesado disponga de acción para invocar la prescripción, cuando ésta no es apreciada de oficio, y tampoco habría que negar el derecho a promover la revocación, si la Administración, como sucede en la práctica totalidad de los casos, no toma de oficio la iniciativa. Dado que, a resultas de la prescripción, las Haciendas públicas han de anular y dejar sin efecto actos legales, por el mero hecho —aunque significativo— de haberlos dictado tardíamente, con más motivo han de estar obligadas a anular aquellos que nunca fueron ajustados a Derecho, sino que incurrieron ya en origen en los graves y patentes defectos contemplados en el indicado artículo 219 (incluso aunque sean circunstancias sobrevenidas las que pongan de manifiesto la ilegalidad cometida en origen y la improcedencia del acto). En ambos casos se protege la seguridad jurídica, y no hay razones para establecer distingos ni restricciones al respecto.

Soy plenamente consciente de que la interpretación que propugno resulta contraria a la que de manera habitual —y casi unánime— se le ha dado al precepto, pero, pese a ello, considero que hay argumentos sólidos para defenderla. Es verdad que, en su dicción literal, el artículo 219 de la LGT no ordena la revocación con carácter imperativo, sino que únicamente estipula que la Administración tributaria «*podrá revocar*», pero tal expresión ha de considerarse una mera reminiscencia del antiguo artículo 154 de la LGT de 1963, cuando la revocación, como ya se ha dicho, tenía un alcance y unos fines distintos, y hasta opuestos, a los que ahora se le confieren. Una vez más cabe insistir en que la prevalencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, y el sometimiento pleno a la ley y al Derecho que impone a las Administraciones públicas el artículo 103.1 de la Carta Magna, constituyen mandatos ineludibles que obligan a revocar los actos tributarios lesivos o de gravamen en cuanto se den los presupuestos legales fijados a este propósito.

Refuerza además este planteamiento la propia debilidad de los argumentos que se esgrimen en defensa de la tesis que niega legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento de revocación. Puede acudirse, como fiel testimonio o expresión de dicha tesis, a la STS 302/2017, de 22 de febrero (ponente D. Rafael Fernández Valverde), en la cual se desgranán con claridad las razones que dan sustento a dicha posición⁹.

Además de marcar distancias con el derecho de petición, dos son los motivos principales que se esgrimen a tal fin en dicha sentencia. En primer lugar, se hace referencia a la enmienda que el Grupo Parlamentario Catalán presentó al artículo 219 del Proyecto de la Ley General Tributaria —enmienda 317— en la que

9 En el FJ 3 de esa STS 302/2017 se concluye: «*Por ello, debemos entender que el artículo 219 de la Ley General Tributaria no reconoce legitimación a los particulares para iniciar el procedimiento, atribuyéndoles únicamente la posibilidad de promover esa iniciación mediante la correspondiente solicitud, de la que la Administración acusará recibo, y sin perjuicio de la tramitación subsiguiente si se inicia el procedimiento.*»

se proponía que el texto legal incorporase una referencia expresa a la iniciación del procedimiento a instancia de parte, deduciéndose que el rechazo de la enmienda demuestra y refuerza la voluntad del legislador de excluir esa opción.

Sin embargo, aun siendo una inferencia razonable, no puede considerarse categórica, puesto que no consta en los Diarios de Sesiones de las Cortes –ni en los del Congreso ni en los del Senado– ninguna intervención o explicación que exprese las causas concretas del rechazo, por lo que, ante dicho silencio, no cabe descartar que pudiera haber obedecido a otros motivos distintos (por ejemplo, a pactos o transacciones entre los grupos parlamentarios mediante los que se acuerdan enmiendas o correcciones en algunos preceptos, a cambio de que decaigan o se voten negativamente las demás, sin que ello implique un rechazo explícito y consciente a los fines que perseguían las mismas).

Por otra parte, no puede desconocerse que en el anteproyecto de la reforma de la LGT que cristalizó en la Ley 34/2015, de 15 de septiembre, se incluyó un artículo 219 bis en el que se contemplaba un nuevo supuesto de revocación del siguiente tenor: *«La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa»*¹⁰.

Aunque esa modificación no pasó el filtro del Consejo de Estado, en cuyo Dictamen (Dictamen 130/2015, publicado en el BOE de 22 de septiembre de 2015) el Alto Órgano Consultivo censuró las graves imperfecciones técnicas en que incurría la redacción del anteproyecto¹¹, dicha iniciativa constituye una muestra palpable de la voluntad de otorgar un mayor alcance y protagonismo a la revocación tributaria, en cuyo seno quiso imponerse de forma imperativa (*«revocará»* decía el anteproyecto) la revisión de todo acto perjudicial sustentado en una norma inconstitucional o ilegal. Por tanto, hay también antecedentes que permiten no permanecer anclado en una concepción que constriña al máximo el significado de la revocación tributaria, cuando se detecta un propósito claro, al menos desde el Ejecutivo entonces gobernante, de promover un cambio legislativo al objeto de ampliar la dimensión de ese procedimiento especial. Cierto que la iniciativa legislativa no prosperó, pero es indudable que el mero hecho de plantearla denota una visión de la revocación tributaria que no concuerda con la interpretación reductora que todavía se mantiene de forma monolítica en la actualidad, sino que abre la puerta a otras posibles lecturas de la revocación. La presentación por los mismos poderes públicos de iniciativas y de planteamientos tendentes a ampliar el alcance de la revocación, a través de una reforma

10 Ese art. 219 bis del Anteproyecto, compuesto de siete apartados, indicaba a continuación *«La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el art. 120.4 de esta ley»*.

11 Reclamaba el Consejo de Estado una visión de conjunto y una mayor precisión en el tratamiento legal de la figura que pretendía introducirse, y destaca que *«debería ceñirse la regulación del artículo 219 bis a prever un nuevo supuesto de revisión, y no a hacer pasar por él toda regulación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito tributario.»* El Dictamen centra buena parte de sus comentarios a censurar esa unificación o concentración de la revisión de oficio y de la responsabilidad patrimonial que el anteproyecto perseguía.

legal o por vía interpretativa, no debe ser ignorada, puesto que contribuye a conocer la línea por la que se pretende que discurra dicha técnica revisora en la órbita tributaria.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo se ha apoyado también en la jurisprudencia de la Sala en relación al artículo 154 de la LGT de 1963 para mantener que, al igual que en aquella época, tampoco la regulación del actual artículo 219 concede legitimación a los particulares. Ya he señalado en un momento anterior las relevantes diferencias existentes entre una regulación y otra, que no se limitan a cuestiones formales ni de simple contenido, sino que alcanzan también a los fines u objetivos últimos que dieron lugar al establecimiento de cada uno de los regímenes legales, lo que, en mi opinión, impide extrapolar mecánicamente y sin mayores explicaciones la jurisprudencia recaída sobre la LGT de 1963 a la normativa sobre la revocación ahora en vigor. A lo razonado en líneas precedentes sobre el particular nos remitimos.

Puede concluirse, al hilo de lo expuesto, que la subsistencia y operatividad de la revocación pasa inexorablemente por el reconocimiento de acción a los particulares para la incoación del procedimiento. El mandato constitucional de pleno sometimiento a la Ley y al Derecho que impone a la Administración el artículo 103.1 de la Carta Magna impide que ésta, negándose a tramitar el procedimiento cuando existen evidencias o claros indicios de que concurren algunos de los supuestos fijados en el artículo 219.1 de la LGT, se apropie de ingresos que no le pertenecen, reteniendo y haciendo suyas exacciones que carecen de la necesaria cobertura legal y negándose arbitrariamente a reconocer la nulidad de los actos de gravamen dictados.

5.1.2. Potestad del órgano judicial de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación

El Tribunal Supremo ha declarado a este respecto que *«la resolución expresa o por silencio derivada de la solicitud cursada por el interesado en aplicación del art. 221.3, conforme a los principios de plenitud (de) jurisdicción y tutela judicial efectiva, es susceptible de impugnación y de poseer el órgano judicial los datos necesarios, tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación»* (FJ3 de la STS 154/2022, reproducido en la STS 178/2022). En congruencia con dicha posición, el Alto Tribunal ha entrado en las tres sentencias examinadas a resolver sobre la procedencia o no de la revocación debatida, como hicieron también previamente las resoluciones impugnadas en casación, pese a que la Administración concernida en los dos primeros recursos había inadmitido las solicitudes de revocación presentadas, declinando dictar pronunciamientos de fondo sobre las mismas.

La doctrina jurisprudencial transcrita se dicta, como se aprecia, con invocación expresa de los principios de plenitud de jurisdicción y de tutela judicial efectiva, a los que podría haberse agregado también el de economía procesal. Y merece destacarse además que se dota al criterio fijado de alcance general, con

el único matiz de que la potestad para pronunciarse tan solo decae, por imposibilidad de ejercitarla, cuando el órgano judicial no posea los datos que permitan hacerla efectiva. De no existir tal impedimento, el órgano judicial, más allá de una potestad, tiene asignada por mor de esta jurisprudencia una verdadera obligación procesal de pronunciarse, de carácter ineludible, por cuanto el respeto a los antedichos principios de plenitud jurisdiccional y, sobre todo, de tutela judicial efectiva —en su dimensión de derecho fundamental— así lo impone. No hay, por tanto, discrecionalidad alguna que libere de ejercitar escrupulosamente, si existen datos, esa llamada potestad de pronunciarse.

Por otra parte, la dimensión general que el Tribunal Supremo concede a esta doctrina tiene también la virtud de poner de manifiesto que la revocación, en materia tributaria, y a día de hoy, ha de considerarse una potestad administrativa plenamente reglada, sometida a estrictos criterios de legalidad, y en la que ya no tiene cabida alguna cualquier resolución del procedimiento dictada en atención a razones de mera oportunidad o conveniencia —por mucho que, como ya se ha visto, en algunos pasajes de sus sentencias el Tribunal Supremo no abandone del todo esa vieja concepción—. La admisión, en sentido contrario, de que subsisten en la actualidad motivos de oportunidad y discrecionales que permiten determinar el signo de la resolución —aunque se diga que se trata de una discrecionalidad técnica, en la que inciden también elementos reglados—, no permitiría ni haría factible atribuir a los órganos judiciales la potestad-obligación de pronunciarse que el Tribunal Supremo establece con alcance general. No se olvide que la apreciación o valoración de tales circunstancias discrecionales pertenece, con toda evidencia, a la Administración, y los Juzgados y Tribunales no pueden, por tanto, sustituir a los órganos administrativos ni subrogarse en su posición para imponer su criterio sobre aquellos aspectos discrecionales con influencia en la decisión. El reconocimiento de que perduran en la revocación elementos de oportunidad y discrecionales es incompatible con la doctrina jurisprudencial de que los órganos judiciales están obligados, si disponen de los datos necesarios, a pronunciarse sobre la pertinencia o no de la revocación interesada.

En mi opinión los dos aspectos antedichos (la obligación de los órganos judiciales de pronunciarse sobre el fondo cuando dispongan de los elementos para ello, y su corolario de que tal criterio aboca a considerar que la revocación no puede acordarse por razones discrecionales o de mera oportunidad, sino exclusivamente cuando concurren determinados supuestos de ilegalidad) implican un apreciable avance en aras de dotar a la revocación de la significación jurídica y de la repercusión práctica que su regulación legal permite atribuirle. Es de advertir, sin embargo, una cierta contradicción o incongruencia cuando, de un lado, se apuesta por una concepción más actualizada de la revocación, que arrumba con las posiciones que la consideraban una prerrogativa discrecional y llegaban a negar incluso la revisión judicial de su ejercicio, y, de otro lado, se consideran subsistentes todavía algunos vestigios de esa vieja concepción, como el de propugnar una interpretación fuertemente restrictiva de su alcance, que parte de la época en la que la revocación estaba diseñada en esencia para sustituir actos firmes por otros que, en perjuicio de los administrados, supusieran un mayor gravamen.

5.2. Resoluciones de fondo de las sentencias examinadas

5.2.1. La declaración de inexistencia de infracción manifiesta de la ley contenida en las SSTS 154/2022 y 178/2022. Aspectos críticos

Coinciden ambas SSTS 154/2022 y 178/2022, como ya sabemos, en que la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU no comporta que los actos firmes de liquidación del impuesto municipal cuestionados incurran en infracción manifiesta de la ley. Las sentencias rechazan, por tanto, la causa de revocación apreciada por los respectivos Juzgados de instancia (los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 3 y nº 6 de Valencia), a raíz de la STC 59/2017, de 11 de mayo (a la que han seguido, como recuerda el propio Tribunal Supremo en el FJ6 de ambas sentencias, las SSTC 126/2019 y 182/2021).

Vaya por delante que era en verdad altamente improbable que el Tribunal Supremo fuera a dictar un pronunciamiento de fondo distinto. En primer lugar, porque, conforme ha sido ya anticipado, la decisión venía condicionada por el criterio jurisprudencial sentado previamente, en relación al ejercicio de acciones de revisión por nulidad de pleno derecho, planteadas frente a liquidaciones del IIVTNU que se giraron también en aplicación de la norma declarada inconstitucional. Jurisprudencia en cuya virtud se fija la doctrina de que en tales supuestos no concurre ninguna causa de nulidad de pleno derecho de las establecidas en el artículo 217 LGT. El Tribunal Supremo apela directamente a esa doctrina, y no cabía suponer, por tanto, que se logre por el cauce de la revocación, previsto para defectos de mera anulabilidad –aunque cualificados–, lo que no se alcanzaba a través de la nulidad de pleno derecho, puesto que ello hubiera significado degradar de manera muy difícilmente justificable la naturaleza de la deficiencia achacable a los actos dictados a cobijo de una norma inconstitucional.

En segundo lugar, porque el Tribunal Supremo hace referencia explícita a la STC 182/2021, para dejar constancia de los términos sumamente restrictivos en que ésta concreta los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que emite sobre la regulación del IIVTNU. El Tribunal de Garantías parte del criterio, que ya se ha convertido en habitual cuando se examinan leyes tributarias, de que su inconstitucionalidad no permite revisar los actos de aplicación de la norma que hayan devenido firmes. La particularidad estriba en que esa sentencia lleva hasta el extremo dicho criterio limitativo, entendiendo como situaciones consolidadas todas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre de 2021, no el día de su publicación¹². Es verdad que se alude a esta decisión del Tribunal de Garantías «(c)omo dato más anecdótico que relevante», más pese al confesado carácter «*obiter dicta*» de la referencia, su propia condición prescindible o superflua denota que la mención no es accidental, sino que sirve a los fines de reforzar el apoyo a los fallos desestimatorios dictados.

¹² Resulta inconcebible la extrema facilidad y frecuencia con la que el Tribunal Constitucional se sitúa extramuros y por encima del ordenamiento jurídico, al que no se considera vinculado. En esta oportunidad vulnera normas jurídicas básicas, como las que establecen los plazos de impugnación

Bajo esas coordenadas, el sentido del pronunciamiento estaba en buena medida cantado. Sin embargo, no comparto las razones que se aducen en sustento del mismo.

Dicen ambas sentencias (FJ7 de éstas) que *«resulta evidente que no tiene amparo jurídico la declaración de infracción manifiesta de la Ley, como motivo de revocación, sobre la base de la STC 59/17»*, y apoyan tal conclusión en tres razones.

Conforme a la primera de ellas, *«la tesis desarrollada en la sentencia de instancia resultaría errónea, desde el punto y hora que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia, en su caso, tendrían efectos ex tunc, cuando la revocación –aun cuando su regulación normativa en nuestro ordenamiento presenta bases dogmáticas ciertamente imprecisas– tiene como presupuesto la previa existencia de un acto válido en origen –recordemos la clásica distinción cuando afirma que la anulación es la eliminación de un acto jurídico inválido del mundo del Derecho, mientras que la revocación no supone un acto inválido, sino válido–»*.

Se introduce el Tribunal Supremo con dicho planteamiento, de forma innecesaria y poco prudente, en un terreno pantanoso y nada fructífero, del que parece desprenderse que, según la Sala, la revocación, en sentido jurídico y/o semántico, tan solo puede ser instada con éxito en aquellos casos en los que el acto frente al que se promueve era jurídicamente válido en origen. A partir de ahí se colige que, habida cuenta que la sentencia del Tribunal de Garantías declarativa de la inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, la invalidez y nulidad del acto de aplicación es originaria, de modo que no cabría articular su anulación a través del procedimiento de revocación. Causa extrema perplejidad y sería preocupación tal postura, porque, de llevarse hasta sus naturales y últimas consecuencias, eliminaría de raíz la viabilidad del procedimiento de revocación en la inmensa mayoría de las ocasiones: todas aquellas en que la nulidad del

de los actos administrativos o el momento en que surten efectos las resoluciones del propio Tribunal, despreciando e ignorando sus consecuencias –en su literalidad la limitación de efectos es de tal calibre que impide reaccionar frente a aquellas liquidaciones que a 26 de octubre de 2021 se encontraban todavía dentro del plazo legal de un mes para ser recurridas, dado que se prohíbe sustentar su impugnación en la inconstitucionalidad de la norma aplicada–. No es, tristemente, una situación excepcional, ya que el Tribunal de Garantías nos tiene acostumbrados a colocarse en esa zona de exclusión. No en vano ostenta el dudoso honor de ser el órgano que comete, porcentualmente, el mayor número de violaciones de la Constitución, puesto que tal situación sucede cada vez que inadmite alguno de los múltiples recursos de amparo que recibe con la simple expedición de una rituarial providencia preconfigurada que incumple groseramente su propia doctrina constitucional sobre el ineludible deber de motivación que concierne a todos los poderes públicos sin excepción, ya sean de naturaleza administrativa, judicial, o de cualquier otra índole. Pero es precisamente la habitualidad de la conducta, que normaliza y convierte en ordinario el incumplimiento de la Constitución y las leyes (el art. 9.1 de la CE señala que *«los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»*), lo más preocupante de la situación, ante el riesgo añadido de que el problema pueda extenderse y adquirir alcance generalizado. Merece advertirse, en este sentido, que la Sala Tercera del Tribunal Supremo está comenzando ya, en las resoluciones de inadmisión de recursos de casación, a emular al Tribunal de Garantías y a asumir como propias las nocivas prácticas que se denuncian. Que el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo, máximos garantes de la Constitución y las leyes, desarrollen de manera regular o cotidiana pautas de actuación de dicho tenor, situándose al margen y por encima de la Carta Magna, pone en entredicho la efectiva vigencia del Estado de Derecho.

acto es originaria, y no se produce, por tanto, de forma sobrevenida, como, acogiéndose a un «*punto de vista dogmático*», requiere el Tribunal Supremo.

Ese planteamiento, además, retoma la senda de la discrecionalidad y reabre otra vez la puerta a la Administración para que, por motivos de mera oportunidad, revoque actos válidos, situación incompatible y que entra en contradicción irresoluble con la doctrina principal sentada en ambas sentencias, según la cual los interesados poseen acción para solicitar el inicio del procedimiento y el órgano judicial tiene potestad de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento. Como ya se ha dicho, el órgano judicial no puede sustituir a la Administración cuando la decisión depende de elementos discrecionales o de oportunidad que solo a esta última corresponde ponderar, y que son los únicos que podrían permitir la revocación de actos jurídicamente válidos.

No comparto, por tanto, este razonamiento de las sentencias 154/2022 y 178/2022, que ni desde una vertiente jurídica –puesto que lo lógico y natural es que la infracción manifiesta de la ley sea originaria, y se hace difícil imaginar supuestos en que el acto tributario incurra en infracción manifiesta de forma sobrevenida¹³–, ni tampoco desde una perspectiva semántica –tomando como referencia el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua¹⁴–, tiene un soporte solvente.

El segundo argumento para casar las sentencias recurridas estriba en señalar que «(l)as causas contenidas en el art. 219.1, son tasadas, sin que entre las mismas se contemple la invalidez de la norma de cobertura por ser inconstitucional, ni tampoco su contradicción con el Derecho europeo». Considero que esta explicación de la resolución desfavorable a los particulares reclamantes desenfoca por completo el problema y carece de entidad para justificar el fallo. Nadie duda de que las causas que, según el mencionado artículo 219 LGT, autorizan la revocación son tasadas, y que entre dichas causas no están incluidas las que menciona el Tribunal Supremo. Pero ello no resuelve en modo alguno la cuestión, porque lo que ha de analizarse es si alguna de las causas efectivamente plasmadas en el artículo 219 –la infracción manifiesta de la ley, la existencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto, o la indefensión a los interesados– concurre en el acto de liquidación tributaria cuya revocación se promueve. La inconstitucionalidad de la norma de

13 Ni siquiera los ejemplos que se citan con habitualidad de nulidades sobrevenidas (como las atribuidas a las sanciones impuestas con base en liquidaciones posteriormente anuladas, o a las liquidaciones giradas a consecuencia de un acto o contrato que después es declarado nulo –es el caso de liquidaciones por el impuesto de Sucesiones expedidas en atención a adjudicaciones hereditarias que decaen tras declararse la nulidad del testamento que les dio soporte–) son, en puridad, verdaderos supuestos en los que la tacha invalidante surja *a posteriori*. Aunque el reconocimiento de dichas situaciones se produzca en un momento ulterior, los defectos que propician la revocación existían ya en origen (en los ejemplos referidos, las nulidades de la liquidación que sustenta la sanción impuesta y del testamento conforme al que se efectuaron las adjudicaciones hereditarias gravadas). En consecuencia, los actos tributarios dictados a su amparo (la sanción y las liquidaciones del impuesto de Sucesiones) carecieron de cobertura válida y, por tanto, fueron también nulos y contrarios a Derecho desde el inicio, y no de forma sobrevenida.

14 El segundo de los significados que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua concede a la palabra «revocación» es el de: «*anulación, sustitución o enmienda de orden o fallo por autoridad distinta de la que había resuelto*», de modo que no cabe contraponer gramaticalmente revocación y anulación.

cobertura no es causa directa y automática para revocar, pero nada impide que el acto dictado a cobijo de una norma inconstitucional pueda poseer además el rasgo de incurrir en infracción manifiesta de la ley. Ambas circunstancias –la inconstitucionalidad de la norma aplicada y la existencia de infracción manifiesta de la ley– no son opuestas ni excluyentes, sino que, muy al contrario, es perfectamente posible que puedan coincidir en un mismo acto.

Ninguno de los dos argumentos tiene, en razón de lo expuesto, solvencia ni entidad para justificar los fallos dictados. Por ello, merece a mi juicio crítica adversa la afirmación subsiguiente que efectúan las sentencias tras estos dos argumentos: *«Lo dicho sería suficiente para, como jueces de instancia, ... desestimar el recurso sobre el fondo por no concurrir el supuesto de infracción manifiesta de la Ley. Con todo analicemos el caso»*.

Como puede apreciarse, para el Tribunal Supremo resulta prescindible un análisis que a mi parecer resulta inexcusable. El Alto Tribunal considera que el examen de si el acto cuestionado incurre o no en infracción manifiesta de la ley es accesorio y no determinante. Planteada de nuevo la cuestión –que constituye el tercero de los elementos que se aducen para denegar la revocación– bajo dicha óptica, como aspecto adicional *«obiter dicta»*, no ofrecía ya duda alguna el signo de la conclusión alcanzada, puesto que, con toda evidencia, en caso de que el análisis que se reputa innecesario hubiese contravenido o puesto en duda la posición ya adoptada, no se hubiese agregado el mismo.

Respecto a la cuestión en sí, y al razonamiento que sustenta la decisión de declarar que no existe infracción manifiesta de la ley, cabe indicar que, en mi opinión, resulta un tema vidrioso, abierto, por tanto, a soluciones diversas, y, sobre todo, como en líneas posteriores se razonará, entiendo que no es el enfoque jurídico que mejor se acomoda a los hechos enjuiciados.

Sostienen las dos sentencias del Tribunal Supremo que la infracción legal carece de la condición de manifiesta, y, tras señalar que *«hasta la STC de 11 de mayo de 2017, si algo ha caracterizado a la materia y a su regulación es la gran inseguridad jurídica creada, provocando un semillero de conflictos con desiguales respuestas»*, la Sala cierra su análisis destacando, con caracteres en negrita, que *«al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de respuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes, sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta»*.

Pone el punto de mira el Tribunal en que la existencia o no de infracción manifiesta se valore *«sobre la base de la STC 59/17»*, deduciendo de ello que en el momento en que se giró la liquidación tributaria, y cuando menos hasta que se dictó la señalada STC 59/2017, la cuestión era vidriosa y en modo alguna manifiesta. Así pues, el foco se centra en la inconstitucionalidad de la norma (que como recuerda el propio Tribunal, posee efectos *ex tunc*) y en la infracción que ésta proyecta sobre el acto dictado a su amparo. Desde esta perspectiva, es evidente que no toda inconstitucionalidad tiene carácter manifiesto, sino que, muy al contrario, habrá de presumirse que el legislador solo aprueba leyes en la

creencia o convicción de que tienen pleno encaje constitucional (aunque el contenido de alguna norma pudiera hacer pensar que en ocasiones esa creencia resulta temeraria), lo que convierte inicialmente en no manifiesta cualquier tacha de inconstitucionalidad.

Sin embargo, considero que este enfoque desvía la atención del verdadero problema, que no debe situarse en los efectos de la inconstitucionalidad de la norma aplicada, sino centrarse en el propio acto de liquidación tributaria. Desde este prisma, no me ofrece dudas que un acto administrativo que determina la existencia de una obligación tributaria y exige su pago, dictado en aplicación de un tributo que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y que se refiere a una operación en la que se halla plenamente acreditado que no existe incremento de valor alguno, tiene visos de infringir manifiestamente la ley ya en origen, con independencia de que la regulación fuera después declarada inconstitucional –como sucedió– o hubiese admitido una interpretación correctora que pusiera a salvo la validez de la misma. El acto de liquidación en sí, ya fuera por vulneración del principio constitucional de capacidad contributiva (de directa y prevalente aplicación), ya por infracción de la norma que configura el hecho imponible del impuesto municipal aplicado (que establece la sujeción al tributo del incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión), ya por infracción de las normas de determinación de base imponible (que establecen que la base imponible está constituida por el incremento real del valor de los terrenos), ya por la infracción conjunta de todas las disposiciones mencionadas, reviste caracteres suficientes como para poder predicar de él que infringe manifiestamente la ley.

El Tribunal Supremo, sin embargo, elude esta visión y hace referencia, en cambio, con alcance obstativo, al abanico de respuestas jurídicas y judiciales surgidas a raíz del problema. Todas ellas parten, no obstante, de un factor común: la ilicitud de las liquidaciones que gravan supuestos en los que no existe incremento de valor. Difieren en cuanto a la respuesta jurídica, pero no respecto a la invalidez de los actos de liquidación que generan deudas fiscales donde no hay incremento.

Pese al inadecuado y perturbador enfoque con el que a mi parecer aborda el Tribunal Supremo este asunto, no creo que pueda darse el paso concluyente de afirmar, con base en las consideraciones precedentes, que la decisión de rechazar la existencia de infracción manifiesta de la ley sea desacertada, ni que debiera, en consecuencia, haberse optado por la solución contraria, por cuanto, como ya se ha dicho, la respuesta a esta cuestión no está clara y, sobre todo, porque la reclamación planteada por el interesado tiene mejor acomodo –insisto– en otra de las causas tasadas de revocación, y no debió haberse canalizado ni resuelto por los Juzgados de instancia bajo el prisma de si los actos de liquidación incurrieran o no en infracción manifiesta de la ley.

Con todo, merece destacarse que estas decisiones del Tribunal Supremo laminan por completo toda posibilidad de que, por vía de la revocación, y con fundamento en la infracción manifiesta de la ley, pueda obtenerse la anulación de un acto tributario de gravamen dictado en aplicación de una norma inconstitucional. Las liquidaciones tributarias controvertidas vulneran nítida y grose-

ramente principios rectores y normas legales del ordenamiento tributario, y además el Tribunal Constitucional ya había realizado admoniciones explícitas al legislador para que introdujese inaplazables cambios en la regulación positiva a fin de acomodarla a las exigencias constitucionales, de modo que si en estos casos se colige que no se da esta causa de revocación resulta imposible imaginar cualquier otro supuesto que en el futuro pueda incurrir en tal infracción manifiesta. El Tribunal convierte en inútil y abocada al fracaso la acción que reconoce para promover la devolución de ingresos a través de la revocación, de manera que por esta vía solo van a ocasionarse gastos y decepciones añadidas. En definitiva, la doctrina del Tribunal Supremo establece que ni por el cauce de la acción de nulidad de pleno derecho, ni en virtud de la revocación por infracción manifiesta de la ley, resulta posible que los ciudadanos recuperen las deudas tributarias ingresadas a causa de una norma inconstitucional.

Hasta aquí, ciertamente, el panorama no puede ser más desolador para los contribuyentes que se encuentran abocados a realizar un ingreso a las arcas del Tesoro carente de título legal habilitante. A reserva de lo que luego se dirá, la única manera que por de pronto parece abierta para reaccionar eficazmente frente a actos de gravamen de dicha naturaleza es interponer, en el perentorio y preclusivo plazo de un mes, un recurso ordinario contra la liquidación basada en la norma inconstitucional. Ya he señalado en líneas anteriores que no parece formula bastante ni la mejor manera de preservar la seguridad jurídica de los ciudadanos y su eficaz protección frente a la acción ilegal de los poderes públicos.

A la vista de tal estado de cosas, es oportuno plantearse también, por último, si el Tribunal Supremo ha hecho en estas sentencias 154/2022 y 178/2022 un análisis suficiente y completo sobre la existencia o no de causa de revocación en las liquidaciones tributarias sometidas a revisión. La Sala se ha limitado a estudiar la posible presencia de infracción manifiesta de la ley, abordando además la cuestión, como ya sabemos, a modo de concesión graciosa y prescindible.

De conformidad con esta visión excluyente, la concurrencia de alguna de las restantes causas tasadas de revocación establecidas en el artículo 219 LGT se considera por la Sala un asunto todavía más distante del debate jurídico suscitado y, por tanto, ajeno al proceso. Corolario de este planteamiento es la omisión drástica de cualquier referencia a las otras causas legales de revocación, y en particular a la posible apreciación de circunstancias sobrevenidas –aquí lo sería, indudablemente, la STC 59/2017– que pusieran de manifiesto la improcedencia del acto dictado, aspecto sobre el que se extiende un llamativo y absoluto silencio.

Anticipan ya este dimensionamiento del recurso las sentencias analizadas (FFJJ 6, in fine) cuando señalan que *«solo queda por dilucidar una cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de infracción manifiesta de la Ley, pues este motivo es el único que resulta relevante para resolver el litigio y el único que podemos resolver en esta casación»*.

Cabe preguntarse de inmediato si resulta cierto que el Tribunal Supremo solo podía resolver sobre la existencia o no de infracción manifiesta de la ley, y si éste era el único problema relevante. En cuanto al primer aspecto, ha de reco-

nocerse que las sentencias recurridas en casación estimaron la revocación que demandaban los interesados por entender que se daba este concreto supuesto legal. Los estrechos y rígidos contornos del vigente recurso de casación podrían justificar de inicio que el Tribunal Supremo se haya limitado a revisar las sentencias de instancia impugnadas con sujeción a las cuestiones a las que se concede interés casacional objetivo y de acuerdo a las alegaciones de las partes.

Sin embargo, merece la pena adentrarse en los términos en que la controversia litigiosa se suscita. Por la manera en que describen los antecedentes tanto las resoluciones de instancia como los autos de admisión de los recursos de casación y las propias sentencias del Tribunal Supremo, da toda la impresión de que los dos particulares recurrentes se limitaron a instar la revocación de las liquidaciones firmes que recibieron en su día a fin de obtener la devolución del ingreso realizado, que consideran indebido, sin invocar expresamente, a este propósito, la concurrencia de ninguna causa específica de revocación, sino apelando únicamente a los efectos jurídicos que debían deducirse de la STC 59/2017, de 11 de mayo, para los actos firmes dictados durante los últimos cuatro años en aplicación de la normativa tributaria declarada inconstitucional. De este modo, los antecedentes disponibles conducen a entender que fueron los Juzgados de instancia los que subsumieron la pretensión general e inespecífica de los administrados dentro del supuesto de infracción manifiesta de la ley, tal como parece deducirse de manifestaciones tales como «(d)e los cauces existentes para su formalización, resulta el más idóneo en este caso, el de revocación atendiendo a los dispuesto en el art. 221.3 LGT, en relación a 216 y 219, al tratarse de actos que infringen manifiestamente la ley» (FJ 2.4 de las SSTs 154/2022 y 178/2022).

Con tales antecedentes (y a reserva de que las respectivas demandas presentadas contuvieran algún planteamiento adicional o diferente no reflejado en las resoluciones judiciales a las que se tiene acceso) parece evidente que fueron los Juzgados de instancia los que identificaron la causa de revocación en la que cabía incardinar las solicitudes de devolución de ingresos, planteadas en términos generales e inespecíficos. En ese contexto, el Tribunal Supremo ha preferido ceñirse a revisar únicamente la fundamentación estricta de las sentencias recurridas, de la que disiente, por lo que casa y anula las mismas. Cabe preguntarse, no obstante, si en el recurso de casación el Alto Tribunal puede, además de analizar la fundamentación de la sentencia de instancia, centrar a su vez la atención en el fallo, a fin de ponderar la posibilidad de mantenerlo, aunque sea enmendando o modificando los fundamentos jurídicos de la resolución originaria. Se plantea la dicotomía de si es viable poner el punto de mira en el fallo de la resolución recurrida, al objeto de valorar la posibilidad de que, salvando las deficiencias de la fundamentación, éste pueda confirmarse, o si, por el contrario, resulta forzoso abordar tan solo la fundamentación jurídica, de manera que las carencias de la misma ocasionan siempre la nulidad de la sentencia recurrida, aunque el sentido de la resolución hubiera podido, con una mejor argumentación, mantenerse. En mi opinión, no solo resulta posible, sino conveniente, que se preste atención prioritaria al fallo, por cuanto de éste depende, en definitiva, que la respuesta judicial sea o no acorde al ordenamiento (con independencia de que se haya acertado en la argumentación). Es manifiestamente preferible una decisión final certera y ajustada a Derecho, aunque la

fundamentación ofrecida por el órgano de instancia sea incorrecta, a que la impericia o falta de acierto argumental de la sentencia de instancia se corrija a costa de provocar que la incorrección y el error se traslade al fallo.

Valgan estas consideraciones –elementales por otra parte– para concluir que, en mi opinión, no acierta el Tribunal Supremo cuando afirma que la concurrencia del supuesto de infracción manifiesta de la ley es el único motivo «*que podemos resolver en esta casación*» (FJ 6, in fine). El principio de conservación de las resoluciones judiciales, que conduce a mantenerlas si poseen la debida cobertura jurídica, y el propio hecho de que la Sala declara erigirse en «*jueces de instancia*» a efectos de resolver la cuestión de fondo (FJ7.1), permite sostener que el Tribunal Supremo carecía de impedimento alguno para haberse planteado si alguna de las restantes causas de revocación establecidas en el artículo 219 LGT otorgaban cobertura bastante a la decisión de fondo que tomaron las sentencias impugnadas. Es, por otro lado, una labor habitual en la jurisdicción, como comprobaremos más adelante.

Sentada la viabilidad –y conveniencia– de haber examinado la pertinencia de la revocación con respaldo en otras causas legales, hay que apresurarse a anticipar que la STS 279/2022, de 4 de marzo (que será analizada a continuación con detalle), autoriza a suponer que, en el caso de que se hubiera cotejado la concurrencia de alguna circunstancia sobrevenida que pusiera de manifiesto la improcedencia del acto dictado, las STS 154/2022 y 178/2022 habrían contenido un pronunciamiento opuesto al que fue dictado.

Esa sentencia 279/2022 reconoce el carácter de circunstancia sobrevenida con alcance revocatorio a la anulación judicial de una mera Orden ministerial que dio soporte a la liquidación del ICIO cuestionada, por lo que no debiera merecer duda alguna que la solemne anulación, por parte del Tribunal de Garantías, de una ley declarada inconstitucional, ha de tener, cuando menos, idéntica consideración respecto a los actos de aplicación que se encuentran en situación equivalente.

Las diferentes consecuencias que se desprenden de acotar el análisis al supuesto de infracción manifiesta de la ley o de abrir el ámbito de examen a la presencia de circunstancia sobrevenidas son evidentes y de significativa transcendencia, no solo para los justiciables directamente afectados por los fallos –aspecto ya de por sí bastante para la crítica–, sino, muy especialmente, en orden a sentar jurisprudencia. A día de hoy la doctrina del Tribunal Supremo reconoce que los interesados, a los efectos de solicitar la devolución de ingresos indebidos procedentes de actos firmes, disponen de acción para instar la revocación del acto, así como –eso no ha sido puesto nunca en duda– para promover que sea declarado nulo de pleno Derecho. Sin embargo, esa misma jurisprudencia determina que no es factible declarar la nulidad de pleno derecho de los actos de gravamen dictados en aplicación de una ley tributaria declarada inconstitucional y que tampoco cabe que se revoquen por infringir manifiestamente la ley. De haberse ampliado el radio de acción, las SSTs 154/2022 y 178/2022 estarían ahora sentando la doctrina, en positivo, de que la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria por parte del Tribunal Constitucional constituye circunstancia sobrevenida a los efectos del artículo 219 de la LGT, de manera que procede acordar la revocación de los actos dictados en aplicación de la

norma inconstitucional durante los últimos cuatro años. La diferencia es abismal.

No comparto, por tanto, la afirmación de la Sala de que la concurrencia de infracción manifiesta de la Ley fuera el único motivo «*relevante para resolver el litigio*», cuando, además, la apertura del análisis a la existencia de circunstancias sobrevenidas con alcance revocatorio hubiera tenido incidencia en el contenido de la doctrina jurisprudencial. Sorprende este silencio cuando en la misma sesión deliberativa del día 1 de febrero de 2021, celebrada para la votación y fallo de las SSTs 154/2022 y 178/2022, se abordó también el asunto recurrido en la STS 279/2022, conforme a la cual –ya se ha dicho con reiteración– la anulación por sentencia de la disposición general que sirvió de sustento a una liquidación tributaria resulta circunstancia sobrevenida bastante para acordar la revocación de la misma. En las próximas líneas vamos a examinar dicha sentencia.

5.2.2. La revocación apreciada por la STS 279/2022, de 4 de marzo. Consideraciones sobre el alcance de la doctrina dictada

Como ya sabemos, la STS 279/2022, a diferencia de las SSTs 154/2022 y 178/2022, desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración exaccionante y confirma el acuerdo de revocación dictado en sede jurisdiccional, al entender que la anulación definitiva, por el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de noviembre de 2014, de la Orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, constituye una circunstancia sobrevenida que ocasiona la nulidad de la liquidación tributaria practicada con base en la misma.

Estimo que la Sala acierta plenamente con esta decisión, que abre, por primera vez, un claro resquicio para permitir que la revocación pueda ser un eficaz instrumento en orden a recuperar las deudas tributarias satisfechas en aplicación de una norma anulada o declarada inconstitucional. La sentencia tiene, en este sentido, indudable transcendencia, y cobra todavía mayor significado a la vista de las circunstancias concretas en que el fallo se dicta, como más adelante se verá. Antes de ello merece la pena, sin embargo, detenerse en algunos antecedentes del recurso en cuestión.

Lo primero que sorprende, del relato de los hechos que contiene la propia STS 279/2022, es que la entidad demandante –el Arzobispado de Zaragoza– no articuló, según todos los indicios, la solicitud de devolución de ingresos indebidos, relativa a una liquidación del ICIO abonada en julio de 2011, por el cauce procedimental de la revocación, limitándose a reclamar, según parece, que la devolución se produjese en atención a la decisión adoptada por la Audiencia Nacional, en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (ponente D. Francisco Díaz Fraile), de anular la Orden del Ministerio de Hacienda 2814/2009, de 15 de octubre. Así lo evidencia el hecho de que, frente a la denegación de la solicitud por parte del Ayuntamiento de Zaragoza, se interpusiera recurso de reposición (cuando la denegación dictada en un procedimiento de revocación agota la vía administrativa) y que la Corporación emitiese resolución desestimatoria de tal reposición. En el caso de que, como da toda la impresión, la entidad solicitante

ni siquiera canalizase su reclamación a través de la revocación, de manera que nada se hubiera planteado en el ámbito administrativo sobre la apertura o tramitación de ese procedimiento especial de revisión, cabe albergar serias dudas ante la viabilidad procesal de formular *ex novo* en sede jurisdiccional el *petitum* de que sea acordada una revocación nunca planteada previamente ante la Administración competente. En el curso jurisdiccional de la controversia no se incluye, sin embargo, en ninguna de las tres sucesivas sentencias, reflexión alguna sobre esta trascendente cuestión formal.¹⁵

Por otro lado, resulta también ilustrativo el dato de que la sentencia inicial, dictada en instancia por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza el 2 de febrero de 2015, estimó el recurso por apreciar la existencia de infracción manifiesta de la ley. En cambio, la sentencia 410/2019, de 19 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, justificó su fallo denegatorio de la apelación, que confirmaba la resolución recurrida, en la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que ponían de manifiesto la improcedencia del acto. Cambio que refleja con precisión la propia resolución del Tribunal Supremo (antecedente de hecho primero) del siguiente modo: *«Partiendo de la posibilidad de la solicitud de revocación la Sala de instancia cambia el argumento del Juzgado, considerando que no existía la primera causa del 219.1..., sino la segunda»*. Dos consecuencias de relieve (una vez precisado que el Tribunal Superior de Aragón no intervino como Sala de instancia, sino en apelación) cabe extraer del hecho de que el Tribunal Supremo asuma acríticamente, sin expresar el más mínimo reparo, esta situación.

15 Es verdad que los órganos jurisdiccionales, sobre todo cuando resuelven en instancia o en apelación, han sido por lo común muy permisivos o condescendientes a la hora de salvar las imprecisiones y defectos procedimentales cometidos por quienes reclaman la devolución de ingresos indebidos causados por actos firmes, y que tampoco el Tribunal Supremo ha sido excesivamente riguroso a este respecto. Han prevalecido en general posturas basadas en el principio *pro actione* y en el propio derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que llevan a remover los obstáculos procedimentales que impidan dictar una resolución de fondo. De este modo se ha llegado a estimar la concurrencia de algún supuesto tasado de nulidad de pleno derecho o de revocación, pese a no haber sido invocado expresamente por los interesados, e incluso se han incardinado dentro de un procedimiento de revisión, tanto de nulidad de pleno derecho como de revocación, solicitudes genéricas de devolución de ingresos que omitían cualquier referencia explícita a que se incoase un procedimiento revisor, tal como –al parecer– sucedió en el caso resuelto por esta STS 279/2022. En este sentido, la sentencia del TSJ de Cataluña 1196/2021, de 17 de marzo (FJ6), señala que *«la Administración, además, en base a ese principio de cooperación legal y buena administración, advertida la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos debió recalificarlo en forma, si consideraba que era insuficiente o inidónea la justificación del mismo, pero no guardar silencio tanto respecto al procedimiento de devolución de ingresos indebidos con el posterior recurso de alzada articulado, para luego ya descolgarse con un vicio formal que era claramente salvable incluso mediante colaboración con el administrado para dar respuesta a la cuestión»* (criterio que la Sala amparó en los principios de seguridad jurídica, de legalidad tributaria y de generalidad, a fin de favorecer la devolución de deudas tributarias sustentadas en un texto legal declarado contrario al Derecho de la Unión europea). Sin embargo, no siempre se ha mantenido esta posición permisiva, como lo acredita la reciente STS 474/2023, de 13 de abril (ponente D. José Antonio Montero Fernández), que casa y anula la sentencia de instancia que había reconocido el derecho a la devolución –precisamente la sentencia del TSJ de Cataluña 1196/2021 a la que acabo de referirme– y ordena en cambio la retroacción del procedimiento, a fin de que se proceda *«a dar trámite la Administración para subsanar la solicitud formulada a los efectos de que indique la solicitante, conforme al art. 221.3 de la LGT el procedimiento especial que insta y causa legal que entiende concurre»*. Resulta aconsejable, por tanto, concretar al máximo los referidos extremos, en evitación de que se produzcan consecuencias indeseadas como la descrita o, peor aún, de que se desestime de plano la pretensión por no haberse identificado el presupuesto o motivo legal a cuyo amparo la revisión se insta.

En primer lugar, todos los órganos jurisdiccionales que han intervenido sucesivamente en la resolución de los recursos contencioso-administrativos que finalizaron con las respectivas SSTS 154/2022, 178/2022 y 279/2022 han validado, a efectos procesales, solicitudes de revocación genéricas, para la devolución de ingresos indebidos, en las que no se especifica cuál de las causas estipuladas en el artículo 219 de la LGT se considera concurrente. Jamás, en ninguna de las tres instancias procesales (primera, apelación o casación) se ha suscitado la presencia de defecto o tacha obstativa alguna en la solicitud de revocación por formularse en esos términos abiertos e indeterminados, y menos aún se ha planteado la posible inadmisión o desestimación de la pretensión por este concreto motivo. Puede afirmarse, en consecuencia, que no resulta preciso que el interesado especifique cual es la causa legal de revocación aplicable para que la reclamación realizada al amparo del artículo 221.3 de la LGT sea tramitada y resuelta, de acuerdo al criterio jurisprudencial que la sentencia confirma.

En segundo lugar, y como consecuencia de ese reconocimiento de validez a las solicitudes de revocación que adolecen de la ambigüedad antedicha, se constata también que los órganos judiciales se han considerado procesalmente facultados para suplir esa carencia y determinar libremente, a la vista de los antecedentes y del expediente administrativo, si se da o no alguno de los supuestos tasados de revocación y precisar cuál de ellos resulta de aplicación. Especialmente ilustrativos, a este respecto, son los antecedentes de esta STS 279/2022, en la que, como ya se ha apuntado, el Juzgado de instancia, ante el silencio del demandante, dictaminó que existía infracción manifiesta de la ley, mientras la Sala de apelación desechó ese motivo y resolvió, por contra, que la revocación debía estimarse en atención a la presencia de una circunstancia sobrevenida reveladora de la nulidad del acto. Sorprende sobremanera, a la vista de esta libertad de calificación que los órganos judiciales se autoconceden, el silencio del Tribunal Supremo en las SSTS 154/2022 y 178/2022, que se aparta sin explicación alguna en ambas resoluciones de esa constante línea de conducta, declinando valorar la posible concurrencia de circunstancias sobrevenidas con alcance revocatorio.

Retomando por un momento el examen de esas dos sentencias precedentes, cabe afirmar que se trata de un silencio clamoroso, puesto que, no se olvide, la votación y fallo de los tres recursos de casación (los que dieron lugar a las SSTS 154/2022, 178/2022 Y 279/2022) se produjo en la misma sesión, celebrada el día 1 de febrero de 2021. La Sala y Sección tuvo pleno conocimiento, por tanto, de que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón había rectificado y sustituido la causa legal habilitante de la revocación, y, pese a decir erigirse en «*jueces de instancia*», declina por la vía de hecho realizar una labor correctora a la que no opone el más mínimo reparo cuando la efectúa el Tribunal de apelación. Nos hallamos, a mi entender, ante una contradicción palmaria, que solo podría haberse salvado o bien realizando con la misma amplitud la tarea de calificación que han venido desarrollando sin oposición ni obstáculos los órganos judiciales inferiores, o bien, en su caso, desautorizando al Tribunal Superior de Aragón en lo que atañe al cambio del motivo legal de revocación. El silencio no era, por tanto, una respuesta aceptable, y se hacía necesario que el Tribunal Supremo hubiera incluido en las SS 154/2022 y 178/2022 el examen sobre si la STC 59/2017, de 11 de mayo, podía considerarse una circunstancia sobrevenida con

efectos revocatorios, o una exposición razonada de los motivos jurídicos concretos que justificaban la decisión de no someter a consideración dicho asunto.

Tras las reflexiones precedentes sobre los presupuestos fácticos del recurso de casación merecedores de comentario, corresponde entrar ya en el análisis del fallo recaído en la STS 279/2022, al objeto de precisar el significado y alcance que corresponde concede al mismo y a la doctrina que lo fundamenta. Para ello es necesario detenerse en algunas circunstancias concurrentes en dicha resolución que perfilan la dimensión de la doctrina jurisprudencial sentada.

En este sentido, ha de hacerse hincapié, por una parte, en que cuando el Arzobispado de Zaragoza solicitó la devolución de ingresos indebidos, relativa al pago en 2011 de una liquidación del ICIO derivada de un acta de conformidad, la orden EHA/2841/2009, de 15 de octubre, todavía no había sido definitivamente anulada por el Tribunal Supremo –acontecimiento que se produjo por STS de 19 de noviembre de 2014–.

Da toda la impresión (la descripción de antecedentes es confusa a este respecto) de que la entidad reclamante presentó su solicitud de devolución a raíz de que la Audiencia Nacional, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2013, anulase la citada Orden (de ahí, seguramente, que la solicitud de devolución proveniente de una liquidación ya firme se incardinase por el Juzgado en el ámbito de la revocación). Así lo avalaría el dato de que, según los antecedentes descritos en la sentencia (hecho segundo, aptdo. 2º, c), las resoluciones denegatorias del Ayuntamiento (dictadas el 4 de abril de 2014 y, la posterior reposición, el 2 de junio de 2014) se fundamentaban en que, pese a que la Orden ya había sido anulada por la Audiencia Nacional, sin embargo, dicha decisión judicial no era firme. Se advierte, por tanto, que cuando el Arzobispado dedujo su demanda en sede jurisdiccional no existía aún una circunstancia sobrevenida consolidada e inamovible, sino que la sentencia anulatoria se hallaba sometida a un recurso de casación, con la posibilidad, obvia, de no ser ratificada¹⁶.

La situación descrita cobra especial relevancia porque permite afirmar con certeza que, según la doctrina jurisprudencial que emana de la STS 279/2022, cabe instar con éxito la solicitud de devolución, a través de un procedimiento de revocación, no solo cuando la sentencia que anula la disposición aplicada sea firme, sino también cuando la sentencia o resolución todavía no es definitiva, sino que se encuentra sujeta a revisión y pendiente de ser confirmada. También en este último supuesto es posible invocar la aparición de una circunstancia sobrevenida que justifica la apertura del procedimiento de revocación (o, como se ha visto, instar la devolución derivada del acto firme sin alegar causa concreta de revocación), y la Administración competente deberá darle trámite, sin per-

16 Podría ser también, no obstante, que el Arzobispado hubiese presentado su solicitud antes incluso de que la Audiencia Nacional emitiese su fallo anulatorio sobre la Orden Ministerial, y que el desencadenante de la reclamación estribase en una sentencia anterior del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Zaragoza, de 25 de junio de 2013, que había declarado ya exenta del ICIO una obra realizada por la Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl, estimando el recurso interpuesto y anulando la liquidación practicada con arreglo a la Orden 2841/2009. En cualquier caso, las sucesivas respuestas del Ayuntamiento de Zaragoza apelaron ya a la nulidad no confirmada de la Orden ministerial.

juicio de que, ante tal situación, resultaría lógico suspender la tramitación del procedimiento a la espera de que la anulación de la norma aplicada se consolide. La concesión de validez a una solicitud que se presentó antes de que la sentencia anulatoria de la disposición aplicada resulte definitiva y firme es, sin duda, una buena decisión, que cabe celebrar, a la vista del plazo preclusivo de cuatro años estipulado para promover la revocación del acto lesivo.

Por otra parte, merece también atención la naturaleza de la disposición a la que se confiere transcendencia bastante a efectos revocatorios. Se trata de una simple Orden ministerial, a la que el auto de admisión del recurso de casación concede la condición de ser la norma que *«ampara la exacción»*, premisa en virtud de la cual se acuerda que tiene interés casacional determinar si su *«anulación sobrevenida por sentencia... constituye un motivo válido para acceder a la revocación»*.

No procede entrar ahora en profundidad (por cuanto desviaría en exceso la atención de las cuestiones centrales que nos ocupan) en el vidrioso asunto de si dicha Orden tiene auténtico carácter de disposición general, es decir, de verdadera fuente del Derecho con rango de reglamento, o, por el contrario, es tan solo, como parece a botepronto, una simple disposición interpretativa, carente de valor normativo. En cualquier caso, su nulidad es incuestionable, puesto que pretendía aclarar de forma unilateral el alcance de un Tratado o Convenio internacional —el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979—, cuando en el Acuerdo se establecía además expresamente (art. VI del mismo) que *«La Santa Sede y el Estado español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo»*. La extralimitación y consecuente nulidad de la Orden no ofrecen lugar a duda.

En cambio, más relevancia para nuestro estudio tiene la constatación, aunque pueda parecer ociosa, de que el establecimiento y alcance de las exenciones fiscales es una materia reservada a la ley —en este caso, además, fue un Tratado internacional suscrito entre dos Estados soberanos y ratificado por las Cortes el que aprobó la exención—, por lo que cualquier prescripción ajena a la ley (aquí, al Acuerdo con la Santa Sede), tanto si tiene rango reglamentario como si no posee valor normativo, carece de virtualidad alguna para contravenir o restringir el alcance que otorgue a la exención el texto legal (o el Convenio internacional suscrito por el Estado). Dicho de otro modo, la calificación de la operación realizada como exenta o no exenta no puede hacerse depender de lo que indique una simple Orden ministerial, ni siquiera en el supuesto de que se concediera a la misma naturaleza de reglamento.

Con arreglo a esta premisa, cabe destacar que la STS 279/2022 no contempla en modo alguno la anulación de una disposición que pueda considerarse en verdad determinante del alcance de la exención, como lo demuestra el hecho de que la liquidación que ocasionó el recurso en el que fue planteada la cuestión de ilegalidad de la citada Orden ministerial ya había sido anulada, por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Zaragoza de 25 de junio de 2013, sin aguardar a que la Audiencia Nacional, con la confirmación posterior del Tribunal Supremo, anulase la Orden ministerial. Es indiscutible, por tanto,

que la nulidad de las liquidaciones giradas en aplicación de la Orden ministerial no estaba supeditada a la anulación de esta última. Es más, dicha Orden ni siquiera podía considerarse vinculante o de obligado cumplimiento para el Ayuntamiento de Zaragoza, ente público que, al amparo del principio de autonomía municipal (art. 140.1 CE), dispuso de capacidad y competencia para, ignorando la Orden, realizar una interpretación del Acuerdo con la Santa Sede contraria a la del Ministerio de Hacienda¹⁷.

Los aspectos concurrentes que acaban de referirse otorgan una gran amplitud a la STS 279/2022, y a la acepción que ésta asume del término «*circunstancia sobrevenida*». No resulta necesario, con arreglo a la dimensión que se le atribuye, que tal circunstancia sea la causante directa de la nulidad, como sucede cuando se anula la norma directamente aplicada y el acto queda desprovisto de toda cobertura jurídica. Basta, como dice literalmente el propio artículo 219 de la LGT, que acontecimientos posteriores al acto «*pongan de manifiesto*» la improcedencia, en cuanto ilegal, del mismo. Por ello, no solo tienen encaje en la noción de «*circunstancia sobrevenida*» las sentencias que anulan y expulsan del ordenamiento a la norma que da verdadero sustento al acto dictado, desposeyéndolo de soporte legal, sino también cualquier otra resolución, tanto judicial como administrativa (aunque, según sabemos, no haya cobrado todavía firmeza), que acredite *a posteriori* la ilicitud del acto de manera clara. En este sentido, la Orden ministerial 2841/2009, de 15 de octubre, plasmó un criterio interpretativo que se reveló ilegal y que conlleva, por consiguiente, la correlativa ilegalidad de las liquidaciones giradas conforme a dicho criterio.

En lógica correspondencia, cualquier sentencia que fije la interpretación correcta que procede dar a una disposición tributaria ha de tener también la consideración de circunstancia sobrevenida, justificando la revocación de los actos de gravamen basados en cualquier otra lectura de la norma que no se acomode a la establecida en sede judicial, y resulte lesiva para el interesado. Tal es el caso, por citar un ejemplo, de la STS 1462/2018, de 3 de octubre (ponente D. Jose Diaz Delgado), que sentó jurisprudencia sobre la interpretación de la norma de exención inserta en el artículo 7, aptdo. 4), de la LIRPF, y consideró incluidas dentro de la misma a las prestaciones por maternidad a cargo del INSS. Cabe sin duda solicitar la revocación de las liquidaciones contrarias al criterio de dicha sentencia que con anterioridad sometieron a gravamen las prestaciones mencionadas, una vez constatado que esas liquidaciones se basaron en una interpretación ilegal y no acorde a Derecho de la norma aplicada.¹⁸

Idéntico peso, a efectos de instar la revocación, ha de atribuirse a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que se pronuncian

17 El cúmulo de obstáculos jurídicos de toda índole que, según se desprende de los acontecimientos descritos, ha tenido que salvar el recurso del Arzobispado de Zaragoza, para obtener una resolución favorable sobre el fondo del asunto, es de tal magnitud que podría hacer pensar, hasta a los agnósticos más recalcitrantes, que en este resultado final ha debido tener influencia decisiva la intercesión divina. Aun así, no puede quedarse esa resolución en un episodio cuasi milagroso, de carácter excepcional y aislado. El ecumenismo propio de todo credo religioso debería auspiciar la extensión o proliferación de la doctrina al conjunto de los mortales, evitando que quede en beneficio exclusivo de las instituciones eclesiales.

18 En este caso, además, el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, acomodó la norma de exención a la interpretación integradora del TS, a la vez que extendió también su alcance a supuestos no contemplados en la indicada STS 1462/2018, y dispuso expresamente que los efectos del nuevo

sobre el significado y alcance de una disposición tributaria. Si las Administraciones concernidas se aquietan, y no presentan recurso frente al criterio interpretativo sentado por ese órgano económico-administrativo, la decisión adquirirá firmeza y expresará la pauta interpretativa que debe ser uniformemente aplicada, abocando a la ilicitud a cualquier acto que se separe de la misma. En los regímenes tributarios forales, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos de cada territorio, que resuelven en única instancia, han de tener también la misma consideración. Si la resolución de los Tribunales Económico-Administrativos se impugna judicialmente, habrá que estar a expensas de la decisión firme que se tome en sede jurisdiccional –al igual, por otro lado, que sucede cuando una sentencia (tanto si anula un precepto, como si lo interpreta y precisa su alcance) es recurrida y queda supeditada a la decisión que adopte una instancia superior–. Sin embargo, ya hemos constatado, de conformidad con lo que sienta la STS 279/2022, que la pendencia del fallo último sobre estos debates –la nulidad de la disposición aplicada o la interpretación que procede dar a la misma– no impide formular previamente, de forma válida, solicitud de devolución de ingresos indebidos relativos a una liquidación firme, al amparo de dichas resoluciones recurridas y pendientes de confirmación.

No es posible –ni resulta tampoco el propósito de este estudio, que se aborda desde una óptica más general– identificar todas las posibles situaciones que, al hilo de la STS 279/2022, pueden tener la condición de circunstancia sobrevenida con alcance revocatorio, cuestión además sumamente casuística. Señalaré, no obstante, a título indicativo, dos de estos potenciales supuestos. En primer lugar, y siguiendo en el ámbito de la interpretación y aplicación de las normas, cabe preguntarse si los criterios contenidos en las respuestas a las consultas tributarias escritas reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT pueden ser calificados como una circunstancia sobrevenida suficiente, a efectos de la revocación, cuando el acto firme dictado con antelación a la publicación de la respuesta resuelve de manera diferente y más gravosa un supuesto coincidente.

precepto se retrotraerían a los «*ejercicios anteriores no prescritos*». A raíz de dicho Decreto-ley la Agencia Tributaria elaboró un formulario específico para proceder, de forma escalonada, a la rectificación de las autoliquidaciones y a la devolución de lo ingresado en exceso o al abono de la mayor cuota a devolver resultante. Cabe suponer –no dispongo de información al respecto– que, en los casos en que fueron giradas liquidaciones provisionales mediante las que se sometieron a gravamen las prestaciones de maternidad, la Agencia Tributaria ha tenido que estimar también las solicitudes de revocación presentadas, por razones de elemental congruencia. Merece acogerse muy favorablemente la diligente conducta de la Administración tributaria a fin de dar inmediato cumplimiento a los efectos retroactivos de la regulación aprobada, sobre todo si ha incluido también a las liquidaciones provisionales giradas en los cuatro años anteriores. Sin embargo, considero que esa concesión de efectos retroactivos solo se justifica, en cuanto necesaria, para los nuevos supuestos de exención que el Decreto-ley incluía. En cambio, para las prestaciones de maternidad que declaró expresamente exentas ya la STS 1462/2018, de 3 de octubre, el reconocimiento de efectos retroactivos ha de reputarse, a mi juicio, innecesario y redundante, puesto que la Administración tributaria debería haber tenido la misma actitud y comportamiento en ausencia de regla retroactiva alguna. No es posible, en definitiva, supeditar o condicionar la devolución a una situación inusual y extraordinaria, como lo es el dictado de una ley que fija expresamente la retroactividad de la disposición mediante la que se incorpora al ordenamiento positivo la interpretación normativa que el TS juzga correcta, dado que una exigencia de tal carácter equivale a impedir que el artículo 219 de la LGT pueda desplegar de ordinario sus naturales efectos.

Cierto es que, en principio, la contestación solo vincula a la Administración tributaria en lo que respecta al consultante, pero no es menos cierto que la propia LGT (art. 89.1, párrafo tercero) dispone que «(l)os órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta». No encuentro razones objetivas para negar valor al criterio sentado en la contestación a una consulta vinculante, cuando se acredite la identidad que el precepto reclama, a los fines de sustentar en esa respuesta una solicitud de devolución de ingresos por la vía de la revocación. La contestación a la consulta pone de manifiesto que los actos anteriores más gravosos para el interesado realizaron una aplicación e interpretación de la normativa fiscal incorrecta y no acorde con dicho ordenamiento —ilegal, por tanto, según los órganos centrales de la propia Administración tributaria—, justificando la anulación de los actos firmes en que se cometió esa deficiencia. La oscuridad de la norma y las consiguientes dificultades para averiguar su correcto significado no pueden beneficiar, en aras de la seguridad (y su derivada, el principio de confianza legítima), a quien ha obtenido ilícita ventaja de ello.

En segundo lugar, surge también la duda razonable de si el mero hecho de que se plantee por algún órgano judicial una cuestión prejudicial de inconstitucionalidad frente a una disposición tributaria puede ser ya un elemento bastante para promover la revocación de un acto dictado a cobijo de la norma cuya constitucionalidad se halla en cuestión. Aquí podría entenderse que la solicitud de devolución por el cauce de la revocación es prematura, puesto que, obviamente, el planteamiento y la admisión de la cuestión de inconstitucionalidad no presupone, por muy fundada que pueda estar, el éxito de la misma, y no hay todavía ningún pronunciamiento —ni provisional ni definitivo— sobre la nulidad, por tacha de inconstitucionalidad, de la disposición afectada (lo que distingue el supuesto de casos como el analizado en la STS 279/2022, en el que, aunque sin haber adquirido firmeza, ya había una primera sentencia que declaraba la nulidad de la disposición).

Sin embargo, el conocimiento de que el Tribunal Constitucional ha admitido a trámite una cuestión de inconstitucionalidad frente a una disposición tributaria (o incluso del mero planteamiento de la cuestión) podría dar lugar a que cualquier sujeto afectado instase, en base a dicha noticia, la devolución, por vía de la revocación, del ingreso realizado en pago de una liquidación girada con arreglo a la norma cuestionada, así como, en su caso, el inicio de un procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones basadas en esa disposición (o la presentación directa de una autoliquidación rectificativa, cuando así proceda, conforme a las modificaciones en el art. 120 LGT que ha introducido la Ley 13/2023, de 24 de mayo —art. único, aptdo. 3, de ésta—). Ciertamente, cabe presuponer que la Administración concernida desestimaré de plano tales iniciativas, por no haberse emitido todavía ninguna resolución concluyente del Tribunal de Garantías que sustente la pretensión (aunque pudiera acordarse también dejar en suspenso la tramitación de tales reclamaciones hasta que se dicte esa resolución pendiente). Mas, el mero hecho de interesar la devolución de ingresos indebidos, sea por el cauce de la revocación —si es ante liquidaciones firmes—,

sea por el de la rectificación de autoliquidaciones –si nos hallamos ante dicho supuesto–, tendría siempre, en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.3, a) de la LGT, efectos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la devolución. Se ampliaría, por tanto, en otros cuatro años, a partir de esa fallida solicitud inicial, el plazo para ejercitar el derecho a la devolución, evitando así que éste decaiga mientras se tramite y resuelva la cuestión de inconstitucionalidad formulada.

Puede afirmarse, en definitiva, con arreglo a las consideraciones precedentes, que la STS 279/2022 ha sentado una jurisprudencia que concede gran amplitud y, en consecuencia, una incidencia práctica potencialmente muy elevada, al supuesto legal de revocación relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. De un lado, el Tribunal Supremo admite que la revocación puede instarse válidamente, aunque en el momento de solicitar la devolución de ingresos a través de ese conducto legal la circunstancia sobrevenida (en este caso la nulidad de la norma aplicada) no esté consolidada todavía, sino que su definitiva existencia penda de un recurso aun no resuelto (evidentemente, el éxito de la pretensión quedará supeditado a que tal circunstancia sobrevenida se ratifique o confirme en virtud de sentencia firme). De otro lado, la improcedencia o ilegalidad del acto no solo se vincula a que éste quede desprovisto de norma que lo sustente, toda vez que hay una sentencia que declara su nulidad, sino que se tiene también por acreditada cuando la sentencia refuta o sanciona, por contraria a Derecho, la interpretación de la norma que da amparo al acto, y establece un criterio interpretativo que le priva de soporte. Como ya se ha anticipado, coincido plenamente con la amplia dimensión que a esta causa legal de revocación se atribuye, y sería deseable que dicha doctrina jurisprudencial se confirme y consolide.

Sin embargo, es de advertir que, transcurridos ya más de quince meses desde que fue pronunciada la STS 279/2022, de 4 de marzo (el presente trabajo se cierra el 30 de junio de 2023, habiéndose rastreado la jurisprudencia publicada hasta esa fecha), no se ha dictado en ese lapso de tiempo –salvo error por mi parte– ninguna sentencia ulterior mediante la que el Tribunal Supremo ratifique o reitere la doctrina jurisprudencial que en esta resolución se contiene.

Tal circunstancia, junto con alguno de los episodios que la propician, genera cierta incertidumbre sobre el significado y la amplitud que vaya a otorgarse en el futuro a esa doctrina, y hace temer que pretenda concedérsele un alcance residual, circunscrito al caso concreto, que la prive de relevancia global.

En este sentido, no debe ignorarse que la STS 1557/2022, de 23 de noviembre (ponente Dña. Esperanza Córdoba Castroverde), mantiene en cambio, íntegramente, la jurisprudencia fijada en las SSTs 154/2022 y 178/2022, denegando de nuevo la revocación de una liquidación del IIVTNU con el mismo y único argumento de que no cabe apreciar en la misma infracción manifiesta de la ley. Apoya la Sala su fallo en el respeto a la unidad de doctrina, en virtud de la cual se remite a la STS 154/2022 (que reproduce), y elude con esta cómoda fórmula plantearse siquiera la posibilidad alternativa de que, a la luz de la ulterior STS 279/2022, fuera necesario –para cohesionar ambas doctrinas– analizar también si la sentencia del Tribunal de Garantías que anuló por inconstitucional la regulación del tributo reúne la condición de circunstancia sobrevenida acredi-

tativa de la improcedencia e ilegalidad del acto de gravamen girado. Se ha perdido de este modo una magnífica oportunidad de dar efectividad al criterio sentado en la STS 279/2022.

Al propio tiempo, el Tribunal Supremo ha cegado el acceso a la casación de recursos que hubieran permitido concretar y aclarar la doctrina de la STS 279/2022, delimitando con mayor precisión su alcance. Me he referido al inicio de este estudio a las sentencias del TSJ del País Vasco 418/2021, de 18 de noviembre, y 426/2021, de 23 de noviembre, en las que se declaraba que la decisión administrativa de notificar un mero acuse de recibo de la solicitud de revocación presentada, absteniéndose de incoar el procedimiento, no es revisable en vía jurisdiccional, lo que es una manera radical y extrema de entender que los interesados no poseen acción para reclamar la devolución de ingresos por el cauce de la revocación. No es concebible que se inadmitan recursos de casación de esta índole, entablados cuando pendían ante ese mismo Alto Tribunal otros recursos, ya admitidos a trámite, en los que se suscitaba y se reconocía interés casacional a esa misma cuestión¹⁹. Sin duda su admisión a trámite –ineludible a la vista de los antecedentes– hubiera permitido precisar los contornos de esa doctrina jurisprudencial, abordando aspectos que habrían aclarado su sentido y alcance²⁰.

Pese a que, según se aprecia, se ciernen algunas sombras de duda sobre la voluntad del Tribunal Supremo de conceder a la jurisprudencia plasmada en la STS 279/2022 el alcance y amplitud que intrínsecamente le corresponde, confío

19 En los escritos de preparación de estos recursos se invocó, apelando a la igualdad procesal, la admisión a trámite de los recursos que luego cristalizaron, precisamente, en las SSTS 154/2022, 178/2022 y 279/2022, objeto del presente estudio. Las providencias de inadmisión, de 13 de julio y de 3 de noviembre de 2022, respectivamente, no ofrecen ninguna razón jurídica mínimamente sólida que justifique el rechazo de los recursos (como tampoco la aportan las posteriores providencias, de 4 de octubre y de 22 de diciembre de 2022, que confirmaron las iniciales e inadmitieron a su vez los incidentes de nulidad promovidos contra aquellas) y son una muestra, por desgracia cada vez más frecuente y generalizada, de la forma errática, contradictoria y gravemente lesiva con la que se viene despachando el trámite –esencial– de admisión en la época más reciente. Se trata de un problema que ha de ser atajado antes de que se convierta en endémico, pues, caso de que se extienda, su incontrolada metástasis puede erosionar seriamente una reforma del recurso de casación que, no se olvide, surgió auspiciada y por iniciativa de la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo. El problema no puede ser abordado ahora en toda su trascendente dimensión, por lo que queda para un próximo estudio, dedicado en exclusiva al mismo.

20 Los recursos versaron sobre demandas de revocación coincidentes, en relación a liquidaciones tributarias que, expresa y deliberadamente, contravenían el criterio interpretativo que la propia Administración (la Hacienda Foral de Gipuzkoa) había sentado en respuesta a diversas consultas vinculantes. Después de que el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa (máximo órgano de resolución de reclamaciones económico-administrativas del Territorio) hubiera emitido resoluciones favorables a otros contribuyentes, en las que dictaminó que la interpretación jurídica correcta era la contenida en la contestación a las consultas y anuló las liquidaciones contrarias a dicho criterio, los solicitantes de la devolución vía revocación (que obviamente no habían impugnado en plazo las liquidaciones recibidas), invocaron que las resoluciones del TEAF de Gipuzkoa –firmes y no combatidas por la Administración tributaria– constituían una circunstancia sobrevenida que amparaba su pretensión. La admisión a trámite de los recursos de casación, además de que habría ocasionado con toda certeza la obligada anulación de unas sentencias de instancia impropias, causantes de indefensión e incompatibles con la jurisprudencia recién dictada, hubiera permitido determinar si la doctrina interpretativa de carácter consolidado que emiten los órganos máximos de resolución de reclamaciones económico-administrativas constituye, o no, una circunstancia sobrevenida bastante a efectos de revocar los actos tributarios de gravamen que no se acomodasen a la misma, sino que se amparan en una lectura de la norma aplicada que se desecha por considerarse ilegal.

en que esas posibles resistencias no prosperen, y que la revocación alcance la posición que en defensa de la legalidad tributaria y, por consiguiente, del Estado de Derecho, a mi juicio le corresponde.

6. Conclusiones

De las consideraciones expuestas cabe extraer las conclusiones sumarias siguientes:

1.- Las sentencias examinadas sientan, dicho de manera sucinta, la siguiente doctrina jurisprudencial:

- a) Los interesados poseen acción o derecho subjetivo para promover un procedimiento de revocación tributaria, cuando éste se insta en solicitud de devolución de ingresos indebidos con base en los artículos 221.3 y 219 de la LGT.
- b) La resolución, expresa o por silencio, que resuelva esa solicitud de devolución, canalizada a través de la revocación, es impugnabile judicialmente, y siempre que el órgano jurisdiccional disponga de los datos necesarios tiene potestad para pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación.
- c) No incurrir en infracción manifiesta de la ley las liquidaciones del IIVTNU giradas al amparo de la regulación del tributo que la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucional (y después también las SSTC 126/2019 y 182/2021). En consecuencia, no procede estimar la revocación que, a fin de obtener la devolución de lo ingresado, promovieron los contribuyentes (SSTS 154/2022 y 178/2022, que casan y anulan las sentencias estimatorias impugnadas).
- d) Tiene consideración de circunstancia sobrevenida acreditativa de la ilegalidad del acto, a efectos del artículo 219 de la LGT, la anulación por sentencia del Tribunal Supremo de una Orden ministerial, meramente interpretativa, de conformidad con la cual se giró liquidación del ICIO. Por tanto, se revoca dicha liquidación y se accede a la devolución solicitada (STS 279/2022, que confirma el fallo de las anteriores instancias –primera y apelación–).

El análisis detenido de esta doctrina jurisprudencial, en sus diversos aspectos, y del contenido global de las sentencias indicadas, da lugar a las consideraciones críticas que, a modo de conclusión, se expresan en los epígrafes subsiguientes, sintetizando mi opinión personal al respecto.

2.- El Tribunal Supremo ha declarado, concluyentemente, que los interesados poseen acción para promover un procedimiento de revocación cuando éste sea necesario a fin de dar respuesta a una solicitud de devolución de ingresos indebidos, formulada al amparo de los artículos 221.3 y 219 de la LGT. No obstante, el reconocimiento de dicha acción se limita, por parte del Alto Tribunal, de manera expresa, a los supuestos en que se acude a la revocación como cauce

para reclamar la devolución de ingresos indebidos, lo que en modo alguno autoriza a inferir, automáticamente, que no exista un derecho subjetivo a instar la revocación cuando ésta no esté vinculada o resulte ajena a una demanda de devolución de ingresos. Por las razones que se han vertido en líneas precedentes, entiendo que ese reconocimiento de acción debiera ser extendido en el futuro a todo aquél que interesa la revocación de un acto tributario lesivo, aunque no vaya unida a una solicitud de devolución.

3.- El reconocimiento de un derecho subjetivo a promover la revocación de nada sirve si, al propio tiempo, se termina fallando que la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria por el Tribunal de Garantías no hace incurrir a los actos de gravamen dictados en aplicación de esa norma inconstitucional en ninguno de los supuestos tasados de revocación previstos en el art. 219 de la LGT. Nos hallaríamos entonces frente a una acción abocada de antemano al más rotundo fracaso (como ya lo es en estos casos, según la actual jurisprudencia, la acción de nulidad de pleno derecho), que al carecer de posibilidades de prosperar únicamente puede generar, en consecuencia, frustración añadida a quienes la ejercitan. Las SSTs 154/2022 y 178/2022 provocan dicho resultado, pues al reconocimiento de acción se acompaña un fallo denegatorio de la revocación pretendida, tras concluirse que los actos de liquidación dictados al amparo de una norma inconstitucional no infringen manifiestamente la ley.

4.- La STS 279/2022, de 4 de marzo, resuelve, en cambio, que la anulación por el Tribunal Supremo, en sentencia firme, de la Orden ministerial 2841/2009, de 15 de octubre, supone una circunstancia sobrevenida que colma la exigencia fijada en el art. 219 de la LGT, y faculta a revocar la liquidación tributaria que el Ayuntamiento de Zaragoza giró al Arzobispado de la ciudad. La sentencia sienta abiertamente la doctrina de que la anulación de la disposición aplicada constituye una circunstancia sobrevenida acreditativa de la improcedencia, por ilegal, de la exacción tributaria, que ha de revocarse para permitir la devolución de lo ingresado.

Sorprende sobremanera que el Tribunal Supremo no se haya planteado siquiera la posibilidad de dotar de idéntico alcance revocatorio, en cuanto circunstancia sobrevenida de la máxima cualificación, a la sentencia del Tribunal Constitucional que declaró incompatible con la Carta Magna a la regulación del IIVTNU. A mi juicio, la Sala de casación, por las razones que se han expresado, pudo y debió abordar esta cuestión en las SSTs 154/2022 y 178/2022, en cuyo caso la doctrina que se ha emitido sobre los efectos de la acción de revocación a propósito de este impuesto municipal hubiera sido con toda probabilidad muy distinta. En la actualidad nos encontramos, en cambio, con una jurisprudencia paradójica y desconcertante, conforme a la cual la anulación de una mera Orden ministerial se considera título bastante para revocar las liquidaciones giradas conforme al criterio interpretativo sentado en la misma, y sin embargo la anulación y declaración de inconstitucionalidad de la ley reguladora del IIVTNU no provoca la revocación de las liquidaciones firmes giradas a su amparo.

5.- La STS 279/2022 confirma la nulidad y correlativa revocación de una liquidación tributaria firme en una decisión que, por los datos de partida y las circunstancias concurrentes en el proceso judicial, permite dotar a la doctrina que en la resolución se emana de una gran amplitud y proyección. Esta apreciable

vis expansiva, que hace de la revocación un procedimiento revisor especialmente apto o idóneo para instar la anulación de los actos tributarios de gravamen cuando se constate, por circunstancias sobrevenidas, su ilegalidad, se propaga en diversas direcciones.

En primer lugar, la revocación se estima pese a que la entidad demandante no precisó el supuesto tasado de revocación en el que apoyaba su pretensión, y parece ser además que ni siquiera articuló expresamente su solicitud de devolución de ingresos por el cauce de la revocación regulada en el artículo 219 de la LGT. Los órganos judiciales han suplido todas esas inconcreciones, llegando a cambiar incluso en sus resoluciones la causa legal en la que se fundamentaba la revocación –variación que se produjo entre la sentencia del Juzgado de instancia y la de la Sala de apelación–. No obstante, aunque los Juzgados y Tribunales, como se aprecia, ignoran y no extraen, cuando quieren –como es el caso–, consecuencias negativas de esas imprecisiones y deficiencias formales, sigue siendo aconsejable que los interesados concreten con la máxima claridad el supuesto normativo al que se acogen, y más aún, evidentemente, el específico procedimiento de revisión cuya tramitación se interesa (no se olvide que la STS 474/2023, de 13 de abril, ya ha acordado la retroacción de actuaciones por no identificarse el procedimiento que el actor promovía).

En segundo lugar, la revocación se acuerda con plena consciencia de que la anulación en firme, y de forma definitiva, de la Orden ministerial anulada –hecho que constituye la circunstancia sobrevenida que habilita la revocación– se produjo tiempo después de que la entidad reclamante hubiera presentado su solicitud de devolución. Huelga decir que, conforme a dicho criterio, la acción puede emprenderse válidamente antes de que la circunstancia sobrevenida se consolide y confirme. Basta tan solo con un primer fallo anulatorio –aunque contra él se halle abierto aun un recurso pendiente de resolución– para que el procedimiento de revocación pueda promoverse eficazmente y con éxito (siempre, claro está, que dicha anulación termine ratificándose).

En tercer lugar, y de manera especialmente destacada, el Tribunal Supremo sienta la doctrina de que la anulación de una Orden ministerial, meramente interpretativa, posee el carácter de circunstancia sobrevenida y da lugar a la revocación del acto tributario lesivo que se dictó con arreglo al criterio fijado en dicha Orden. El dato es de una gran trascendencia, porque no se trata ya de que la anulación de la norma deje desprovista de toda cobertura legal a la exacción tributaria obtenida –resulta obvio que el establecimiento y alcance de la exención discutida han de determinarse necesariamente mediante ley–, sino que la circunstancia sobrevenida consiste, simplemente, en que la interpretación que la Administración tributaria concede con alcance general a la exención no es acorde a Derecho. En consecuencia, cualquier resolución judicial firme que declare ilegal y nula la interpretación de una disposición tributaria, y también –con más motivo aún– las sentencias, igualmente firmes, que precisen, en positivo, el significado y alcance de la norma, ha de tener, según esa doctrina jurisprudencial, la consideración de circunstancia sobrevenida con eficacia revocatoria respecto a todo acto que se haya separado del criterio judicial sentado y resulte más gravoso para los obligados tributarios.

A mi entender, la misma significación, en cuanto a circunstancia sobrevenida, debería atribuirse a los criterios interpretativos de preceptos fiscales que establezca, mediante resoluciones firmes, el TEAC, o a los que fije la Administración tributaria a través de la contestación a consultas vinculantes, si bien soy consciente de que en estos últimos supuestos la trascendencia revocatoria puede resultar más problemática y encontrarse con mayores resistencias. Con todo, opino que siempre que se demuestre incontrovertiblemente, y de forma sobrevenida, que el acto de gravamen tributario se fundamenta en una interpretación de la ley fiscal no conforme a Derecho –y por tanto ilegal–, la revocación de dicho acto, a instancia del interesado, resulta inexcusable.

6. Termino señalando que, en mi opinión, las SSTs 154/2022, 178/2022 y, sobre todo 279/2022, pese a incurrir en contradicciones, y mantener todavía una concepción de la revocación tributaria imprecisa y difusa (que ha conducido a emitir en las dos primeras sentencias un fallo denegatorio de la revocación que a mi parecer resulta erróneo), suponen un cambio respecto a la jurisprudencia precedente que avanza en la buena dirección y, por tanto, debe ser acogido favorablemente. Es necesario, sin embargo, dar aún más pasos en esa misma línea, que consoliden y extiendan la doctrina sentada en la STS 279/2022. El cambio es todavía tímido, insuficiente y, en algunos aspectos, confuso. Su bondad obedece no tanto a que la actual doctrina sobre la revocación tributaria resulte ya satisfactoria y completa, sino que se asienta en el notable demérito de la jurisprudencia precedente, ahora parcialmente suprimida, cuya conservación a día de hoy era muy difícil de defender.

Entre los aspectos positivos a reseñar, son destacables, de un lado, las consecuencias que derivan de la jurisprudencia por la que se declara que los particulares disponen de acción para promover un procedimiento de revocación con la finalidad de que se le reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos, y se estima además que los órganos judiciales tienen la potestad *«de pronunciarse sobre el fondo, sin necesidad de ordenar la retroacción del procedimiento de revocación»*. Aunque, a la vista de algunas manifestaciones de las propias sentencias, el Alto Tribunal no parezca ser por completo consciente del alcance que posee dicha doctrina, considero que ésta solo puede fundarse en una concepción de la revocación tributaria que la configure como un procedimiento revisor de actos firmes por motivos exclusivamente de legalidad, desechando que pueda acordarse por razones de carácter discrecional o de mera oportunidad. Esa potestad –más bien obligación– que tienen los órganos judiciales de resolver sobre el fondo, siempre que dispongan de los datos precisos, resulta incompatible con cualquier entendimiento de la revocación como un procedimiento que permite revisar actos firmes en atención a criterios de oportunidad, puesto que, como resulta notorio, la evaluación de los aspectos discrecionales y de oportunidad compete en exclusiva da la Administración, y no está en manos de los jueces reemplazar a ésta en la valoración de tales aspectos. De este modo se consolida y potencia la concepción de la revocación tributaria como instrumento jurídico en defensa y protección de la legalidad fiscal, que permite anular y dejar sin efecto los actos lesivos de gravamen que carezcan de cobertura normativa, y en la que no tiene cabida la apreciación con carácter decisorio de razones de mera oportunidad.

En consonancia con esa misma concepción, ha de hacerse especial hincapié, de otro lado, en que, por las razones ya apuntadas, la doctrina de la STS 279/2022 debiera estar llamada a alcanzar una gran incidencia y proyección, facilitando que la revocación cobre en el ámbito tributario la transcendencia práctica que, en estricta aplicación de lo dispuesto en el artículo 219 de la LGT, le corresponde.

Ha de reiterarse que el principio de seguridad jurídica bien entendido –con sus derivadas como la confianza legítima– y también, en especial, el de legalidad tributaria, son incompatibles con una praxis jurídica en la que lo usual es que las Administraciones públicas retengan y hagan definitivamente suyos ingresos tributarios en virtud de actos de gravamen que carecen, demostrada e indubitadamente, de cobertura legal, mientras que lo absolutamente excepcional es que tales actos se anulen y dejen sin efecto. Dichos principios, así como la obligada sumisión de la Administración a la ley y al Derecho, justifican plenamente que, cuando se anula o declara inconstitucional el precepto material aplicado, o se acredita por acontecimientos sobrevenidos, de forma concluyente e inequívoca, que la interpretación de la norma en que se sustenta el acto no es conforme a Derecho ni se ajusta al verdadero significado que se concede a la misma, sea posible, de manera generalizada y no excepcional, la revocación del acto.

Mas no solo el conjunto de principios afectados, esenciales en un Estado de Derecho, auspicia que no se frustren indebidamente las pretensiones revocatorias legítimamente planteadas, sino que también la necesaria labor de ampliar y fortalecer la conciencia fiscal de la ciudadanía, a fin de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias, puede verse negativamente afectadas en caso contrario. Se hace verdaderamente difícil promover el respeto y el cumplimiento riguroso de las leyes tributarias cuando paralelamente las Administraciones públicas, prevaliéndose de su posición dominante, de recovecos normativos abusivamente utilizados, y de la laxitud y condescendencia de los órganos judiciales, no tienen empacho ni rubor alguno en hacer suyos de forma reiterada y constante ingresos percibidos sin título legal que los ampare. Es verdad que una ilegalidad no puede ser reparada con otra ilegalidad, pero dígase como se convence a quienes se han visto perjudicados por una exacción tributaria ilegal, no revocada, a que abandonen cualquier ánimo de revancha y sigan cumpliendo con pleno convencimiento sus futuras obligaciones fiscales. La ausencia de respeto a la ley tributaria por parte de las Administraciones públicas, con el único fin de conservar ingresos indebidos, resulta devastadora también para el reforzamiento de esa necesaria conciencia fiscal, que persigue el cumplimiento efectivo del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos.

Hay múltiples y poderosas razones, en definitiva, para propugnar que la revocación se convierta en un instrumento eficaz para impedir que la conducta ilegal de las Administraciones tributarias cause perjuicios patrimoniales a los administrados. Se trata de evitar que actos sin cobertura legal perpetúen sus nocivas consecuencias patrimoniales sin posibilidad efectiva de reparación. De lo contrario habrá que denunciar que perduran aún, en la actualidad, reminiscencias de la vieja concepción de las obligaciones tributarias como relación de poder,

dominante en un pasado lejano y de carácter autoritario, que son inaceptables hoy en día y no pueden tener cabida, y menos aún respaldo judicial, en un Estado de Derecho.

7. Bibliografía

ALONSO MURILLO, F. (2005). «Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova, Valladolid.

BOSCH CHOLBI, J.L. (2021). «La revocación de actos tributarios locales: algunas cuestiones problemáticas», *El Consultor de los Ayuntamientos*, núm. II, Sección Análisis. Wolters Kluwer.

BURLADA ECHEVESTE, J.L., y BURLADA ECHEVESTE, I. (2013). «El procedimiento para la revocación de los actos tributarios», *Nueva fiscalidad*, núm. 4.

CALVO VERGEZ, J. (2009). «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental». Aranzadi. Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2004). «Capítulo X. Procedimientos especiales de revisión», en Rafael Calvo Ortega (Dir.), José Manuel Tejerizo López (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas. Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012). «La revisión de actos tributarios en la esfera local», *Tributos Locales*; monografía núm. 1. Renta Grupo Editorial. Madrid.

DE VICENTE TUTOR RODRIGUEZ, M. y HERRERA MOLINA, P.M. (2006). «La revocación por ingresos indebidos ante el incumplimiento del derecho comunitario por el legislador español», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

ESEVERRI MARTINEZ, E. (2005). «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3.

FABRA VALLS, M. (2005). «La revocación en materia tributaria: ¿procede a instancia del interesado?», *Tribuna Fiscal*, núm. 178-179.

GARCIA NOVOA, C. (2005). «La revocación en la Ley General Tributaria». Thomson-Aranzadi. Cizur Menor.

GARCIA NOVOA, C. (2022) «El resurgimiento de la revocación», *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria*. (<https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa>)

LÓPEZ CANDELA, J.E. (2018). «La nueva configuración de la revocación de los actos tributarios tras la reciente doctrina del Tribunal Supremo». Francis Lefebvre. Madrid.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2006). «La revocación en materia tributaria». Iustel. Madrid.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2014). «La proyección del Derecho de la Unión Europea en la reforma de la Ley General Tributaria: especial referencia al nuevo

procedimiento de revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias no conformes al derecho de la Unión Europea», *Quincena fiscal*, núm. 17.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. (2019). «Los límites a la potestad de revisión». Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur Menor.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2010). «La revocación en materia tributaria», AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Lex Nova. Valladolid.

MORENO SERRANO, B. (2019). «Revocación de actos tributarios», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 12.

PAGÉS I GALTÉS, J. (2016). «La revisión de actos tributarios en el ámbito municipal: aspectos novedosos derivados de la reforma de 2015», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 17.

PAGÉS I GALTÉS, J. (2020). «Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía». Atelier. Barcelona.

PALAO TABOADA, C. (2014). «Procedimientos especiales de revisión», AA.VV., *Comentario sistemático a la Ley General Tributaria*. CEF. Madrid.

PALAO TABOADA, C. (2022). «Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 473-474.

RAMALLO MASSANET, J. (2007). «Los procedimientos especiales de revisión en materia tributaria», AA.VV. *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson. Madrid.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2004). «La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyente?». Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.

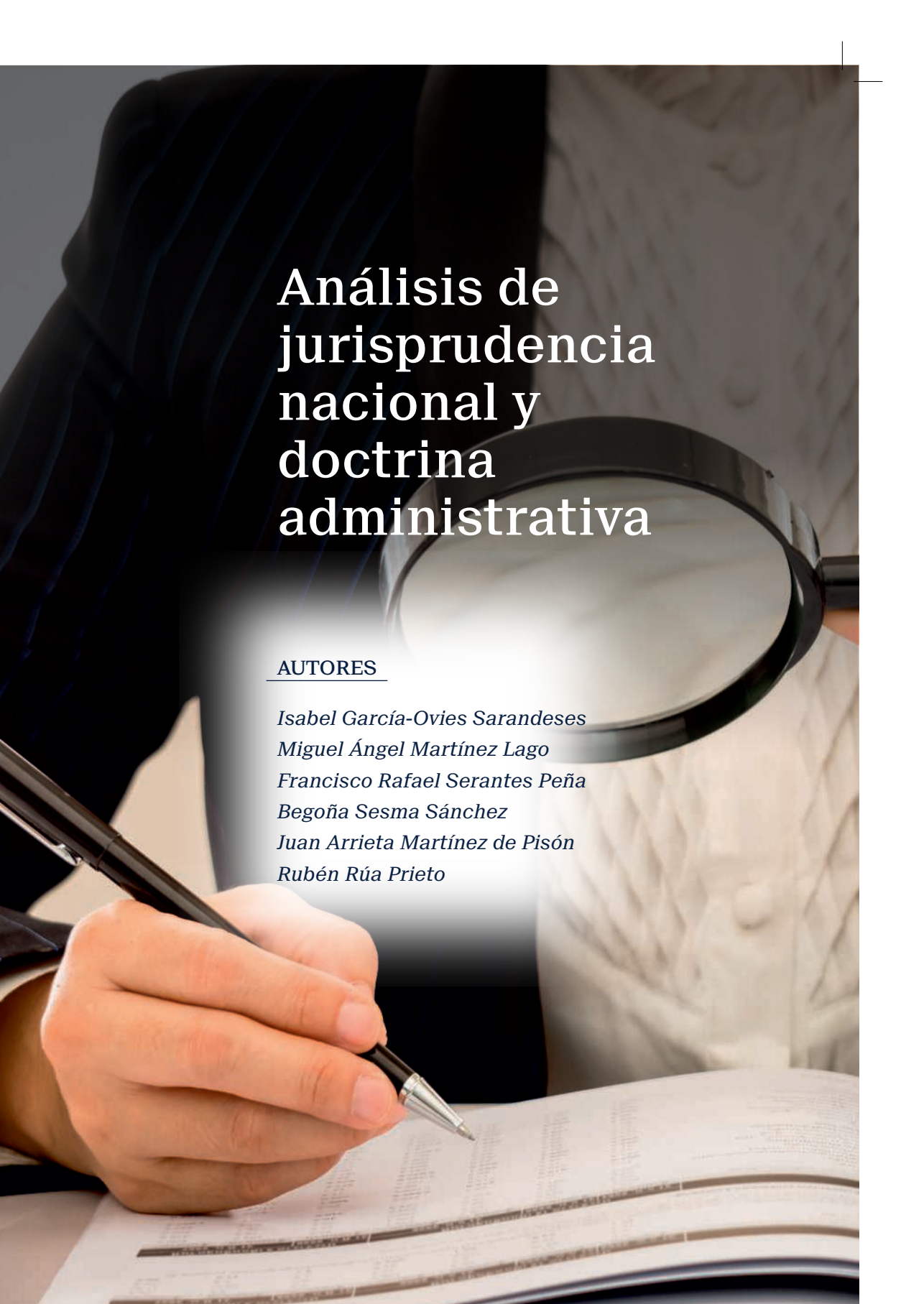
RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2005). «Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria», AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova. Valladolid.

ROLDÁN CENTENO, E. y MEÑO GALINDO, S. (2010). «Régimen jurídico de la revocación de los actos tributarios», *Crónica Tributaria*, núm. 137.

ROZAS VALDÉS, J.A. (2007). «Revocación tributaria», AA.VV. *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Dykinson. Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2020). «El debate sobre la revocación tributaria en el Tribunal Supremo: una evolución hacia su mayor control jurisdiccional», *Nueva Fiscalidad*, núm. 4.

SOLER ROCH, M.T., y MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2007). «La revocación en las haciendas locales». AA.VV. *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las Haciendas locales*. Civitas, Madrid.



Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Isabel García-Ovies Sarandeses

Miguel Ángel Martínez Lago

Francisco Rafael Serantes Peña

Begoña Sesma Sánchez

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Rubén Rúa Prieto

LA MOTIVACIÓN INDIVIDUAL EN LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD A LOS ADMINISTRADORES: SAN DE 24 DE OCTUBRE DE 2023, REC. NÚM. 3024/2019 *

Isabel García-Ovies Sarandeses

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo
(España)*

Resumen

La exigencia de motivación en la derivación de la responsabilidad a los administradores de sociedades no se cumple con una referencia parca y genérica a la falta de diligencia de todas y cada una de las personas que tienen encomendada la gestión societaria sino que deben identificarse sus funciones individuales y explicar cuáles de sus actuaciones se relacionan con la comisión de la infracción por parte de la sociedad.

Palabras clave

Derivación de responsabilidad, responsabilidad de administradores, motivación suficiente.

Abstract

The requirement to motivate the derivation of liability to company directors is not fulfilled by a generic reference to the lack of diligence of each and every one of the persons entrusted with the management of the company; rather, their individual functions must be identified and it must be explained which of their actions are related to the commission of the infraction by the company.

Keywords

Derivation of liability, liability of directors, sufficient motivation.

* Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «El desafío de la buena administración tributaria en un entorno digital» (PID2020-116096RB-I00).

Cómo referenciar: García-Ovies Sarandeses, I. (2024). La motivación individual en la derivación de responsabilidad a los administradores: SAN de 24 de octubre de 2023, rec. núm. 3024/2019. *Revista Técnica Tributaria* (144), 255-263

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional, en la sentencia comentada, trata de impedir la objetivación de la responsabilidad que supondría vincular la derivación al mero hecho de ser miembro del Consejo de Administración de la sociedad deudora principal e infractora. A su juicio, y con el fin de motivar adecuadamente dicha derivación, se hace necesaria *«una cierta explicación de su conducta (o de su omisión) que produjo el efecto de hacer inviable el cobro de las deudas tributarias derivadas»*.

Dicha motivación exigiría distinguir las diferentes facultades y funciones de los integrantes del Consejo de Administración y, en consecuencia, *«determinar las razones o motivos por los que se acuerda la derivación de responsabilidad tributaria para unos y otros miembros del Consejo de Administración»*. No se puede recurrir –señala– a una fundamentación tan genérica *«que serviría para ser empleada en relación a cualquier sociedad sometida a este régimen de funcionamiento de Consejo de Administración y Consejero Delegado por lo que la falta de determinación de responsabilidades diferentes obliga a la estimación de la demanda y a la anulación de la derivación»*.

2. Supuesto de hecho

El objeto del recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Audiencia Nacional es el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimatorio del recurso de alzada interpuesto previamente contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El TEAR había analizado la aplicación del artículo 43.1 de la LGT como fundamento de la derivación de la responsabilidad a los administradores, entendiendo que *«[l]a necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por «dejação de funciones»*. Desde este punto de vista, *«[e]s por tanto correcta la asignación de responsabilidad subsidiaria al recurrente en primera instancia; existe un nexo causal entre el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad. No se ha acreditado una actuación con la diligencia debida por parte del Consejo de Administración de la deudora, sino que se ha comprobado que dicho Consejo no ha realizado las actuaciones necesarias para el ingreso del IVA y de las retenciones practicadas (...).»*

Con la premisa de esa «dejação de funciones», entiende que el acuerdo de derivación de responsabilidad *«justifica adecuadamente el cumplimiento de los requisitos»* y que, *«[e]n definitiva, las liquidaciones y sanciones contienen los hechos y fundamentos de hecho suficientemente explicitados que motivaron su adopción»*.

La parte recurrente, aparte otros argumentos en los que el Tribunal no llegó a entrar en la Sentencia, se refiere en su demanda a la falta de motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad en el que *«no se ha identificado la conducta concreta generadora de la responsabilidad»*.

3. Fundamentos de derecho

La Audiencia Nacional se centra, para resolver las cuestiones que se someten a su enjuiciamiento, en el aspecto de la «suficiente motivación» de la resolución que deriva la responsabilidad al Consejo de Administración, al entender que «la estimación de este motivo haría innecesario referirse a los demás», como finalmente evidencia el fallo de la sentencia.

Retomando doctrina anterior, recuerda el Tribunal que *«la responsabilidad subsidiaria se les puede imputar a los administradores incluso por mera negligencia», de forma que se justifica la derivación «con la simple exigencia de no realizar los administradores los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consentir el incumplimiento de quienes de ellos dependen o adoptar acuerdos que hicieran posibles tales infracciones»*.

Ello permite *«concluir que no estamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple, sino 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»*.

En este caso concreto, en la resolución de derivación se había puesto de manifiesto que *«el Consejo de Administración no supervisó adecuadamente la actuación del Consejero Delegado y que no se realizaron por todos ellos los actos que eran de su incumbencia como Administradores y que hubieran evitado la comisión de las infracciones tributarias o consintieron el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora por parte de las personas que de él dependían»*.

Así pues, se reconoce la falta de diligencia, que, en general, ha mostrado el órgano de administración en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que ha conducido a la comisión de las infracciones tributarias por la persona jurídica cuya gestión tienen encomendada.

Ahora bien, admitida esta falta de diligencia, la Sentencia considera que no se puede vincular la derivación de la responsabilidad «solo» al hecho de ser miembro del Consejo de Administración de la sociedad infractora sino que es necesario «explicar» esa conducta, o su omisión, que tuvo como efecto la falta de cobro de las deudas tributarias. Una derivación de responsabilidad en la que estuviese ausente esa «cierta explicación» y que no permitiese establecer la relación de causalidad entre la acción u omisión de los miembros del Consejo de Administración y la infracción cometida, supondría que nos encontrásemos

ante «una forma de responsabilidad objetiva que se produciría con el mero hecho de la pertenencia al Consejo de Administración».

La Sentencia se refiere a la parquedad de la resolución administrativa de derivación de la responsabilidad, que alcanza a todos los miembros del Consejo de Administración «por igual y sin distinción». Así, aunque parecía diferenciar entre el simple miembro del Consejo de Administración y el Consejero Delegado, no llega a poner en práctica dicha distinción y no se identifican las funciones de este último, para diferenciarlas de las que son comunes a todo el Consejo de Administración, motivando, en consecuencia la conducta que ha sido determinante en la comisión de la infracción.

4. Análisis

La Sentencia de la Audiencia Nacional que comentamos hace descansar su conclusión sobre el único argumento jurídico de la falta de motivación del acuerdo de derivación por parte de la Administración y, aunque el razonamiento de su fallo es importante y se pueden extraer muchas consecuencias del mismo, no es prolijo ni entra en detalles acerca de la interpretación que defiende del supuesto de responsabilidad incluido en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria. Por eso, en este análisis, debemos poner en relación la *ratio decidendi* del Tribunal con los argumentos contenidos en otras sentencias que permiten completar dicha interpretación.

Este pronunciamiento refuerza la subjetivación de la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas, concebida en términos tan amplios en la Ley General Tributaria. La falta de un adecuado examen de la conducta de los mismos y de su incidencia en la eventual comisión de la infracción de que se trate por parte de la sociedad, tiene el gran peligro de convertir la derivación en un proceso objetivo, como el Tribunal pone de manifiesto en la sentencia. A mi juicio, este problema se acentúa en el caso de los administradores de derecho puesto que los administradores de hecho ya requieren *per se* una demostración de las gestiones desempeñadas dentro de la sociedad que pueden determinar la derivación de la responsabilidad.

Matizando un poco más, a efectos del análisis, deben distinguirse dos estadios diferentes en la motivación que exige la derivación de la responsabilidad a los administradores.

De una parte, la necesidad de probar *por parte de la Administración* esa relación entre la infracción cometida por la sociedad y la conducta de los administradores.

Aunque no sea pacíficamente admitido, sí parece bastante consolidada la doctrina que exige esa prueba a la Administración. Así se desprende del razonamiento de la sentencia que comentamos, que reprocha a la resolución administrativa una fundamentación «tan genérica». Por otra parte, reproduce el razonamiento de la STS de fecha 13 de Enero de 2023 (Rec. 1693/2020): «A lo anterior cabría añadir la especificidad que, en relación con las sanciones tributarias, recoge nuestro ordenamiento jurídico (artículo 43 de la Ley General Tributaria),

pues el mismo establece, respecto de los administradores, que la derivación de responsabilidad exige que se constate que por acción (adoptando acuerdos) u omisión (consintiendo el incumplimiento o no realizando los actos precisos para impedirlo) contribuyeron o facilitaron la comisión de las infracciones sancionadas». El hecho de exigir que se constate, por eso lo he subrayado, hace pensar en que se considera necesario probar por la Administración esa relación a efectos de la derivación de la responsabilidad.

Aunque referido a la responsabilidad de los administradores societarios en el ámbito privado, también la Sala de lo Civil de nuestro TS ha señalado recientemente que *«[l]a objetivación de la responsabilidad y la equiparación del incumplimiento contractual de la sociedad con la actuación negligente de su administrador no son correctas, puesto que no resulta de la legislación societaria ni de la jurisprudencia que la desarrolla», lo que le lleva a exigir, «además de la prueba del daño, tanto la prueba de la conducta del administrador, ilegal o carente de la diligencia de un ordenado empresario, como la del nexo causal entre conducta y daño, sin que el incumplimiento de una obligación social sea demostrativo por sí mismo de la culpa del administrador ni determinante sin más de su responsabilidad»* (STS 4072/2020, rec.núm 2877/2018).

Sin embargo, no parece que esta línea de razonamiento sea mantenida de forma continuada por la Audiencia Nacional. Es interesante referirse a su todavía reciente sentencia de 20 de septiembre de 2022 (rec.núm 1036/2018) Esta sentencia hace recaer el peso en la *«declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador», lo que dejaría expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado «con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia».*

De acuerdo con este razonamiento, *«por la inversión del principio del «onus probandi», es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley».*

La exigencia de motivación de la Administración se rebaja en la sentencia de 2022 al mínimo, a la prueba del hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, y seguramente no podría conducir a conclusiones como la de la sentencia posterior del mismo tribunal que hoy comentamos, que exige identificar y explicar la conducta de cada administrador para derivar únicamente la responsabilidad a aquellos cuya conducta pueda relacionarse con la infracción. En efecto, probada la infracción a través del procedimiento sancionador, presume la culpa de los administradores en general, por dejadez o pasividad, y debe probar su diligencia aquel que pretenda impugnar la derivación.

Muy recientemente, ha sido admitido el recurso de casación contra dicha sentencia, por Auto de 31 de enero de 2024, para determinar, entre otras cuestiones, *«si en los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT se produce «la inversión del principio del onus probandi» y «es al*

demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de la responsabilidad».

Es muy importante destacar que en el Auto de admisión se invoca, a los efectos de determinar la cuestión debatida, el principio de buena administración y, en particular, como dimanante del mismo, según el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, «la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones». Es de esperar que nuestro Alto Tribunal exija en casación de una justificación en la línea de la exigida por la Audiencia Nacional en su más reciente sentencia de 2024.

En lo que sería un segundo estadio o fase de la motivación, dicha Sentencia da un paso más y no sólo exige a la Administración justificar la relación entre la conducta de los gestores sino distinguir las funciones de los diferentes administradores y determinar las razones o motivos por los que se acuerda derivar la responsabilidad a unos y otros miembros del consejo de Administración. De esta forma, la motivación obliga a individualizar los cometidos de cada uno de los administradores y la influencia que cada uno de ellos haya podido tener en los hechos que dieron lugar a la infracción de la sociedad.

Nuestro Tribunal Supremo, en su importante Sentencia 44/2023, de 19 de enero (rec.núm.1693/2020), aunque a propósito de un supuesto diferente de responsabilidad, ya había obligado a establecer esta individualización entre sujetos excluyendo la derivación genérica: *«No cabe, pues, un análisis con carácter general aplicable a la totalidad de los implicados, sin más, pues si solo bastara la existencia de una consulta vinculante para derivar las responsabilidades que tratamos se daría entrada a una imputación objetiva del administrador/socio; será sujeto responsable solidario exclusivamente cuando ha actuado tendencialmente para el fin específico que contempla la norma».*

Y mucho más precisa, en el mismo sentido, ha sido la doctrina establecida por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sus respectivas sentencias 66/2023 y 69/2023, ambas de 13 de enero de 2023. Estas sentencias parten de la premisa de que *«[l]a conducta imputable al administrador es distinta de la que supuso la comisión de la infracción por la persona jurídica administrada»* y, en consecuencia, *«el acuerdo de derivación de responsabilidad ha de expresar qué conducta específica del administrador de hecho o de derecho o miembro del Consejo de Administración revela la ausencia de la diligencia debida».*

Me parece de especial interés la referencia de la sentencia al art. 225 TRLSC 1/2010, que detalla en qué consiste la diligencia debida de los administradores. En opinión de este Tribunal, tal artículo presupone un cometido «profesional» en la actuación de los administradores, de forma que deben conocer lo que implica la labor de administración y gestión de una sociedad, que se acompaña con un cierto grado de dedicación y atención. Coincidimos en que la gestión actual exige, efectivamente, de una especialización y preparación que obliga a ese análisis casuístico de los cometidos individuales asumidos por los respectivos administradores dependiendo del modelo de gestión de cada sociedad. En consonancia, en el acuerdo de derivación, para cumplir con las exigencias de motivación en cuanto a la falta de diligencia de los administradores, *«debe exteriorizarse el papel que en la gestión y administración cumple la persona física*

que ha sido declarada responsable subsidiaria y su vinculación con las infracciones cometidas por la deudora».

El recurso a la institución de la responsabilidad, casi de forma «abusiva» por la Administración en los últimos tiempos, requiere, efectivamente, de una elaboración conceptual más acabada no sólo por parte de la doctrina sino también por la jurisprudencia, y también de una mayor precisión por parte del legislador. El reconocimiento de la autonomía del procedimiento de derivación de la responsabilidad frente al del deudor principal, la interpretación de la defectuosa e incompleta regulación del procedimiento proyectada sobre el instituto de la prescripción, o, en fin, la exigencia de motivación, en el sentido apuntado por la sentencia comentada, constituyen hitos importantes en la configuración del estatuto del responsable y la dotación de las garantías adecuadas para esta figura.

CÁLCULO DE LA BASE DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA EN INFRACCIONES DE PELIGRO CUANDO CONCURRE EL DERECHO A OBTENER UNA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS: STS DE 20 DE NOVIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 2453/2022

Miguel Ángel Martínez Lago

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

Resumen

El Tribunal Supremo analiza cómo debe calcularse la base de la sanción en infracciones de peligro (tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria), cuando concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos. La conclusión es que la cuantificación de la sanción se hará con independencia de la devolución.

Palabras clave

Devolución de ingresos indebidos; Impuesto sobre el Valor Añadido; infracciones de peligro; proporcionalidad; sanción tributaria; simulación de negocio.

Abstract

The Supreme Court analyses how the basis of the sanction in dangerous infractions (typified in articles 194.1 and 195.1 of the General Tax Law) should be calculated, when the offender has a right to obtain a refund of undue income. The conclusion is that the quantification of the sanction will be done regardless of the return.

Keywords

Return of undue income; Value Added Tax; dangerous infractions; proportionality; tax penalty; business simulation.

Cómo referenciar: Martínez Lago, M. A. (2024). Cálculo de la base de la sanción tributaria en infracciones de peligro cuando concurre el derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos: STS de 20 de noviembre de 2023, rec. núm. 2453/2022. *Revista Técnica Tributaria* (144), 265-274

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2023 (rec. núm. 2453/2022, ponente: Isaac Merino Jara) resuelve la cuestión casacional planteada en el Auto de la Sección de admisión de fecha 20 de octubre de 2022 (mismo recurso y ponente), consistente en «[d]eterminar cómo debe calcularse la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones. En particular, determinar si, en estos casos, la base de las sanciones debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente 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».

Y, a este respecto, la Sala fija la doctrina siguiente: «la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución».

2. Supuesto de hecho

Una sociedad es inspeccionada en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2017 y de la regularización practicada resulta una cantidad a devolver por ingresos indebidos de 223.205,99 euros, mientras que del procedimiento sancionador seguido resulta una sanción de 110.073,27 euros, al apreciar la comisión de infracciones tipificadas en los arts. 194.1 y 195.1 LGT. El castigo es la consecuencia de la solicitud indebida de devoluciones derivadas de la normativa del tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en la autoliquidación del cuarto trimestre de 2017; resultado éste que habían preparado las tres primeras autoliquidaciones del año, con la improcedente acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

En el procedimiento seguido para regularizar la situación tributaria, la Inspección llegó al convencimiento de que se había dado una simulación de negocio de compras a proveedores y ventas a un cliente residente en Portugal («Fernando Couto & Cotiças, S.A.») y vinculado con la sociedad española («F Couto Spain, S.L.») objeto de comprobación. Mientras que aquél sería el operador real, ésta no tendría actividad económica y no era sujeto pasivo del IVA. Por esta razón se

eliminaron bases y cuotas devengadas y soportadas por la mercantil inspeccionada, a la vez que se reconoce el derecho a la devolución de cuotas repercutidas indebidamente por proveedores.

El acuerdo de liquidación y la sanción impuesta fueron reclamadas en vía económico-administrativa, dando lugar a la Resolución de 27 de mayo de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, que estimó parcialmente la reclamación respecto de la liquidación.

La mercantil recurrió en vía contencioso-administrativa la anterior resolución, pronunciándose el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sentencia de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 401/2021) con la íntegra desestimación del recurso interpuesto. La sentencia considera consumadas las infracciones de peligro por las declaraciones inveraces derivadas de la simulación, sin que tenga que darse un resultado material de perjuicio económico. La Sala aprecia que la entidad conocía que las declaraciones no respondían a operaciones reales y que se trataba de una sociedad interpuesta para facilitar el cumplimiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que realizaba la empresa portuguesa. Se considera, en suma, que la mercantil española actuó dolosamente, utilizando la simulación y sin que se diese una interpretación razonable de la norma ni economía de opción.

Se da la razón al criterio sostenido por la Inspección sobre la falta de actividad de la empresa «F Couto Spain, S.L.», interpuesta entre la sociedad portuguesa y las empresas españolas vendedoras de corcho de manera ficticia. De los datos que aparecen en el acuerdo de liquidación se deduce por la Sala que «[n]o se justifica la existencia de medios materiales y personales de la empresa, carece de domicilio, no es el verdadero destinatario de las operaciones comerciales, las entregas de bienes se hacen en Portugal y puede decirse que no existe margen de beneficio de la sociedad española». Se trata, por tanto, de actuaciones fraudulentas por las que la empresa española declara un IVA y solicita una compensación y devolución que no le corresponde. Se confirma entonces la Resolución del TEAR de Extremadura en lo tocante al acuerdo de liquidación.

Y en cuanto a la sanción impuesta, la Sala considera que «los indicios reales y objetivamente constatados por la Inspección son prueba suficiente para comprobar la realidad de la simulación realizada por la sociedad recurrente (...) tratándose de una conducta dolosa al presentar indebidamente autoliquidaciones con partidas a compensar por importes de 93.876,66 euros en el 1T 2017, 67.876,39 euros en el 2T de 2017 y de 58.393,48 euros en el 3T de 2017 y una autoliquidación correspondiente al 4T de 2017 con la solicitud de devolución de 285.116,20 euros». La sentencia de instancia considera que el acuerdo sancionador no resulta estereotipado sino motivado «en atención a la valoración individual que hace de los hechos, la imputación culpable a la sociedad demandante, la calificación de la infracción, los preceptos que resultan aplicables para imponer la sanción y la desestimación de las alegaciones efectuadas por la sociedad demandante».

En definitiva, los hechos acreditados revelan que se presentaron cuatro autoliquidaciones de IVA en el año 2017 que no respondían a operaciones reales, al

proceder de una sociedad que no tenía realidad, sino que se interponía de manera ficticia entre las sociedades españolas de venta de corcho y la entidad portuguesa para facilitar el cumplimiento del IVA en las adquisiciones intracomunitarias que hacía esta última.

3. Fundamentos de derecho

Las alegaciones de las partes difieren claramente a la hora de valorar los anteriores hechos. Así, para la recurrente, «se calculó la sanción (impuesta por solicitar indebidamente una devolución) de forma proporcional a cantidades consignadas a devolver en las autoliquidaciones, sin tener en cuenta que el contribuyente recibió, tras una regularización, la completa devolución de estas cantidades». Postula, en consecuencia, que se haga un análisis global de la conducta y que se sancione por el «neto», para no romper la coherencia del principio de regularización íntegra. Además sería contrario al principio de proporcionalidad calcular la base de la sanción sin apreciar lo que la Inspección ha reconocido como cantidad indebidamente ingresada y por ello devuelta al obligado.

En definitiva, la doctrina que se debía fijar en la sentencia, conforme a lo anterior, tendría que señalar que «en aquellos casos en que se regulariza la situación tributaria de un contribuyente, y este es merecedor de sanción por simulación, a la hora de cuantificar la base de esa sanción, cuando esta es proporcional y cuando el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública, se tengan en consideración las circunstancias concomitantes que pueden modular dicho perjuicio; y así, en concreto, que la base de la sanción de los arts. 194 y 195 de la LGT, no debe cuantificarse exclusivamente teniendo en consideración los importes de la devolución indebidamente solicitada o de las cantidades determinadas o acreditadas improcedentemente, sino que, por el contrario, dichos importes deben quedar minorados por el importe de la devolución –por ingresos indebidos– que trae causa de la misma conducta sancionada».

Por su parte, la abogacía del Estado recuerda que las autoliquidaciones presentadas no respondían a operaciones reales, razón por la que se produjo una declaración indebida de partidas de IVA soportado a compensar o a devolver que constituye un incumplimiento evidente de la norma reguladora del IVA: la mercantil se ha compensado cuotas soportadas con cuotas devengadas sin haber efectuado operaciones de compra y venta de corcho. La interpretación literal de los preceptos infractores lleva a considerar que la base de la sanción de los arts. 194.1 y 195.1 LGT se ha de determinar «sin ningún añadido ni condicionalidad acerca de presentes o potenciales perjuicios económicos a la Hacienda Pública derivados de la conducta a sancionar como elemento constitutivo del tipo». Por ello, «[l]a Ley no dice que la base de la sanción sea la cantidad no pagada en términos netos, computando lo no pagado o devuelto al infractor».

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad se razona que «en la LGT predomina lo cualitativo –la gravedad del hecho y la naturaleza de la infracción (aquí claramente de peligro) sobre lo cuantitativo– el perjuicio económico presente o potencial» y en cuanto al principio de íntegra regularización, la abo-

gacia del Estado sostiene que «es un principio ajeno al ejercicio de la potestad sancionadora pues se proyecta, únicamente, sobre la liquidación». Por todo ello acabó solicitando que se fijase como doctrina legal que «[l]a base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, que trae causa de las mismas conductas que motivan la imposición de las sanciones, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, con independencia de cualquier otra circunstancia».

Ante dichos planteamientos, la Sala fija la doctrina que se indicó al principio de este comentario, viniendo a ratificar el parecer de la Administración, declarando no haber lugar al recurso de casación y confirmando la sentencia de instancia. La fundamentación que hace el Alto Tribunal se puede sintetizar en las siguientes notas:

- 1.º Los tipos infractores de los arts. 194.1 y 195.1 LGT se inscriben en lo que se han llamado infracciones de peligro por no causar directa o inmediatamente un perjuicio económico, dada la intervención de la Administración tendente a corregir ese daño, sancionándose las conductas preparatorias de dicho perjuicio. El interés patrimonial de la Hacienda Pública conforma el bien jurídico protegido en ambos supuestos.
- 2.º En el supuesto enjuiciado, la devolución que obtuvo la mercantil inspeccionada no procede de la normativa del tributo, sino de ingresos indebidos, quedando probado que «F Couto Spain, S.L.» no había ejercido actividad económica alguna en el territorio de aplicación del IVA en los términos exigidos por la normativa, no siendo sujeto pasivo del impuesto; razón por la cual se denegó por la Inspección que tuviera derecho a la devolución derivada de la normativa del tributo, aunque se reconoció que sí tenía derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado, por cuotas que le habían sido indebidamente repercutidas y que había ingresado la entidad.
- 3.º La procedencia de una regularización integra de la situación tributaria de los obligados tributos efectuada por la Administración no se opone a que en casos de simulación constatada, proceda el ejercicio de la potestad sancionadora (STS de 22 de abril de 2021, rec. núm. 1367/2020).
- 4.º Se rechazan las alegaciones de la recurrente sobre el principio de proporcionalidad, señalando la aplicación, *mutatis mutandis*, de la doctrina de la STS de 6 de junio de 2023 (rec. núm. 8550/2021) que, a su vez, citaba la de la STC 74/2022, de 14 de junio.

4. Análisis

Según puede leerse en el Auto de admisión de 20 de octubre de 2022, el recurso de casación que se desestima en la Sentencia que comentamos preten-

día que se esclareciera «si es ajustado a Derecho que la AEAT considere «actuaciones fraudulentas», las califique de «simuladas», e imponga sanción proporcional, a las realizadas por una mercantil, a pesar de que no haya habido ahorro fiscal alguno, a pesar de no haberse causado ningún perjuicio a la Hacienda Pública y a pesar de que el importe de la liquidación por la que se sanciona haya sido devuelto por ser considerado ingreso indebido».

También se constata allí que la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia se justificaba por «cierto sustrato común» con la cuestión planteada en otros dos Autos de admisión –de 22 y 29 de junio de 2022 (recs. 8550/2021 y 5002/2021)–, que han dado lugar a las Sentencias de la misma Sección 2ª, de 6 y 8 de junio de 2023; una jurisprudencia que ha suscitado la atención de diversos autores, preocupados por los distintos efectos sancionadores ante casos en que la Administración haya optado por regularizar por la vía de operaciones vinculadas o de simulación¹.

En los mencionados Autos se preguntaba «cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas».

El Alto Tribunal declaró a este respecto, en la Sentencia de 6 de junio de 2023, que en supuestos de *operaciones vinculadas*, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

La Sentencia de 8 de junio de 2023 no oculta la sorpresa porque la actuación inspectora, la regularización y sanción se dieron no por operaciones vinculadas, sino sobre la base de un supuesto de *simulación* del art. 16 LGT; una diferencia de marco jurídico a pesar de que, según reconoce el Tribunal, básicamente se estaría ante la misma operación en uno y otro caso: una sociedad instrumental interpuesta sin existencia material y las consecuencias diferirían en orden a la sanción aplicable; determinando como doctrina en estos casos que la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

1 Vid. Blázquez Lidoy, A. (2023). Sociedades de profesionales: la distinta base de la sanción en el caso de operaciones vinculadas y de simulación. (Análisis de las SSTs de 6 y 8 de junio de 2023, recs. núms. 8550/2021 y 5002/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486. También Lucas Durán, M. (2023). Determinación de la base de la sanción por falta de ingreso en IRPF en caso de «interposición» de una sociedad para prestar servicios profesionales. *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, de 19/09/2023 y del mismo autor (2024). La singular doctrina sobre simulación tributaria en casos de «interposición» de sociedades por personas físicas. *Taxlandia*, 15/02/2024. Asimismo, Delgado, A. (2024). Simulación, valoración de operaciones vinculadas y sociedades profesionales. *Blog del Centro de Estudios Garrigues*, de 21/09/2023.

Volviendo al caso de nuestro comentario, el «sustrato común» que advertía el Auto de 20 de octubre de 2022 interrogaba sobre el modo en el que se debe cuantificar la sanción proporcional de determinados tipos infractores cuyo bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda Pública y en los que resulta necesario interpretar la regla de determinación de la base de cálculo de las sanciones a la vista de las conductas sancionadas y las circunstancias concomitantes que podrían modular el perjuicio económico directo o potencial.

La sentencia de instancia ratificó las circunstancias apreciadas por la Administración tributaria sobre la falta de actividad de la empresa «F Couto Spain, S.L.», destacando que su domicilio social fuese un local cedido gratuitamente por otra empresa, careciendo de rótulo y cualquier signo de desarrollo de actividad, utilizándose dicho local como garaje particular y sin que cuente con otro lugar para almacenar la mercancía o ejercitar mínimamente la administración de la empresa que, por lo demás, carece de personal, de inmovilizado y bienes de inversión, tampoco revela consumos mínimos y cuenta con un único cliente declarado —la sociedad portuguesa «Fernando Couto & Cotiças, S.A.»—, al que factura prácticamente todo el corcho con un margen comercial inexistente o mínimo. La mercantil inspeccionada no recibe mercancía de los proveedores en instalación alguna, sino que es transportado todo el corcho que adquiere a Portugal y tampoco realiza pagos si no se ha dado una previa transferencia de fondos de la sociedad portuguesa.

Ante esa realidad de completa falta de actividad de la empresa, la regularización eliminó la totalidad de las bases y de las cuotas devengadas y soportadas que aquella había declarado en el año 2017, reconociendo a su favor el derecho a la devolución de las cuotas que los proveedores habían repercutido indebidamente y que éstos habían ingresado o consignado en sus autoliquidaciones de los diferentes trimestres del ejercicio afectado.

Ello puede entenderse como una consecuencia del principio del regularización íntegra que, aunque no impone efectuar una devolución de ingresos indebidos, sí exigía que la Administración comprobase si el contribuyente tenía o no derecho a la misma (RTEAC de 15-07-2019, RG 5359/2016).

La petición de la recurrente era que «la base de la sanción fuera el neto entre lo que consignó a compensar y lo que efectivamente se le permitió compensar; y lo que solicitó a devolver y efectivamente se le devolvió. Por tanto, cero»². En coherencia con lo expresado en una nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT sobre la regularización íntegra en el caso del IVA, se sostuvo que no procedía el «neteo» o reducción de la base de las sanciones. Y esta conclusión de la Administración luce en la doctrina fijada por la Sala de lo Contencioso.

Se antoja difícil aceptar que de una regularización como la efectuada por la Inspección, de la que resultó una cuantía total a devolver de 223.205,99 euros, se pase en el ámbito sancionador a una multa impuesta de 110.073,27 euros, como consecuencia de comportamientos preparatorios de la tentativa de obtención indebida de devoluciones, según tipifican los arts. 195.1 y 194.1 LGT.

2 Así lo expresa la abogada del caso en su blog. Vid. Puebla Agramunt, N. (2023). Tribunal Supremo, simulación y sanción. *Blog propio*, 20/12/2023.

La compatibilidad de las sanciones procedentes en tales supuestos, conforme a lo dispuesto en el art. 180.2 LGT, es coherente con la situación de concurso homogéneo derivado de la común naturaleza de peligro de las infracciones en que incurrió la entidad inspeccionada. Otra cosa es que pueda parecer correcto el resultado al que se llega desde el punto de vista del principio de proporcionalidad.

Pero en este punto, la Sentencia comentada parece que vale más por lo que calla que por lo que dice. O, al menos, lo que dice es bien poco; invocación *mutatis mutantis* de la doctrina de la Sentencia de 6 de junio de 2023; un fallo que sirve para recordar la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2022, de 14 de junio, en la que se desestimó la cuestión de inconstitucionalidad que la propia Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo promovió, precisamente, invocando la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones.

NECESARIO TRÁMITE DE AUDIENCIA EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRAS LA RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN: STS DE 27 DE NOVIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 947/2022

Francisco Rafael Serantes Peña

Abogado. Profesor de la Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir. Coordinador del Grupo de Expertos de IRPF de AEDAF (España)

Resumen

Nulidad de pleno derecho de procedimiento sancionador tributario por no ofrecer un nuevo trámite de audiencia como consecuencia de la modificación de la base de la sanción y de la propia propuesta de sanción

Palabras clave

Procedimiento sancionador, nulidad, trámite de audiencia.

Abstract

Automatic nullity of the tax infringement procedure for not having a new hearing process as a consequence of the modification of the base and proposal of the tax penalty

Keywords

Infringement procedure, nullity, hearing process

Cómo referenciar: Serantes Peña, F. R. (2024). Necesario trámite de audiencia en el procedimiento sancionador tras la rectificación de la propuesta de liquidación: STS de 27 de noviembre de 2023, rec. núm. 947/2022. *Revista Técnica Tributaria* (144), 275-282

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. 1580/2023, de 27 de noviembre de 2023, de la que es ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, falla que no ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 3 de noviembre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 254/2018 (ECLI:ES:AN:2021:4765, ponente Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego) que estimó parcialmente el recurso anulando la sanción.

La sentencia de la Audiencia Nacional había estimado el recurso, en lo relativo al procedimiento sancionador, en un supuesto en el que tras la rectificación de la propuesta de liquidación debió haberse dado un nuevo trámite de alegaciones en el expediente sancionador. La omisión de dicho trámite conduce a la nulidad de la sanción impuesta trayendo a colación la doctrina expuesta por el TS en sentencia de 21 de octubre de 2010 (recurso 34/2006) que consideró en un supuesto similar que no era causa de anulabilidad sino de nulidad radical o de pleno derecho.

El TS falla, remitiéndose a los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico tercero de la misma, dando respuesta a la cuestión con interés casacional confirmando la tesis de la Audiencia Nacional y diciendo en síntesis que:

«...cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (renumerado actualmente como artículo 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori».

De esta forma, la sentencia del Tribunal Supremo confirma la nulidad de un procedimiento sancionador como consecuencia de no haber dado un nuevo trámite de alegaciones, como elemento esencial del procedimiento sancionador, lo que supone, a mi juicio, un avance en la confirmación de los Derechos de los contribuyentes, en este caso, en su versión de presuntos infractores.

2. Supuesto de hecho

Para evitar una dispersión y centrar el objeto, realizaremos una brevísima exposición de los hechos que nos ayudará a comprender el alcance de la doctrina contenida en la sentencia.

1.- 13/04/2012: Incoación del acta, con una propuesta de regularización.

2.- 23/04/2012: Inicio del expediente sancionador de acuerdo con la anterior propuesta de regularización contenida en el acta y en la que se proponía una sanción que superaba 1.600.000 euros.

3.- 17/05/2012: Acuerdo de liquidación que minora la cuota regularizada a la cantidad de 1.239.638,40 € frente a la propuesta de regularización contenida en el acta (1.250.575,90€).

4.- 24/9/2012: acuerdo de imposición de sanción en el que reduce la sanción como consecuencia de la minoración producida entre la propuesta contenida en el acta (1.250.575,90) y la cuota definitiva (1.239.638,40 €), y pasa de una propuesta de sanción superior a 1.600.000 euros a una imposición de sanción de 1.596.649,15.

Sobre estos hechos no existía discrepancia entre las partes. La Sala de instancia y el recurso de casación coinciden en que se modificó la cuota contenida en el acta y por tanto la base de la sanción, y que se impuso la sanción sin conceder un nuevo trámite de audiencia.

3. Fundamentos de derecho

El auto de admisión identificaba como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación:

«1. El artículo 25.6, segundo párrafo, del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RCL 2004, 2263), Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario, (BOE de 28 de octubre) [«RGRST»], en su redacción original¹.

2. El artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [“LGT”].

3. El artículo 24 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) [“CE”].

1 El artículo 25.6 del Reglamento (actual 25.7) establece que:

«7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución».

4. Los artículos 47 y 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (RCL 2015, 1477), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) ["LPC (RCL 1985, 174)"].»

En este punto, llamamos la atención de que aparentemente se examina una norma reglamentaria, pero también aparecen normas que proclaman derechos constitucionales y cuya trascendencia veremos a continuación².

4. Análisis

La sentencia de instancia –SAN nº 4765/2021– estimó parcialmente el recurso anulando la sanción. Como todas las sentencias salomónicas dejan insatisfechas a las dos partes, ambos litigantes, interpusieron recurso de casación, aunque el recurso de casación de la mercantil recurrente no tuvo la misma suerte que el del abogado del Estado, ya que el primero fue inadmitido por no advertir el TS interés para la formación de la jurisprudencia. Es evidente que para el Estado juega normalmente a su favor la cláusula de la doctrina «*que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales*» –art. 88.2 b) LJCA–, o la de que afecte «*a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso*» –art. 88.2c) LJCA–. Cláusulas que no deberían ser interpretadas como interés recaudatorio, pero que tienen un peso específico a la hora de estimar la concurrencia de interés casacional.

La Sentencia de la AN concluía en relación con este motivo:

«Coincidimos con la parte recurrente en que la omisión del referido trámite de audiencia comporta la infracción de su derecho de audiencia en el procedimiento sancionador y la indefensión consiguiente, al no habérsele dado la oportunidad de formular las alegaciones que convinieran a su derecho respecto a la propuesta de sanción que resultaba de la rectificación acordada por el órgano competente para imponer la sanción.

Ninguna condición cabe introducir en este caso pues estamos en sede sancionadora y se ha omitido un trámite preceptivo de audiencia que no admite, por su propia naturaleza y finalidad, modulación alguna, como así viene a confirmar la propia redacción del precepto reglamentario transcrito».

En este sentido el Auto de admisión del Recurso de Casación (ATS 13939/2022), de fecha 13/10/2022, ECLI:ES:TS:2022:13939A, fija la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en los siguientes términos:

«Determinar si, cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/ 2004, en su versión primigenia, que se emita una nueva

2 Como letrado director de la entidad mercantil recurrida consideré que también debía examinarse el artículo 34 LGT como consecuencia de la remisión del art. 228.3 del mismo texto.

propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones.

Precisar, en caso de que sea exigible el otorgamiento de tal plazo en una situación como la descrita, las consecuencias de la omisión de este trámite.»

Conviene recordar que era práctica habitual de la Inspección hacer coincidir la suscripción del acta con el inicio del procedimiento sancionador³.

Desde que se publicó la SAN nº 4765/2021, la Inspección abandonó dicha práctica, por lo que es de suponer que la Administración del Estado debió considerar que el recurso tenía pocas posibilidades de éxito, percepción que se ha visto confirmada con la sentencia ahora comentada y que actualmente la Inspección está evitando con la nueva práctica administrativa de no incoar el procedimiento sancionador hasta que finaliza la Inspección. Además, legislativamente se ha protegido excesivamente la posición de la Administración sancionadora, con la modificación del artículo 209 de la LGT mediante Ley 11/2021, de 9 de julio, por la que se amplía el plazo de tres a seis meses para iniciar el procedimiento sancionador desde la notificación de la liquidación⁴.

La desestimación del recurso produce la confirmación de la sentencia de instancia, pero no necesariamente la fijación de una doctrina jurisprudencial expresa. No obstante, la sentencia señala como «criterios interpretativos» que la estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, exige a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 octubre (RGRST), (renumerado hoy como art. 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda

3 En el auto aclaratorio del TS nº 6022/2020 de 29/07/2020, recurso 1993/2019, ECLI:ES:TS:2020, por el que se incluye el voto particular del magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis a la STS 2687/2020 de 23 de julio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2687, recoge que la práctica generalizada de la AEAT consistía en la tramitación paralela del final del procedimiento de inspección con el sancionador, haciendo coincidir en una inmensa mayoría la notificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta con la notificación del inicio del procedimiento sancionador.

Literalmente el voto dice: «Considero errónea dicha doctrina que, además, no interpreta el precepto central objeto de examen —el artículo 209.2 LGT— de forma acorde con las pautas que ofrece el artículo 12 LGT. De hecho, en mi opinión, lo que hace la sentencia es bendecir una práctica administrativa común o habitual, reconocida por el Abogado del Estado en el escrito de preparación, conforme a la cual la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación, de donde infiere la Administración recurrente que de considerarse inaceptable esta práctica, como hizo la sentencia de instancia, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general».

4 Muy criticable es la justificación de la modificación contenida en la Exposición de motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio titulada «de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal», entre otros subtítulos, que fundamenta el cambio legislativo apuntado en que:

«Se establece que el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos será de seis meses, alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios». No se debe alinear lo que no es homogéneo. El plazo de duración de los procedimientos es un plazo diferente al plazo para iniciar un procedimiento con el que no guarda ninguna similitud conceptual salvo la de que ambos son plazos. El plazo de duración del procedimiento sancionador (211.2 LGT) ya estaba alineado con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios (art. 104.1 LGT). La misma relación supondría haber dicho que la modificación se hacía para alinearla con el plazo de aclimatación que tienen los astronautas al volver del espacio.

formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori, considerándose la omisión de un trámite esencial y como consecuencia del mismo su nulidad.

No obstante, dada la existencia de otros recursos de casación interpuestos esta vez por el presunto infractor como, por ejemplo, el ATS 9830/2023, de fecha 05/07/2023, recurso nº 7454/2022, ECLI:ES:TS:2023:9830A⁵, obligará a establecer dicha doctrina jurisprudencial de manera expresa y, a la vista de los «criterios interpretativos» fijados por el Tribunal, es evidente que la solución será idéntica.

Decíamos antes al señalar las normas supuestamente infringidas, que aparentemente se centraba, casi en exclusiva, en el estudio del precepto reglamentario (art. 25.6 del Reglamento), y la abogacía del Estado en su recurso venía a suscitar una especie de inaplicación del precepto reglamentario, precisamente por su baja categoría jurídica, porque la interpretación de la AN sería excesivamente formalista o rigorista.

Frente a ello, se sostuvo una interpretación desde el prisma constitucional que acogida por el alto Tribunal fortifica las garantías del contribuyente incluso aunque el gobierno tuviera la peregrina idea de eliminar el precepto reglamentario o incluso eliminar el trámite en esos casos.

La STS comentada recoge literalmente algunos párrafos del escrito de oposición al recurso. El citado escrito de oposición contenía los siguientes párrafos:

«Los límites a la potestad reglamentaria constitucionalmente vienen delimitados por la Constitución en los artículos 9.1 ("los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico"), 9.3 en el que se garantiza el principio de legalidad y el de seguridad jurídica y 103.1 en el que se ordena a la Administración Pública que sirva con objetividad los intereses generales y actúe de acuerdo con los principios [...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Por tanto, un reglamento que se adapta plenamente a la Constitución y a la Ley no puede ser objeto de ningún reproche. La simple argumentación de que el precepto inaplicado por la Inspección es reglamentario y no legal no es base para que se inaplique o se expulse del ordenamiento jurídico, máxime cuando la abogacía del Estado ni siquiera lo pide. Por tanto, el mandato establecido en el precepto reglamentario debe ser observado, máxime, incluso aunque no estuviera preceptuado porque la norma reglamentaria no es más que el desarrollo natural de los derechos y garantías constitucionales del presunto infractor.

El precepto reglamentario no solo es respetuoso con la Ley (ya que desarrolla el mandato normativo contenido en el artículo 210.4 y 5 de la LGT) sino que es absolutamente respetuoso con los principios constitucionales, ya que como desarrollaremos luego, es plenamente coincidente con los principios del derecho penal, aplicables al sancionador administrativo, recogidos en los artículos 24 y 25 de nuestra CE».

5 En este caso, se observa que el TSI de la Comunidad Valenciana no comparte la misma visión protectora de los derechos del imputado que sí proclamó la Audiencia Nacional.

También se argumentó que la Administración puede desenvolverse sin vulnerar el derecho fundamental del art. 24.2 de la Constitución de ser informado de la acusación (Sentencias del Tribunal Constitucional 104/1985, de 1 de febrero; 104/1986, de 17 de julio; 10/1988, de 1 de febrero; 17/1988, de 16 de febrero; 205/1989, de 11 de diciembre).

El principio acusatorio es por tanto un presupuesto del derecho a ser informado de la acusación misma (STC 47/1991). También debe darse una correlación entre la acusación y la sentencia, aunque la variación de la calificación jurídica sin alteración del hecho objeto de acusación debe poder ser discutida por las partes (STC 153/1990). Por último, este derecho a ser informado relega en el ámbito procesal penal la *reformatio in peius*, esto es, que en vía de recurso se condene sin que ninguna parte acusadora sostuviera la acusación (SSTC 167/2002, 64/2003, 215/2009). Por tanto, en conclusión, el artículo 24 no permite que ningún Juez penal juzgue *ex officio*, por tanto, sin previa acusación formulada por aquel que posea la legitimación activa para ello (STC 225/1988)⁶.

El Tribunal Supremo ha dado un nuevo espaldarazo a los derechos de los contribuyentes y de los imputados por infracciones tributarias.

La sentencia no se limita a interpretar un precepto reglamentario, sino que recoge afirmaciones que resultan verdaderas proclamaciones de derechos fundamentales, que habían resultado aplastados.

Afirmaciones tan categóricas como que «en el procedimiento sancionador la omisión del trámite de audiencia posee relevancia constitucional y su omisión determina la nulidad de lo actuado al lesionar manifiestamente un derecho fundamental, arts. 24 y 25 de la CE. Es más, declaramos, aunque en puridad no haya omisión del trámite, cuando el contribuyente hizo las alegaciones dentro del plazo al efecto pero estas no se tienen en cuenta, equivale materialmente a la propia omisión, "pues se prescinde de las garantías básicas de contradicción y defensa, resolviendo de espalda al contribuyente, lo que determina sin más la nulidad radical del acto sancionador, y siendo este nulo de pleno derecho no cabe subsanación a posteriori dentro del mismo procedimiento de este trámite esencial una vez dictada la resolución sancionadora"».

En definitiva, la omisión del trámite produce indefensión y no es subsanable. Un auténtico bálsamo perfumado en los tiempos que corren.

6 Argumentos recogidos parcialmente en el penúltimo párrafo del FJ 2º de la Sentencia comentada.

DISCREPANCIAS DE CRITERIO ENTRE TEAR Y TEAC CON RELACIÓN AL ALCANCE DE UNA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.2.A) LGT. ESTIMACIÓN PARCIAL VS. RETROACCIÓN Y EFECTOS DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DE FONDO FAVORABLES DEL TEAR: RTEAC DE 12 DE DICIEMBRE DE 2023, RG. NÚM. 7616/2021

Begoña Sesma Sánchez

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

(España)

Resumen

El TEAC resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que si concurre un defecto formal causante de indefensión, el órgano económico administrativo regional debe acordar la retroacción y abstenerse de pronunciarse sobre las cuestiones de fondo. Y si se pronuncia sobre el fondo en sentido favorable a las pretensiones del recurrente, debe preservarse este criterio en aras de evitar la *reformatio in peius*. Asimismo, el TEAC estima que no procede descontar ni minorar los gastos asociados a los ingresos de la actividad económica de la deudora principal a efectos de determinar el alcance de la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT.

Palabras clave

Responsabilidad tributaria solidaria, artículo 42.2.a) LGT, retroacción, defectos de forma, *reformatio in peius*.

Abstract

The TEAC resolves in an extraordinary appeal for the unification of criteria that if there is a formal defect causing defencelessness, the regional economic administrative body must agree on the retroaction and refrain from ruling on the substantive issues. And if it rules on the merits in favor of the appellant's claims, this criterion must be preserved in order to avoid

reformatio in peius. Likewise, the TEAC considers that it is not appropriate to deduct or reduce the expenses associated with the income from the economic activity of the principal debtor for the purpose of determining the scope of the liability of article 42.2.a) LGT.

Translated with DeepL.com (free version).

Keywords

Joint and several tax liability, article 42.2.a) LGT, retroaction, formal defects, reformatio in peius.

Cómo referenciar: Sesma Sánchez, B. (2024). Discrepancias de criterio entre TEAR y TEAC con relación al alcance de una derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT. Estimación parcial vs. retroacción y efectos de los pronunciamientos de fondo favorables del TEAR: RTEAC de 12 de diciembre de 2023, RG. Núm. 7616/2021. *Revista Técnica Tributaria* (144), 283-295

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Económico Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por la Vicepresidenta del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA), acuerda estimarlo parcialmente y unificar criterio en el sentido siguiente:

«1. Cuando el defecto formal causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por este Tribunal con ocasión de la impugnación en alzada de la resolución dictada en primera instancia por un TEAR, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales determina que: (i) el TEAC debe anular el acto por dicho motivo, ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto formal para que, en su caso, si procede, se dicte otro nuevo acto cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse el primero o reparando la falla procedimental que causó su anulación; (ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos; (iii) deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR contenidos en su resolución dictada en primera instancia en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirman la actuación (ya anulada) del órgano gestor. Sin embargo, en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizados por el TEAR estimatorios de las pretensiones del reclamante, el límite que la prohibición de la *reformatio in peius* supone, impide que la anulación de la resolución del TEAR afecte a los pronunciamientos que en ella se contienen de reconocimiento de derechos a favor del interesado que no hayan sido cuestionados por el recurrente en el recurso de alzada, que por ello deberán ser mantenidos en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

2) Cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos por actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad».

2. Supuesto de hecho

Los hitos principales de la Resolución del TEAC objeto de este comentario son los siguientes:

- Por Resolución de 23 de mayo de 2011 del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias (EPSTPA), al amparo del artículo

42.2.a) LGT se derivó responsabilidad solidaria a D. X y su cónyuge por haber colaborado en la ocultación de bienes de Dña. M, deudora principal de dos deudas referidas al ISD y otras cinco vinculadas a la Tasa por Licencia de Apertura del local y las sanciones instruidas por la Consejería de Bienestar Social y Sanidad del Principado de Asturias y por valor, todas ellas, de 220.825,61€.

- Del expediente de responsabilidad se infiere que mediante la activa colaboración de D. X y su cónyuge se desviaron ingresos de la actividad económica obtenidos por la deudora D. M por importe total de 190.000 € correspondientes a los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 a la cuenta bancaria de la que era titular el hijo menor de aquéllos y otros 120.000€, correspondientes a una caja de seguridad de D. X en una entidad bancaria.
- Recurrida el 11 de julio de 2011 ante el TEAR de Asturias la derivación de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT, la Resolución de 16 de mayo de 2014 de este órgano «acuerda estimar parcialmente la presente reclamación, anulando el acto administrativo impugnado con el alcance señalado en el Fundamento de Derecho VI y confirmándolo en todo lo demás, en cuanto a las dos obligaciones tributarias de referencia; y declarar la inadmisibilidad de la presente reclamación en lo referente a las cinco deudas restantes, dada la incompetencia de la vía económico administrativa por razón de la materia sobre la que aquella versa, según lo indicado en el Fundamento de Derecho VII».
- A los efectos que aquí interesan, el Fundamento de Derecho VI de esta Resolución del TEAR anuló parcialmente el acuerdo de derivación de responsabilidad (i) porque de las cantidades desviadas a la cuenta bancaria del hijo menor del responsable y correspondientes a la actividad económica de la deudora no se habían descontado los gastos correspondientes y porque se desconocía la fecha de devengo de la liquidación y sanción por el impuesto sobre sucesiones, recargos e intereses de demora, dato necesario para determinar el momento a partir del cual podía declararse la responsabilidad por ocultación; y (ii) porque del ingreso de los saldos bancarios de la deudora principal en la caja de seguridad del responsable no existía prueba suficiente de la ocultación de dichas cantidades.
- Frente a esta Resolución del TEAR recurrieron en alzada ordinaria ante el TEAC tanto el responsable solidario (D.X) como la Directora General del EPSTPA. La resolución del TEAC de 31 de enero de 2017 (RG 6055/2014 y acumulada 7279/2019) estimó en parte ambos recursos disponiendo que «este Tribunal ha constatado que no constan en el expediente ni el acuerdo de liquidación, ni el acta de inspección, y tampoco, el expediente sancionador relativos al Impuesto sobre Sucesiones que han sido objeto de derivación, cuestión que ha sido alegada por el interesado como generadora de indefensión (...) Por ello, al considerar este Tribunal Central que tal omisión formal ha podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable, en virtud de lo establecido en el artículo 239.5

LGT de 2003, este Tribunal debe, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad objeto de debate, así como la Resolución del TEAR de Asturias en la reclamación económico administrativa nº 33/2022/2011, ordenar la retroacción de las actuaciones al momento de la puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad al responsable, con el fin de que se incluya en el mismo las liquidaciones, actas y sanción relativa a la deudora principal respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que están incluidas en el alcance del acuerdo de derivación».

- Como consecuencia de esta retroacción ordenada por el TEAC, se dicta un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad en el que se identifiquen las deudas a derivar al responsable (únicamente ya las correspondientes a la liquidación y sanción del ISD) y exclusivamente, respecto de las cantidades «desviadas» (ingresos de la actividad económica de la deudora Dña. M) a partir de 2008, es decir, 93.000 euros precisándose, además, que a efectos de identificar el alcance o límite de la responsabilidad del artículo 42.2.a LGT, una interpretación literal del precepto, conduce a referir a la cuantía «sin merma, deducción o cortapisa alguna» de los bienes o derechos que se hubiera podido embargar, es decir, «su valor a efectos del embargo».
- Frente a este segundo acuerdo de derivación de responsabilidad el interesado recurre en reposición y frente a la resolución desestimatoria de éste, ante el TEAR del Principado de Asturias que en su Resolución de 7 de mayo de 2021 estima parcialmente la reclamación «confirmando el acuerdo de derivación de responsabilidad pero modificando el alcance de la misma que deberá ser fijado conforme a lo señalado en el presente fundamento de derecho», a saber, que el alcance de la derivación de responsabilidad no debía hacerse al importe íntegro de las cantidades desviadas en la cuenta bancaria titularidad del hijo de D. X que se hubieran podido embargar a partir del ejercicio 2008 y correspondiente a los ingresos de la actividad económica de la deudora principal, sino que dicho importe debía minorarse «en concepto de gastos necesarios para la actividad y en orden a no vulnerar la prohibición de *reformatio in peius* habida cuenta de que ya ha existido un pronunciamiento expuesto sobre esta cuestión, pese a su anulación por cuestiones formales, este Tribunal mantiene el criterio expuesto en la resolución de 16 de mayo de 2014, de forma que deberán tenerse en cuenta en la delimitación del importe susceptible de embargo los gastos de la actividad de la deudora a la Hacienda Pública».
- De nuevo esta Resolución del TEAR asturiano es recurrida en alzada para unificación de criterio por la Vicepresidenta del EPSTPA esgrimiendo como cuestión de fondo que el alcance de la responsabilidad viene determinado por el valor de los bienes distraídos u ocultados sin merma ni reducción por razón de que en su origen sean ingresos (y no beneficios) de la actividad económica de la deudora principal, dando lugar a la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2023 objeto de este comentario

que estima parcialmente el recurso de la Administración tributaria recurrente.

3. Fundamentos de derecho

De las múltiples cuestiones que podría suscitar este expediente (y que presumiblemente habrían sido alegadas por el recurrente responsable para invalidar el segundo acto de derivación de responsabilidad pues, a título de ejemplo, no se detallan las fechas de liquidación ni el contexto de la inspección seguida para determinar la cuota del ISD objeto de derivación de responsabilidad), el TEAC se centra en resolver, en unificación de criterio, dos controversias.

En primer lugar, qué margen de pronunciamiento tiene un órgano económico administrativo cuando debe resolver la impugnación de un acto tributario (en el caso examinado una derivación de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT) y se invocan tanto cuestiones de forma como de fondo y qué alcance tiene el pronunciamiento de fondo de un órgano económico administrativo cuando, con posterioridad, dicha resolución se recurre en alzada por el o los recurrentes.

Al respecto, la recurrente –Vicepresidenta de la Administración tributaria autonómica– que da origen a la Resolución del TEAC que comentamos, estimaba gravemente dañosa para el interés general la interpretación que había hecho el TEAR autonómico al estimar parcialmente la reclamación por segunda vez manteniendo su criterio con relación al alcance de la derivación de responsabilidad en el caso examinado. A su juicio, «los tribunales económico-administrativos regionales, con ocasión de resolver las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan frente a los actos de gestión, inspección o recaudación dictados en ejecución de acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Central, resolviendo recursos de alzada ordinarios en los que, además de anular el acto de gestión, inspección o recaudación se hubiese anulado una resolución de un tribunal económico administrativo regional, ordenando, de acuerdo con el artículo 239.3 de la Ley 58/2002, de 17 de diciembre, General Tributaria con relación al artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal en el procedimiento de gestión, inspección o recaudación, no deben, con el pretexto de una hipotética vinculación con los pronunciamientos de fondo de la resolución de la reclamación económico administrativa previamente anulada, abstenerse de conocer y razonar sobre las cuestiones de análogo tenor a las anuladas que se suscitan en la reclamación económico administrativa que hayan de resolver».

El TEAC resuelve esta controversia reiterando, de principio, su doctrina sobre la prioridad de pronunciamiento de los órganos económico administrativos sobre cuestiones formales invalidantes del acto. Esgrimiendo, entre otras, las Resoluciones de 2 de julio de 2015, 6 de febrero de 2014, 28 de febrero de 2022 y de 23 de enero de 2023, recuerda que «cuando un órgano económico

administrativo aprecia en el acto impugnado un defecto formal invalidante del acto y anula el acto por dicho motivo ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto, debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos». A continuación, el TEAC también recuerda que conforme a su doctrina debían mantenerse aquellos pronunciamientos de fondo favorables al recurrente realizados por el TEAR so pena de incurrir en una *reformatio in peius*. Esto es, que si bien el órgano económico administrativo (sea TEAC o TEAR) debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre cuestiones de fondo cuando concurre un defecto formal que invalida el acto y procede acordar la retroacción, debiendo tenerse por no realizados dichos pronunciamientos «Sin embargo, en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizados por el TEAR estimatorios de las pretensiones del reclamante, el límite que la prohibición de *la reformatio in peius* supone, impide que la anulación de la resolución del Tribunal Regional afecte a los pronunciamientos que en ella se contienen de reconocimiento de derechos a favor del interesado que no hayan sido cuestionados por el recurrente en el recurso de alzada, que por ello deberán ser respetados en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse».

Lo singular y especialmente significativo de la Resolución que aquí se comenta es que habiendo sido recurrida la Resolución del órgano económico administrativo regional en alzada tanto por el responsable solidario como por la Directora General del EPSTPA «*en este caso el órgano de recaudación no estaba vinculado por los pronunciamientos favorables al interesado al haber sido impugnados por la Directora en el recurso de alzada interpuesto ante este Tribunal Central*». De este modo el TEAC mantiene intangible su doctrina de preservación de los pronunciamientos de fondo favorables al recurrente que hubieran sido apreciados por un TEAR regional, aunque advierte que el órgano encargado de la aplicación de los tributos no debía sentirse vinculado por el criterio del TEAR cuando resulta procedente la retroacción.

La segunda cuestión, de fondo, resuelta en esta Resolución es la determinar si, cuando la ocultación de bienes determinante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, ¿a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder el declarado responsable cabe restar, detraer o deducir alguna cantidad en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad para cuantificar el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria?

Y la postura del TEAC al respecto es que si bien para determinar el alcance de la responsabilidad solidaria y limitada del artículo 42.2 LGT es preciso establecer una comparativa entre: «a) la deuda tributaria pendiente del deudor principal que pretende hacerse efectiva a través de actuaciones ejecutivas en el procedimiento administrativo de aprecio; y b) el valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria en

ese procedimiento ejecutivo y que no han podido trabarse debido a las conductas de ocultación o levantamiento de bienes realizados por el deudor principal en colaboración con terceros», de modo que el presunto responsable responderá por la menor de estas cantidades, el valor de los bienes a embargar se identifica con «el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración», y no con el concepto de beneficio contable o económico de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, por lo que «no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad».

4. Análisis

Aunque serían muchos los temas a considerar de esta resolución, referidas tanto a cuestiones de procedimiento como de fondo, aislando las principales controversias y exponiéndolas sistemáticamente, caben las siguientes consideraciones:

1º. La resolución que declara una derivación de responsabilidad tributaria del artículo 42.2.a) LGT, responsabilidad solidaria y limitada hasta el límite del valor de los bienes y derechos ocultados por un responsable para evitar la traba del patrimonio de un deudor principal, dictada sin haberse notificado al interesado las fechas de devengo del ISD origen de la liquidación y de la comisión de la correspondiente infracción y del devengo de recargos del período ejecutivo e intereses de demora ¿constituye un defecto formal que habilita la retroacción de actuaciones porque ha originado indefensión al responsable o constituye un defecto de fondo que permite una estimación parcial? En el caso examinado, el órgano económico administrativo regional no lo apreció como defecto formal sino como defecto sustantivo o de fondo estimando parcialmente la reclamación y ordenando la sustitución del acto por otro que incluyera tales especificaciones y además, tuviera en cuenta que la deuda tributaria objeto de derivación debía minorarse con los gastos correspondientes a los ingresos de la actividad de la deudora principal que habían sido desviados a la cuenta bancaria del hijo menor del responsable. Por el contrario, el TEAC al resolver el recurso de alzada ordinario interpuesto por la Directora del EPSTPA consideró, de una parte, que dado que constaban en el expediente ni el acuerdo de liquidación, ni el acta de inspección y tampoco el expediente sancionador relativos al ISD que han sido objeto de derivación, lo procedente era acordar la retroacción de actuaciones en tanto que tales omisiones habrían podido disminuir las posibilidades de defensa del declarado responsable.

A mi juicio, siendo problemática y casuística la diferenciación entre los «defectos formales que ocasionan indefensión» (que habilitarían la retroacción de actuaciones), de aquellos otros defectos formales (sin indefensión) o de fondo que invalidarían total o parcialmente el acto (que habilitarían una estimación parcial), creo que en este caso estamos ante algo más que un defecto formal invalidante. Aunque ninguna de las Resoluciones aquí examinadas son suficientemente explícitas, la ausencia de un elemento esencial del acto de derivación de responsabilidad tributaria cual es la identificación y conocimiento del acto

liquidatorio y de la sanción que sustenta la derivación de responsabilidad se aproxima a un defecto sustancial, sustantivo o de fondo. Ciertamente, ni el TEAR ni el TEAC pretendían declarar la invalidez radical del acto de derivación de responsabilidad so pena de arriesgarse a una invalidez radical del acto que favoreciera la prescripción. La opción de retrotraer o de reponer actuaciones siempre resulta más favorable a los intereses de la Administración tributaria al legitimar una segunda oportunidad de dictar el acto corrigiendo los defectos de forma (caso de retroacción) o de fondo (reposición de actuaciones en caso de estimación parcial). Sin embargo, siendo notorio que en este supuesto de responsabilidad solidaria el artículo 174.5 LGT resulta categórico al establecer que los responsables del artículo 42.2.a) LGT solo pueden impugnar «el alcance global de la responsabilidad», pero no la procedencia de los débitos y liquidaciones dado que se trata de un supuesto de responsabilidad que protege la acción recaudatoria¹, estimo que si el responsable no tuvo a su alcance el conocimiento material y procedimental de la deuda tributaria y correspondiente sanción derivadas, requisito esencial y básico para poder impugnar la derivación aunque aquella fuera firme (porque puede hacerlo según ha reconocido explícitamente el TS²), estamos ante una manifiesta ausencia de motivación del acto de derivación de responsabilidad, que constituye un defecto material, en tanto que denota la ausencia de razones que pueden ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control dejando así, como ha señalado el Tribunal Supremo, una puerta abierta a la arbitrariedad³. Aunque existieran indicios notorios para la derivación de responsabilidad solidaria que aquí se declara, la falta de notificación e identificación de la liquidación (y del contexto procedimental en que se dictó) y de la sanción impuestas a la deudora principal, que constituyen la base de aquella, no puede erigirse en un mero defecto formal porque su contenido podría haber sido determinante de la invalidez radical de la liquidación originaria y, por tanto, de la derivación de responsabilidad subsiguiente. Piénsese, por ejemplo, que se estuviera derivando la responsabilidad de una deuda tributaria manifiestamente prescrita, aunque fuera firme su liquidación. No puede obviarse, tampoco, que aunque el TS haya negado (con voces discrepantes⁴) la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad solidaria a los efectos de habilitar una segunda derivación cuando la primera ha sido anulada por defectos formales, se está legitimando la traba de un patrimonio de un tercero para hacer frente a una deuda cuya existencia y cuantificación puede ser incierta y no esté perfectamente determinada.

Ciertamente, las reclamaciones económico administrativas que persiguen la anulación de un acto tributario se sustentan, en una inmensa mayoría de supuestos, tanto en cuestiones de forma como de fondo. En estos casos ¿qué debe resolver en primer lugar el órgano económico administrativo?. A juicio del TEAC, el órgano económico administrativo debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre cuestiones de fondo cuando concurre un defecto formal que invalida el acto, debe acordar la retroacción y han de tenerse por no realizados

1 Vid., entre otras, STS de 18 de diciembre de 2023, rec. 4226/2022.

2 Entre otras, SSTs de 17 de mayo de 2018, rec. 86/2016, de 7 de noviembre de 2019 (rec. 4234/2017, de 7 de noviembre de 2022 (rec. 7939/2020) y de 19 de enero de 2023 (rec. 1693/2020 y 3904/2020).

3 Al respecto vid., STS de 8 de marzo de 2022, rec. 2744/2020.

4 Vid., en particular, las SSTs de 14 de febrero de 2023, rec. 2001/2021 y de 28 de abril de 2023, rec. 536/2021.

dichos pronunciamientos «en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) del órgano gestor (...)». A este *modus operandi* se refiere el TEAC como el «principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos» al objeto de evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Sin embargo, en mi opinión, tal supuesto «principio» carece de soporte legal expreso. Antes bien, el artículo 237.1 LGT aboga por la «doctrina del pleno conocimiento», por utilizar la terminología del TS favorable también a una jurisdicción plena, más allá de la tradicionalmente revisora⁵, al establecer que *«Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante»*. Por ello, en mi opinión, resulta injustificado que el órgano económico administrativo, al conocer de una reclamación, deje imprejuizadas todas aquellas cuestiones que, al margen de los defectos formales invalidantes, puedan ser determinantes para declarar la anulación o invalidez total del acto recurrido. Dicho de otro modo ¿tendría sentido ordenar la retroacción de actuaciones con relación a una liquidación dictada como omisión de un informe ampliatorio cuando el recurrente ha esgrimido la prescripción o la caducidad y, de haberse apreciado alguna, la liquidación debía invalidarse de forma íntegra?. No es infrecuente, al respecto, que los órganos jurisdiccionales afeen a los órganos económico administrativos la mala práctica de dejar imprejuizados algunos motivos de oposición al acto recurrido por considerar innecesario su análisis, obligando a los interesados a recurrir en sede jurisdiccional este tipo de resoluciones incompletas o incongruentes con las pretensiones de los recurrentes escalando así, a sede jurisdiccional, motivos que no fueron objeto de pronunciamiento en la vía económico administrativa⁶.

Por ello, a mi juicio, concurriendo tanto una manifiesta irregularidad procedimental (la omisión de notificación de la liquidación y sanción del ISD derivadas) como una cuestión de fondo (el alcance o valor de los bienes a embargar), el TEAR asturiano debió estimar íntegramente la reclamación. Concurrían en el acto impugnado claros vicios invalidantes, de fondo, del acto impugnado. En su lugar, acordó la estimación parcial explicitando su criterio sobre el alcance de la responsabilidad.

2°. En el caso examinado, a raíz del recurso interpuesto en alzada por la Directora General del EPSTPA, el TEAC no sólo recalificó el pronunciamiento del TEAR como retroacción sino que además afeó al órgano económico administrativo regional haberse pronunciado sobre cuestiones de fondo y, en el caso examinado, haber mantenido su criterio de limitar el embargo de los bienes ocultados al importe equivalente al beneficio contable obtenido por la deudora principal.

A propósito de esta segunda controversia son procedentes, al menos, dos comentarios. Por un lado, una reflexión de alcance general: criticar y lamentar

5 Vid. STS de 3 de mayo de 2022, rec. 4707/2020.

6 Vid., STS de 8 de marzo de 2022, rec. 2744/2020 y de 20 de diciembre de 2023, rec. 1972/2022

que el TEAC no pueda resolver en un único recurso todas las irregularidades, sustantivas o procesales, en las que pueda incurrir la resolución dictada por un TEAR. A mi juicio sobran tantas vías extraordinarias de recursos administrativos para que el TEAC unifique el criterio (díscolo) de algunos TEAR. En el supuesto examinado, la discrepancia de criterio entre el TEAR y el TEAC se resolvió vía recurso de alzada ordinario y, con posterioridad, en recurso de alzada para unificación de criterio. Y aún habría tenido cabida el recurso de anulación ordinario (artículo 241.bis LGT). En este contexto debe advertirse, además, que el TS ha afeado también en ocasiones la mala praxis de la Administración tributaria de «aprovechar», no solo los cómputos interesados de los plazos para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de órganos económico administrativos regionales (díscolos), sino la utilización de estos recursos extraordinarios para incorporar partes del expediente omitidas y no remitidas temporáneamente con ocasión de la primera revisión económico administrativa del acto impugnado⁷.

Por otro lado, si bien debe valorarse positivamente que el TEAC mantenga como doctrina el deber de preservar aquellos pronunciamientos de fondo favorables al recurrente realizados por un TEAR para no incurrir en una *reformatio in peius*, al objeto de amparar la posición de un recurrente para que, con motivo de su recurso o reclamación, no vea perjudicados aún más sus intereses, el TEAC contraría abiertamente el criterio mantenido por el TEAR y se muestra partidario de que «Cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos por actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad».

Una última reflexión. En un contexto en el que el principio de buena administración se esgrime con tanta frecuencia para acotar los límites de la Administración tributaria, parece aconsejable también invocarlo para demandar que la revisión económico administrativa se desenvuelva de forma equilibrada y congruente respecto de las pretensiones de todos los reclamantes preservando los pronunciamientos favorables de los órganos económico administrativos intervinientes. No está de más recordar que el propio Consejo para la Defensa del Contribuyente ha señalado, con relación a la vinculación del criterio de los TEAR y TEAL, que «El hecho de que el criterio de los TEAR o TEAL no sea vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, no significa que estos no puedan y deban, en determinados casos, seguir los criterios plasmados en las resoluciones de los citados órganos de revisión, como plasmación del principio de buena administración y garantía de los derechos de los obligados tributarios»⁸. Por ello, si el órgano encargado de la aplicación de los tributos discrepa

⁷ Vid., STS de 17 de noviembre de 2023, rec. 1234/2022.

⁸ Vid., Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos, disponible, acordado por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 18 de mayo de 2022 y disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/InformecriterioTEAR.pdf>

del criterio de un TEAR o TEAL, y no existe un criterio previo de la DGT, parece razonable exigir que, o bien el órgano de aplicación de los tributos se aparte motivadamente del criterio del TEAR o TEAL o bien se inste un pronunciamiento del TEAC en unificación de criterio si se considera que el pronunciamiento del órgano económico administrativo regional o local es gravemente dañoso o erróneo. En todo caso, en el supuesto de que el órgano económico administrativo regional se haya pronunciado en favor de las pretensiones del recurrente, en aras de evitar la *reformatio in peius* y la protección en la confianza de una resolución estimatoria parcialmente a sus intereses, deben mantenerse los pronunciamientos de fondo favorables a sus pretensiones.

LA DECLARACIÓN DE OFICIO DE CADUCIDAD DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR POR ÓRGANO JUDICIAL PESE A NO SER INVOCADO POR LAS PARTES EN LAS ALEGACIONES: STS DE 18 DE DICIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 4459/2022

Juan Arrieta Martínez de Pisón

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

Resumen

Pese a la existencia del principio de congruencia procesal que impone que el órgano judicial ha de juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición, la tutela judicial efectiva también obliga al mismo órgano judicial para que, de oficio, analice y resuelva la posible caducidad de un procedimiento sancionador, sin que para ello sea un impedimento el que las partes no hayan alegado previamente esa eventual caducidad del procedimiento.

Palabras clave

Caducidad. Procedimiento sancionador. Principio de congruencia procesal. Tutela judicial efectiva.

Abstract

Despite the existence of the principle of procedural congruence that imposes the court to rule within the boundaries of the claims filed by the parties and the grounds that support the appeal and its opposition, effective judicial protection also obligates the same judicial body to analyze ex officio and rule on the eventual expiration of the sanctioning procedure, without it being an impediment that the parties have not previously alleged the eventual time lapsing or expiration of the procedure.

Keywords

Expiration. Sanctioning procedure. Principle of procedural congruence.
Effective judicial protection.

Cómo referenciar: Arrieta Martínez de Pistón, J. (2024). La declaración de oficio de caducidad de un procedimiento sancionador por órgano judicial pese a no ser invocado por las partes en las alegaciones: STS de 18 de diciembre de 2023, rec. núm. 4459/2022. Revista Técnica Tributaria (144), 297-305

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La doctrina del TS responde a un supuesto de hecho que debe ser sintética y previamente narrado. La Inspección de Hacienda inició actuaciones de comprobación e investigación con relación a la actividad económica realizada por tres notarios a través de una sociedad civil particular. Dicho procedimiento inspector se centró en la imputación de rentas de los tres socios y concluyó regularizando a cada uno el IRPF de los ejercicios 2009 a 2012 y sancionando, también a cada uno, por haber dejado de ingresar en cada ejercicio las cantidades determinadas por la Inspección.

Cada uno de los socios (notarios) de la sociedad civil recurrió de forma independiente aunque existió *«identidad de representación y defensa»*. Los tres recursos se deliberaron y resolvieron *«en unidad de acto»*, si bien, en dos de ellos se resolvió la caducidad del procedimiento sancionador y, en cambio, en el tercero, el que motiva la sentencia que se comenta, no analiza la caducidad dado que no fue alegado y, por tanto, en palabras del tribunal juzgador, no cabe *«efectuar de oficio ningún pronunciamiento sobre esta pretensión [porque] ello incurriría en incongruencia extra petita»*.

La STS el 18 de diciembre de 2023 fija como doctrina de interés casacional la referida a la *obligación de oficio* de todo tribunal sentenciador, de analizar la eventual caducidad que se haya podido producir en un procedimiento sancionador, siempre que existan indicios suficientes de tal posibilidad y con independencia de que haya sido alegada por alguna de las partes, previo trámite de audiencia. Por tanto, pese a no alegarse la caducidad de un procedimiento sancionador durante todo un procedimiento administrativo y contencioso-administrativo, si el tribunal tuviera indicios serios de tal circunstancia, ha de analizarla y resolverla de oficio.

2. Supuesto de hecho

La Inspección de Hacienda de la Dependencia Regional de la AEAT de Barcelona incoó el 25 de agosto de 2015 un acta que fue firmada en disconformidad por el IRPF de los ejercicios 2009 a 2012 en la modalidad de tributación individual. Tras el correspondiente escrito de alegaciones, se dictó y notificó el 18 de diciembre de 2015 el Acuerdo con liquidación definitiva confirmando la propuesta del acta firmada en disconformidad con relación al IRPF de los ejercicios 2009 a 2012. Justo al mes, el 18 de enero de 2016, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña.

En paralelo a estos hechos, se inició un procedimiento sancionador concluyendo éste el 11 de marzo de 2016 cuando la Inspección de Tributos notificó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador imponiendo una sanción efectiva total (la suma de los cuatro ejercicios) de 125.574,96 €. La Inspección entiende que el obligado tributario incurre, en cada ejercicio económico, en el

tipo infractor del art. 191 de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) como consecuencia de haber dejado de ingresar en las respectivas autoliquidaciones las cantidades regularizadas por la Inspección en el procedimiento de comprobación e investigación. Las infracciones se califican en todos los casos de leve.

El 18 de marzo de 2016 se interpuso contra el Acuerdo sancionador reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, solicitando a éste –y concediéndola– su acumulación junto con la reclamación contra el Acuerdo de liquidación de los cuatro ejercicios.

El TEAR de Cataluña dicta la Resolución parcialmente estimatoria de 16 de junio de 2020, pese a lo cual, se recurre respecto de la parte no estimada ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña. Este Tribunal Superior tramitó el recurso en el Procedimiento Ordinario núm. 820/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, dictando finalmente la sentencia parcialmente estimatoria de 11 de febrero de 2022.

La *ratio decidendi* de esta sentencia en relación con la sanción –que es lo relevante aquí y que motiva el recurso de casación– se contiene en los fundamentos de derecho segundo y tercero

«SEGUNDO.- Este recurso se ha deliberado en unidad de acto con los recursos número 2934/2020 y número 976/2021, (sic, en realidad 976/2020), titularidad de los otros dos notarios que con el aquí recurrente conforman la sociedad civil particular antes referida, y con el antecedente de nuestra sentencia 985/2021, de 5 de marzo (recurso 559/2020), recaída en el recurso contencioso-administrativo interpuesto por «Notaria Cabades, Valls y González, SCP» (...), con el trasfondo de la misma información procedente de las actuaciones inspectoras que de nuevo aquí concierne, y con identidad de representación y defensa en todos estos procesos (...).

TERCERO.- La anterior motivación sirve aquí también por remisión, y conduce a la anulación de las liquidaciones por el concepto de IRPF de los ejercicios 2009 y 2010, y de los actos sancionadores por igual concepto de los ejercicios 2009 y 2010; desestimándolo en lo restante.

En especial, si bien en los otros dos asuntos resolvimos la cuestión de la caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012, ello lo fue conforme los términos de la congruencia que vino delimitada por la demanda y la oposición, sin que podamos efectuar de oficio ningún pronunciamiento sobre esta pretensión aquí no fue deducida, que por ello incurriría en incongruencia extra petita».

La desconsideración del análisis de la caducidad del procedimiento sancionador en este procedimiento frente al del resto de los socios de la sociedad civil particular, pese a la identidad de hechos y circunstancias, fue lo que motivó la interposición del recurso de casación. Para el recurrente, conforme al art. 211.4 de la LGT, en los supuestos en los que el Tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador, como es en este caso, *«puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, en su caso, previo trámite de*

*audiencia»*¹. La finalidad que busca el recurrente es que el tribunal, bien declare directamente la caducidad del procedimiento sancionador o, en su caso y subsidiariamente, *«ordene la retroacción de actuaciones para que la sala de instancia, con respeto a la doctrina que se fije en la Sentencia, dicte Sentencia»*.

El TS admite el recurso de casación mediante Auto de 18 de enero de 2023 al apreciar la existencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. En concreto, reviste interés casacional el *«determinar si, en los supuestos en los que el tribunal sentenciador advierte la posible caducidad de un procedimiento sancionador, puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada previamente por alguna de las partes, previo trámite de audiencia»*. Para ello identifica, en efecto, el art. 211.4 de la LGT como la norma jurídica que ha de ser objeto de interpretación.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia que se analiza tiene muy presente los singulares antecedentes de hecho, en concreto, la existencia de tres pronunciamientos que se deliberan *«en unidad de acto»* y cuyos hechos y circunstancias presentan una identidad objetiva y material. Precisamente por ello, la sentencia arranca advirtiendo que el objeto de discusión del recurso de casación es el de determinar *«si la caducidad apreciada en un recurso que está relacionado con otro, pone al juzgador en el deber de analizar la posibilidad de que se haya producido la caducidad en el segundo de conformidad con el artículo 33.2 LJCA o, dada las circunstancias del caso, a la vista de que el interesado ni siquiera esgrimió su concurrencia, actuó conforme a derecho, habida cuenta que por su propia naturaleza, la caducidad, ligada al transcurso del tiempo, a las fechas de adopción de los acuerdos y de notificación de las sanciones, así como a posibles dilaciones en el procedimiento, no puede desconectarse del caso concreto, so pena de incurrir en incongruencia»* (Fundamento de Derecho –FD– Primero).

Debemos recordar que el art. 33.2 de la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa), viene a atemperar el principio o la regla general contenida en el apartado primero del mismo art. 33, esto es, el llamado principio de congruencia procesal que exige a los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgar *«dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición»*. Y dicho apartado 2 contempla, en efecto, la posibilidad de que el tribunal pueda pronunciarse sobre motivos no planteados por las par-

1 Recordemos que el art. 211.4 de la LGT señala que *«el vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo [el plazo máximo de seis meses] sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador»*.

tes procesales supeditándolo a que se introduzcan en el debate procesal, concediendo un trámite de audiencia².

La sentencia de instancia y que es objeto de casación, reconoce abiertamente que, pese a existir una identidad de hechos y circunstancias en los tres litigios, se resuelven estos de forma distinta: en dos de ellos se consideran caducados los procedimientos sancionadores y en el otro no. Pero justifica ese resultado porque debe primar el principio de congruencia procesal del art. 33.1:

«Sin embargo, la sentencia, en lo relativo a la caducidad del expediente sancionador, adopta distinto criterio: "En especial, si bien en los otros dos asuntos resolvimos la cuestión de la caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012, ello lo fue conforme los términos de congruencia que vino delimitada por la demanda y la oposición, sin que podamos efectuar de oficio ningún pronunciamiento sobre esta pretensión aquí no fue deducida, que por ello incurriría en incongruencia extra petita"» (FD Tercero).

Frente a esta conclusión de la sentencia de instancia, la STS de 18 de diciembre de 2023 objeto de este análisis, rechaza el rigorismo en la aplicación del apartado primero del art. 33 y considera, en cambio, que es el apartado 2 el que va a permitir llegar a soluciones iguales en los tres procedimientos y más acordes o *«más en línea con la tutela judicial efectiva»* (FD Tercero).

Para ello, la sentencia, tras afirmar que no hay un *derecho subjetivo*, de naturaleza procesal, susceptible de determinar la casación de la sentencia, a que ésta se pronuncie de oficio sobre pretensiones o motivos invalidatorios que no le hayan sido suministrados por las partes en el debate trabado en el litigio³, recuerda que la previsión legal del art. 33.2 de la LJCA, lo que hace es permitir que se introduzca en el debate procesal *motivos jurídicos no apreciados* por las partes, pero no *hechos nuevos* con trascendencia jurídica⁴. Esta distinción se reputa como clave, ya que, en el presente caso, no se discute la introducción de hechos nuevos con trascendencia jurídica, sino, efectivamente, la introducción por el tribunal de instancia de motivos jurídicos no apreciados por las partes.

Y es que, para la STS de 18 de diciembre de 2023, lo que otorga el art. 33.2 de la LJCA es una mera potestad y no una obligación. Se trata de una potestad que el órgano judicial no está obligado a utilizar en todos los casos en los que eventualmente pudieran existir motivos de nulidad distintos a los aducidos por las partes, salvo que la necesidad de garantizar la tutela judicial efectiva así lo exija. Y tal cosa ocurre, desde luego, en los casos en los que existe una *estrecha conexión entre diferentes litigios* –como es el caso que nos ocupa–, de modo que los motivos de nulidad o la declaración de hechos probados apreciados por sentencia firme en uno de ellos se encuentran inescindiblemente vinculados con la conducta enjuiciada en otro recurso.

2 Literalmente señala el apartado 2 del art. 33 de la LJCA que *«si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiéndole que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo»*.

3 Como ya dijo en su anterior STS de 14 de noviembre de 2017 (rec. núm. 3185/2016)

4 Cfr., STS de 10 de octubre de 2023 (rec. núm. 3395/2021).

Esta doctrina le lleva a concluir en la necesidad de ordenar la retroacción de lo actuado para cumplimentar ese trámite de audiencia omitido en el litigio de instancia, esto es, para que se dé un trámite de alegaciones a las partes para que éstas tengan la oportunidad de salvar los principios dispositivos de audiencia, contradicción y defensa.

Lo justifica el hecho de que la sentencia de instancia se pronunció sobre dos casos en los que existía una estrecha conexión con el que motiva la sentencia que se comenta, de modo que los motivos de nulidad o la declaración de hechos probados apreciados por las sentencias dictadas en ellos, se encuentran estrechamente vinculados con la conducta enjuiciada en el recurso que motiva este supuesto enjuiciado. Y termina la sentencia con esta expresiva conclusión:

«El planteamiento de la tesis, en esta ocasión, está más en línea con la tutela judicial efectiva, puesto que existen indicios de que la caducidad podía existir y de que el tribunal de instancia disponía, en principio, de elementos suficientes para decidir al respecto.

A la vista de todo ello, fijamos la siguiente doctrina: en los supuestos en los que existan indicios suficientes de que se ha podido producir la caducidad del procedimiento sancionador, el tribunal sentenciador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada por alguna de las partes, previo trámite de audiencia» (FD Tercero).

4. Análisis

La relevancia de la STS de 18 de diciembre de 2023 que motiva este análisis reside, en mi opinión, en aplicar a un supuesto concreto de nuestros procedimientos tributarios, el art. 33.2 de la LJCA que mitiga el rigor del principio de congruencia procesal. Porque la doctrina sentada en esta sentencia viene *de facto* a obligar a todo órgano judicial a analizar la eventual caducidad (o a otras situaciones como podría ser la prescripción, etc.) pese a no haber sido alegado a lo largo de todo el procedimiento administrativo y contencioso-administrativo. Ahora bien, se exige para ello que el órgano judicial, cuando vaya a resolver, tenga conocimiento o indicios suficientes para apreciar dicha caducidad o prescripción.

La obligatoriedad no viene impuesta por una interpretación forzada del art. 33.2 de la LJCA, sino por una exigencia derivada del principio de tutela judicial efectiva. Es el órgano judicial el que *preceptivamente* ha de «analizar y resolver» la posible existencia de la caducidad del procedimiento sancionador si es que, evidentemente, tiene indicios suficientes de que se ha podido producir la caducidad del procedimiento sancionador. Como señaló la anterior STS de 14 de noviembre 2017 (rec. núm. 3185/2016), el art. 33.2 de la LJCA «no supone que los Tribunales, obligatoriamente, tengan que someter a las partes, de oficio, la posible caducidad del procedimiento, cuando nadie lo ha planteado, si en principio, no aprecian su existencia ni consideran, como dice el precepto, que "sean [en apariencia] susceptibles de fundar el recurso"».

Reitero que la importancia de la sentencia reside, no tanto en la doctrina que sienta cuanto en su aplicación a ámbitos concretos de nuestros procedimientos tributarios. Porque la doctrina de que el art. 33.2 de la LJCA es una potestad del órgano judicial salvo que afecte a la tutela judicial efectiva, ya había sido expresada en anteriores sentencias. Entre estas destaco por su cercanía temporal la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. núm. 6895/2021), referida a unas sanciones impuestas por la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia a diferentes empresas cementeras que supuestamente concertaban mercados y precios. En este caso, y con relación a una de las empresas sancionadas, ya dijo expresamente que *«la previsión contemplada en el art. 33.2 de la LJCA debe entenderse como una potestad que el órgano judicial no está obligado a utilizar en todos los casos en los que eventualmente pudieran existir motivos de nulidad distintos a los aducidos por las partes, salvo que la necesidad de garantizar la tutela judicial efectiva así lo exija. Así podría suceder, por ejemplo, en los casos en los que existe una estrecha conexión entre diferentes litigios, de modo que los motivos de nulidad o la declaración de hechos probados apreciados por sentencia firme en uno de ellos se encuentren inescindiblemente vinculados con la conducta enjuiciada en otro recurso»*.

Es evidente que el límite del art. 33.2 en cuanto excepción del principio de congruencia procesal del apartado 1 del mismo art. 33, exige, no solo que los órganos judiciales juzguen dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes, sino en el marco de los motivos que fundamentan el recurso y la oposición, conformando así la necesidad de que la sentencia en su *ratio decidendi* se mantenga dentro de los términos en que el debate se ha planteado por las partes, sin que se introduzcan motivos que, no habiendo sido alegados por las partes, resulten determinantes del pronunciamiento de la sentencia, privando a las mismas de formular las alegaciones y ejercitar su defensa respecto de aspectos fundamentales que quedan así al margen del necesario debate procesal que exige el principio de contradicción. O dicho de otro modo, cabe hacer uso del art. 33.2 *«siempre que no se altere la causa petendi ni se sustituya el thema decidendi»*⁵.

5 Cfr., López Fernandez, Diego, *«La tesis del art. 33 LJCA es voluntaria para el Juez salvo que la tutela judicial así lo exija»*, en el Blog, «Es de Justicia. Blog de Derecho administrativo y urbanismo», 10 de marzo de 2023; <https://www.derechoadministrativoyurbanismo.es/post/la-tesis-del-art-33-ljca-es-voluntaria-para-el-juez-salvo-que-la-tutela-judicial-as%C3%AD-lo-exija>

LA POSIBILIDAD DE OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN LOS SUPUESTOS DE REDUCCIÓN DEL VALOR CATASTRAL: STS DE 21 DE DICIEMBRE DE 2023, REC. NÚM. 5519/2022

Rubén Rúa Prieto
Abogado
Miembro de AEDAF
(España)

Resumen

El Tribunal Supremo permite solicitar la devolución de ingresos indebidos, procedimiento regulado en el artículo 221.1 LGT, de las liquidaciones del IBI en los supuestos de reducción del valor catastral por el procedimiento de subsanación de discrepancias.

Palabras clave

Devolución de ingresos indebidos, valor catastral, tributos locales, Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Abstract

The Supreme Court allows you to request the return of real estate tax, a procedure regulated in article 221.1 LGT, of IBI settlements in cases of reduction of the cadastral value due to the procedure for correcting discrepancies.

Keywords

Tax refund, cadastral value, council tax, real estate tax.

Cómo referenciar: Rúa Prieto, R. (2024). La posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de reducción del valor catastral: STS de 21 de diciembre de 2023, rec. núm. 5519/2022. *Revista Técnica Tributaria* (144), 307-315

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El artículo 18 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), establece que los efectos de la subsanación de discrepancias serán *«desde el día siguiente a la fecha en que el Catastro hubiera tenido constancia documentada de la discrepancia»*.

Esa regulación deriva de otra sentencia anterior del Tribunal Supremo, de 3 de junio de 2020, ECLI: ES:TS:2020:1907, que estableció como doctrina jurisprudencial que *«el hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración»*.

Pero lo cierto es que la Administración, como consecuencia de la inexistencia de unas reglas claras que vinculen las consecuencias de los procedimientos catastrales a los procedimientos tributarios (particularmente en el ámbito del IBI) no aplicaba de forma directa esa regla. Es más, tampoco había una regla que estableciera cómo debía reclamarse al ayuntamiento la rectificación de las liquidaciones del IBI dictadas con un valor catastral corregido, ni cómo debía procederse a esa devolución.

Por todo ello se han planteado multitud de recursos en los que se impugnaba la actuación de la Administración local, en la medida en que se consideraba que obstaculizaba la efectividad de las sentencias dictadas en relación con el valor catastral.

En relación con este conflicto, la sentencia analizada establece una doctrina especialmente novedosa y garantista de los derechos de los contribuyentes, en tanto establece lo siguiente:

«a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitirla licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.

b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos –IBI y IIVTNU– cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.

c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del

error fáctico de superficie –y, al reducirse ésta, de valor del inmueble– que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta –como aquí sucede–, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.»

2. Supuesto de hecho

El Ayuntamiento de Alcalá de Henares giró al obligado tributario, por un inmueble con valor catastral de 9.988.559,95 euros, las correspondientes liquidaciones del IBI por los ejercicios 2018 y 2019 con una cuota de 79.608,48 euros.

Disconforme con el valor catastral, en diciembre de 2018, el obligado tributario instó mediante un escrito ante la Gerencia Regional del Catastro de Madrid el procedimiento de subsanación de discrepancias regulado en el artículo 18 del TRLCI. El procedimiento finalizó con resolución de diciembre de 2019, en la que se redujo el valor del inmueble a 5.948.411,57 euros, con efectos a partir del año 2020.

Como consecuencia de la minoración del valor catastral, la cuota del IBI del ejercicio 2020 quedó cuantificada en 44.313,09 euros.

Con fecha 13 de julio de 2020, el obligado tributario presentó ante el Ayuntamiento de Alcalá de Henares una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la diferencia entre la cuota resultante del valor catastral subsanado (44.313,09 euros) y las abonadas en los ejercicios 2018 y 2019. La solicitud fue desestimada en vía administrativa.

Frente al acuerdo denegatorio el obligado tributario interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado mediante sentencia n.º 307/2021, de 30 de septiembre de 2021, del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo n.º 6 de Madrid. La sentencia consideró que las liquidaciones eran firmes y que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no era de aplicación en estos supuestos.

En desacuerdo, el obligado tributario interpuso recurso de apelación ante Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso mediante sentencia de 4 de mayo de 2022 (ECLI:ES: TSJM:2022:5856).

Según esta última sentencia, en estos supuestos nos encontramos ante una materia de gestión compartida, en la que se prevé que la impugnación del valor catastral no suspenda el pago, sin perjuicio de que se realice la correspondiente devolución de ingresos indebidos (artículo 224.1 LGT). Por lo tanto, según el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la lógica contrapartida a la imposibilidad de evitar el pago de la liquidación es la procedencia de la devolución de ingresos indebidos en «*caso de prosperar la modificación o alteración censal, pues manifiestamente se fundaron en elementos erróneos*».

3. Fundamentos de derecho

Según la sentencia del Tribunal Supremo, para resolver la cuestión planteada es necesario comenzar identificando las cuestiones nucleares del debate:

«se suscita la cuestión de si, para obtener la devolución de dicho exceso, es imperativo promover un procedimiento especial de revisión de los referidos en el artículo 221.3 de la LGT o es posible instar directamente la devolución de ingresos indebidos con arreglo al artículo 221.1 de la LGT en relación con el artículo 224.1, párrafo 3º, de la LGT»

A continuación, recuerda sus sentencias a favor y en contra de la aplicación directa de la devolución de ingresos indebidos sin necesidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión del artículo 221.3 LGT.

A favor de la aplicación de la devolución de ingresos indebidos directa destaca el Tribunal Supremo lo siguiente (la negrita es de la propia sentencia):

«Así, al respecto, el auto recuerda que sobre el 221.3 de la LGT hay pronunciamientos jurisprudenciales desentrañando su sentido, sentencias de 3 de junio de 2020 (rec. 2607/2018, ECLI:ES:TS:2020:1907 y rec.5368/2018, ECLI:ES:TS:2020:1752), FJ 3º, en las que fijamos la siguiente doctrina (todos los resaltados son añadidos):

- «a) El hecho de que el valor catastral resultante de un procedimiento de subsanación de deficiencias (del artículo 18 TRLCI) proyecte sus efectos hacia el futuro en el ámbito puramente catastral no significa que quepa admitir la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración.*
- b) Que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (art. 221 LGT) es idóneo como instrumento jurídico para recuperar el exceso de lo satisfecho por tales impuestos aquí concernidos –IBI y IIVTNU– cuando, por resolución administrativa posterior a su autoliquidación, el valor catastral sobre cuya base se abonaron resulta disconforme con el valor económico o la realidad física o jurídica de la finca.*
- c) Que denegar la devolución de lo abonado en exceso, con el argumento de que los valores catastrales se rectifican sin efectos retroactivos, por aplicación del artículo 18 TRLCI, cuando se es consciente de que, como consecuencia del error fáctico de superficie –y, al reducirse ésta, de valor del inmueble– que ha sido rectificado se ha satisfecho una cuota superior a la debida, quebranta el principio de capacidad económica y, si consta –como aquí sucede–, un término de comparación válido, también el principio de igualdad, siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos».*

De este modo, la sentencia analizada recuerda que en la jurisprudencia anterior no se había considerado el hecho de que las liquidaciones tributarias pudieran haber devenido firmes, y continúa argumentado del siguiente modo:

«Se da cuenta también en el auto que otras sentencias se han pronunciado sobre dicho precepto, sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973 ; rec. 1068/2019, ECLI:ES:TS:2020:984 ; y rec. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970), cuya doctrina se ha confirmado y reproducido en otras posteriores, como la citada por la parte recurrente, sentencia de 9 de febrero de 2022 (rec. 126/2019, ECLI:ES:TS:2022:484), FJ2.10., y se dijo:

«5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor: [...]

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos,

[...]

8. En el régimen que –tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017– resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse «instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley».

Por todo lo anterior, la Sala concluye que en los tributos de gestión compartida la liquidación está condicionada por los «actos censales que determinan, como es el caso, un elemento esencial», por lo que la modificación del acto censal exige una rectificación de la liquidación. Y sostiene que no es impedimento para ello la mención del artículo 18 TRLCI en relación en que los efectos de la subsanación son futuros, porque esa regla «despliega sus efectos en el ámbito estrictamente catastral, no así en el tributario». Lo contrario –sostiene la Sala– infringiría el principio de capacidad económica, buena administración e, incluso igualdad. Lo jurídicamente relevante es que existe un acto administrativo de naturaleza catastral que evidencia que el valor económico o la realidad física o jurídica era erróneo y exige su rectificación.

Concluye la sentencia recordando, en línea con lo recogido en la sentencia de instancia, que, en estos casos de gestión compartida, para la devolución de ingresos indebidos mediando actos firmes, no resulta necesario acudir al art. 221.3 de la LGT, sino que, por la propia dinámica del sistema de gestión compartida, basta la solicitud de devolución de ingresos indebidos como aquí sucedió:

«en los supuestos de impuestos de gestión compartida, como es el IBI, si como consecuencia de un procedimiento de subsanación de deficiencias del artículo 18 TRLCI, se reduce el valor catastral de un inmueble que afecta a liquidaciones firmes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es posible solicitar directamente la devolución del ingreso indebido derivado de lo anterior sin instar,

respecto de las liquidaciones, un procedimiento de revisión de los previstos en el artículo 221.3 de la LGT».

4. Análisis

La sentencia, una vez analizadas las características del modelo de gestión dual del IBI, concluye que cabe utilizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT en los casos en que el procedimiento de subsanación catastral ha determinado unos valores catastrales inferiores a los utilizados en las liquidaciones tributarias del IBI.

No obstante, la sentencia realiza dos importantes matizaciones. De un lado, señala que la utilización del procedimiento del artículo 221.1 LGT solo es posible en los procedimientos de gestión compartida, porque el acto censal condiciona la impugnación de la liquidación. De otro lado, destaca que, para que la devolución de ingresos prospere, es necesario que la discrepancia existiera con carácter previo en cada uno de los ejercicios.

Íntimamente relacionado con lo anterior, cabe recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ya había establecido que la tramitación de un procedimiento catastral interrumpe el plazo de prescripción de los procedimientos tributarios en los que se utiliza ese valor catastral. Así lo había reconocido el Tribunal Supremo en sus sentencias de 6 de julio de 2021 y 2 de marzo de 2022, (ECLI:ES:TS:2021:2746 y ECLI:ES:TS:2022:867, respectivamente), en las que se afirmó que *«la tramitación de un procedimiento de regularización catastral, que conlleva la modificación del valor catastral en virtud del cual se fija la base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación de las cuotas de ese tributo.»*

También es oportuno destacar que, por las distintas características de los procedimientos y por la doctrina señalada, es mucho más interesante para los contribuyentes tramitar un procedimiento de subsanación discrepancias en lugar de otros procedimientos aparentemente similares, como los de rectificación de errores, revocación, nulidad...

La circular 03.03/2016, de 20 de mayo, sobre los procedimientos de subsanación de discrepancias y de rectificación, establece que no se iniciará un procedimiento de subsanación de discrepancias *«Cuando quepa tramitar un expediente, ordinario o extraordinario, de revisión en vía administrativa de los actos de gestión catastral causantes de la discrepancia (casos en que se iniciará alguno de los procedimientos previstos en los artículos 216 y ss. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT) o cuando la discrepancia sea susceptible de constituir el objeto de cualquiera de los demás procedimientos que se indican a continuación.*

1) Reposición,

2) Procedimiento de rectificación de errores materiales, de hecho, o aritméticos.

3) *Otros procedimientos especiales de revisión establecidos en el artículo 216 y siguientes de la Ley General Tributaria y, en particular, el procedimiento de revocación.»*

La falta de comunicación entre los procedimientos catastrales y los de gestión tributaria hace necesario que el órgano de gestión catastral notifique al ayuntamiento sobre cuál era la realidad física del inmueble en los años objeto del procedimiento de devolución. En palabras de la propia sentencia *«siempre que el error que se subsana ya existiera en los periodos a que se refieren los ingresos que se reputan indebidos.»*. Es decir, la sentencia constata que el error en la valoración puede ser muy antiguo (y ello obligaría a rectificar muchas liquidaciones) o muy reciente (en cuyo caso no deberían rectificarse todas las liquidaciones previas).

Así, por ejemplo, en la obtención de una reducción del valor catastral como consecuencia de la modificación del estado conservación de un inmueble o del cambio de categoría constructiva, cabe entender que dicha alteración no puede tener como consecuencia la regularización automática de la cuota de todos los años anteriores, porque la Administración desconoce la trazabilidad de dicha alteración en los efectos tributarios de los ejercicios no prescritos. Es decir, es necesario saber si las causas de la reducción del valor catastral han estado presentes en los últimos ejercicios no prescritos que originan la eventual devolución.

Para solucionar este problema, cabe imaginar dos soluciones alternativas: a) limitar la utilización del procedimiento de subsanación de discrepancias; b) dejar constancia en la resolución que pone fin al procedimiento de subsanación de discrepancias de la fecha de efectos que forma parte de la descripción catastral, lo que permitiría al ayuntamiento conocer la trazabilidad del inmueble en los últimos cuatro años.

Esta última alternativa parece fácilmente implementable, porque todo procedimiento de alteración de la descripción catastral tiene asociados tres elementos, i) el valor catastral, ii) la fecha de la modificación en catastro y iii) la fecha de efectos. Por ello, es perfectamente posible reflejar en la descripción catastral la fecha de la modificación en catastro y la fecha de efectos.

Clase	Urbano
Uso principal	Residencial
Superficie construida	34 m ²
Año construcción	1890
Valor catastral suelo	31,52 €
Valor catastral construcción	1.092,83 €
Valor catastral	1.124,35 €
Año valor	2024
Fecha de modificación en Catastro	01/02/2024
Fecha de la alteración	31/12/2007

Actuando de esta manera se evitaría tener que demostrar en cada procedimiento tributario seguido ante el ayuntamiento, el momento al que se retrotraen las consecuencias del procedimiento de subsanación de discrepancias, que en algunos supuestos sería prácticamente imposible de determinar para la Administración local.

La conclusión de todo lo expuesto es que el Tribunal Supremo, una vez más, garantiza los derechos de los ciudadanos frente a los abusos administrativos (es jurídicamente inaceptable que una liquidación reconocida como errónea por la propia administración mantenga todos sus efectos y no sea posible su modificación). Sin embargo, también cabe advertir que el problema se traslada ahora a los municipios, que son parte perjudicada ante el error de la Gerencia del Catastro a la hora de valorar el inmueble y no disponen de medios necesarios para conocer la trazabilidad de la reducción del valor catastral en relación sus efectos en los ejercicios no prescritos.



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

APLICACIÓN DE DISTINTOS TIPOS DE IVA A UN MISMO PRODUCTO EN FUNCIÓN DE QUE LA VENTA SE ACOMPAÑE O NO DE SERVICIOS ACCESORIOS: STJUE DE 5 DE OCTUBRE DE 2023, C-146/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

El TJUE analiza, a la luz del principio de neutralidad fiscal, la compatibilidad con la Directiva del IVA de una normativa nacional que posibilita la aplicación de tipos reducidos del IVA diferentes a operaciones similares, con la única diferencia de que en uno de los casos la entrega de alimentos y bebidas implica servicios complementarios, que están ausentes en la otra operación.

Palabras clave

IVA; tipos reducidos; Directiva; bienes similares; neutralidad fiscal

Abstract

The CJEU analyzes, in light of the principle of fiscal neutrality, the compatibility with the VAT Directive of national legislation that makes it possible to apply different reduced VAT rates to supplies of quite similar goods, with the only difference being that in one case the delivery of foodstuffs and beverages involves ancillary services, which are absent in the other operation.

Keywords

VAT; reduced tax rates; Directive; similar goods; fiscal neutrality

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 analizado trae causa de una petición de decisión prejudicial formulada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia) ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

Las partes implicadas en el litigio son YD y el Director del Servicio Informativo Tributario Nacional de Polonia. La controversia versa en torno al tipo de gravamen del IVA que resulta aplicable a las operaciones de venta de bebidas lácteas de chocolate realizadas por YD en sus cafeterías.

Al objeto de resolver la cuestión planteada, el TJUE debe interpretar los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, 24, apartado 1, y 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en relación con sus considerandos 4 y 7, su Anexo III, puntos 1 y 12 bis, los principios de cooperación leal, neutralidad fiscal, legalidad y seguridad jurídica; y el artículo 6 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/211 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva IVA.

Conforme a la doctrina sentada por el Alto Tribunal (STJUE de 22 de abril de 2021, C-703/19), siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal, los Estados miembros pueden precisar, respecto a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recogidas en el Anexo III de la Directiva IVA, aquellas a las que se aplica el tipo impositivo reducido.

2. Supuesto de hecho

YD, que actúa como demandante en el litigio y se dedica a la explotación de una cadena de cafés en Breslavia (Polonia), elevó ante la Administración Tributaria polaca una consulta vinculante sobre el tipo de gravamen del IVA correspondiente a una bebida denominada «Classic Hot Chocolate», que consiste en un chocolate caliente preparado a base de leche y de una salsa de chocolate.

Dicha autoridad tributaria consideró que, al tratarse de entregas de bienes con servicios accesorios (la preparación y el suministro de la bebida al cliente para su consumo inmediato), tal operación debía quedar sujeta al tipo impositivo del 8%. YD, por su parte, impugnó dicho dictamen, argumentando que debía aplicarse el tipo de gravamen del 5%, por analogía con las demás entregas de bienes contempladas en el Anexo 10 de la Ley del IVA, que incluye, entre otras, las bebidas a base de leche. Lo contrario, a su parecer, violaría el principio de neutralidad del IVA.

La Administración Tributaria, sin embargo, confirmó su dictamen, alegando que el citado producto no resultaba intercambiable con las bebidas lácteas vendidas al por menor que se gravan al 5%. La diferencia entre estas operaciones radica en que en este último caso se trata de una bebida lista para su uso que se

vende en una tienda, mientras que en el supuesto que nos ocupa la entrega va acompañada de servicios accesorios, como es la preparación de dicha bebida caliente por un empleado, atendiendo a los deseos individuales del cliente en cuestión.

Disconforme con tal razonamiento, YD interpuso recurso ante el Tribunal Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia (Polonia), alegando básicamente la infracción del artículo 41, apartado 12f, punto 1 de la Ley del IVA, así como del artículo 98, apartados 1 y 2 de la Directiva del IVA. Sostiene, a este respecto, que tal bebida debe estar sujeta a una imposición análoga a la que se aplica a los demás bienes enumerados en el Anexo 10 de la Ley del IVA, esto es, al tipo reducido del 5%, a fin de asegurar unas condiciones de competencia equitativas entre esos bienes.

En este contexto, el mencionado Tribunal alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de la normativa y la práctica nacionales con la Directiva del IVA tal y como ha sido interpretada por la jurisprudencia del TJUE. En particular, el órgano judicial considera acreditado que la citada venta de bebidas constituye una entrega de bienes, pero duda en cuanto a si la autoridad tributaria puede tener en cuenta los servicios accesorios relacionados con su preparación y comercialización a efectos de determinar la aplicación a ese producto de un tipo de IVA diferente en comparación con productos similares que no conllevan tales servicios. Sobre esta base, el citado Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Luxemburgo las correspondientes cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

A través de sus dos cuestiones prejudiciales –que el TJUE procede a examinar conjuntamente–, el Tribunal remitente pregunta si es contraria al artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, así como al artículo 6 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 y al principio de neutralidad fiscal, una normativa nacional que prevé dos tipos reducidos de IVA diferentes respecto a productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio, en función de que se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente para su consumo inmediato.

El TJUE comienza recordando, por un lado, la regla general, prevista en el artículo 96 de la Directiva del IVA, según la cual los Estados miembros deben aplicar tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios un mismo tipo de IVA, que, en principio, ha de ser el tipo de gravamen general fijado en cada jurisdicción. No obstante, como excepción, el artículo 98 de dicha Directiva faculta a los Estados miembros a aplicar tipos reducidos de IVA en relación, exclusivamente, con las entregas de bienes y prestaciones de servicios contenidas en el Anexo III de la Directiva. La finalidad, subrayada por el propio Tribunal en pronunciamientos previos (STJUE de 22 de abril de 2021, C-703/19) es hacer menos onerosos y, en consecuencia, más accesibles para el consumi-

dor final, determinados bienes y servicios que tienen la consideración de necesarios.

Se enfatiza, pues, que si bien los Estados miembros están legitimados para aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA, deben empero respetar siempre el principio de neutralidad fiscal. En otras palabras, el uso de un método de clasificación de los productos alimenticios basado en el hecho que vayan acompañados o no de servicios accesorios para su consumo, no es, por sí mismo, incompatible con el Derecho de la UE.

Con vistas a confirmar tal compatibilidad, el Tribunal remitente deberá determinar tres aspectos: primero, si las bebidas lácteas en cuestión presentan propiedades análogas; segundo, si satisfacen las mismas necesidades del consumidor; y, tercero, si las diferencias entre esas bebidas influyen de manera decisiva en la elección del consumidor medio a la hora de comprar unas u otras. Nótese que sería suficiente el cumplimiento del tercer requisito para poder entender que los bienes no son similares y considerar, consiguientemente, que la aplicación de tipos de IVA distintos no vulnera el principio de neutralidad fiscal.

De acuerdo con ello, el TJUE concluyó que el artículo 98 de la Directiva del IVA, en relación con el Anexo III, puntos 1 y 12 bis, el artículo 6 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que «no se opone a una normativa nacional que establece que unos productos alimenticios compuestos por el mismo ingrediente principal y que satisfacen la misma necesidad para el consumidor medio están sujetos a dos tipos reducidos de impuesto sobre el valor añadido (IVA) diferentes, según se vendan al por menor en una tienda o se preparen y suministren calientes a un cliente a petición de este para su consumo inmediato, siempre que esos productos alimenticios no presenten propiedades análogas a pesar del ingrediente principal que tienen en común o que las diferencias existentes entre tales productos, incluso respecto a los servicios auxiliares que acompañen su suministro, influyan considerablemente en la decisión del consumidor medio de adquirir uno u otro de dichos productos».

4. Análisis y relevancia para España

Nuevamente se pronuncia el Tribunal de Luxemburgo sobre la posibilidad de los Estados miembros de aplicar dos tipos reducidos diferentes de IVA, en esta ocasión, sobre operaciones muy similares que, no obstante, difieren en un aspecto clave, cual es el de ir acompañadas o no de servicios complementarios. En efecto, pese a tratarse del mismo tipo de producto, debe advertirse que este puede ser consumido a través de distintas opciones (mediante la compra del producto en un supermercado, a través de su adquisición en un café para su consumo inmediato, o incluso solicitando su reparto a domicilio).

En la medida en que dichos servicios auxiliares puedan influir decisivamente en la elección del consumidor a la hora de adquirir una u otra de estas bebidas (ya que, por ejemplo, puede como cliente solicitar la modificación de la compo-

sición de las bebidas examinadas pidiendo ingredientes adicionales), el Alto Tribunal considera que –a estos efectos– ha de entenderse que las situaciones no son similares y, por tanto, podrían los Estados miembros gravarlas a tipos impositivos reducidos diferentes, sin lesión alguna del principio de neutralidad fiscal.

Esta sentencia se suma al importante acervo jurisprudencial ya existente en materia de IVA, consolidando pronunciamientos anteriores sobre el tema, como los recaídos en los Asuntos C-219/13 (STJUE de 11 de septiembre de 2014) y C-703/19 (STJUE de 22 de abril de 2021), respecto de los cuales aporta nuevos matices a través del caso concreto examinado. Asimismo, como es obvio, la sentencia presenta un elevado interés para España, que, en su condición de Estado miembro de la UE, viene obligada a respetar y cumplir el Derecho de la UE –en este caso, la Directiva del IVA– tal y como ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo. En este sentido, el pronunciamiento comentado ha de ser tenido en cuenta por nuestro país, ya que ilustra el modo en el que el TJUE entiende que los Estado miembros pueden aplicar tipos reducidos distintos en situaciones en las que, tratándose del mismo tipo de producto, podemos no encontrarnos ante el mismo tipo de transacción en el contexto del IVA.

INTERPRETACIÓN DE LOS CONCEPTOS «ENTREGA GRATUITA DE BIENES» Y «PRESTACIÓN ÚNICA» A EFECTOS DEL IVA: STJUE DE 5 DE OCTUBRE DE 2023, C-505/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

El Alto Tribunal interpreta los artículos 2 y 16 de la Directiva del IVA, con el fin de clarificar si en un supuesto de suscripción a una revista, acompañada de la entrega de un regalo de escaso valor, procede la calificación fiscal de entrega de bienes a título oneroso –integrada por una prestación principal y otra accesoria–, o, por el contrario, se ha de considerar que la concesión del obsequio constituye una entrega de bienes gratuita.

Palabras clave

IVA; Directiva; entrega gratuita de bienes; prestación única

Abstract

The European Court of Justice interprets articles 2 and 16 of the VAT Directive, in order to clarify whether in the case of subscription to a magazine, accompanied by the delivery of a gift of little value, the fiscal consideration of supply of goods is appropriate (including a principal and an ancillary supplies), or, on the contrary, the subscription gift must be considered to constitute a disposal of goods free of charge.

Keywords

VAT; Directive; disposal of goods free of charge; single supply

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 examinada tiene su origen en una petición de decisión prejudicial elevada al TJUE por parte del Tribunal Arbitral Tributario de Portugal, acerca de la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como de los principios de neutralidad, igualdad de trato, no discriminación y proporcionalidad.

El litigio se suscita entre Deco Proteste – Editores y la Administración Tributaria y Aduanera portuguesa, a raíz de la sujeción o no al IVA de la entrega de tabletas o de teléfonos inteligentes por parte de la citada sociedad, en calidad de regalo de bienvenida a los nuevos suscriptores de sus revistas.

Como es sabido, según el artículo 2 de la Directiva del IVA, quedan sujetas a este impuesto, entre otras operaciones, las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

Por su parte, conforme al artículo 16 de la citada Directiva, «se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales».

En este contexto, interesa subrayar que el artículo 18 del Código portugués del IVA prevé la aplicación de los tipos reducidos del impuesto, fijados en el 6% y en el 13%, a las entregas de bienes recogidas en las listas I y II anexas a dicho Código. Por el contrario, las restantes entregas de bienes –supuesto en el que se encontrarían las entregas de tabletas y teléfonos inteligentes– están sometidas al tipo normal del IVA del 23%.

Se reputa, pues, esencial, determinar si nos hallamos ante una prestación única, o bien ante una prestación principal acompañada de otra accesorio. A este respecto, existe doctrina previa del TJUE en el sentido de considerar que estamos ante una prestación única cuando el contribuyente suministra al cliente varios elementos o actos tan ligados entre sí que, objetivamente, forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (STJUE de 4 de marzo de 2021, C-581/19).

2. Supuesto de hecho

Una sociedad portuguesa (Deco Proteste - Editores) dedicada a la edición y comercialización de revistas –que solo se venden mediante suscripción–, ofrece a los nuevos clientes un regalo de bienvenida consistente en una tableta o un teléfono inteligente, valorado siempre en menos de 50 €.

El regalo se remite por correo a los nuevos suscriptores, junto con su revista, una vez abonada la primera mensualidad, cuyo importe coincide con el de las mensualidades posteriores. No se establece ningún período mínimo de permanencia, por lo que se conserva el regalo aun en la hipótesis de que el suscriptor se dé posteriormente de baja.

La controversia se origina a resultas de una inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria portuguesa respecto al IVA de los ejercicios 2015 a 2018. Si bien las facturas emitidas por la sociedad con ocasión de las nuevas suscripciones contenían la cuantía de la suscripción, a la que se aplicaba el tipo reducido del IVA del 6%, en dichas facturas se omitía cualquier referencia a los regalos de bienvenida.

Según la autoridad tributaria, dichos regalos constituyen obsequios en el sentido del artículo 3, apartado 7 del Código portugués del IVA, pero su importe supera el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año natural anterior, que señala dicha disposición. Por esta razón, procedió a gravar tal entrega de bienes al tipo normal del IVA del 23%, resultando una cuota de 3.472.125,38 € de IVA pendiente de abonar por la sociedad en relación con los ejercicios antedichos.

Deco Proteste - Editores regularizó lo adeudado respecto al ejercicio 2015 y presentó declaraciones rectificativas acompañadas del correspondiente ingreso en relación a los ejercicios 2026 a 2028. No obstante, a continuación presentó un recurso administrativo solicitando la devolución de dicho importe. La desestimación del mismo motivó que la demandante solicitara el 6 de agosto de 2021 la constitución del Tribunal Arbitral Tributario.

La demandante sostiene que la entrega de regalos de suscripción no es una liberalidad, sino un paquete comercial que integra una prestación de servicios (la suscripción) vinculada a una entrega de bienes (el regalo), por la que se satisface una contraprestación dineraria incluida en el valor de suscripción a la revista. Asimismo, añade que, aun en el caso de considerar que la entrega de la tableta o teléfono es una liberalidad, la misma estaría incluida en el concepto de «obsequio de escaso valor» del citado precepto, con el que no guarda relación alguna el límite del cinco por mil del volumen de negocios del año anterior que, en su opinión, atenta contra el artículo 16 de la Directiva del IVA y lesiona los principios de proporcionalidad, neutralidad e igualdad de trato.

El Tribunal Arbitrario Tributario se muestra dubitativo por lo que concierne, en primer término, a la calificación a efectos del IVA de la entrega del regalo de suscripción. En el supuesto de que se considerara que estamos ante una entrega gratuita, alberga también dudas respecto a los límites aplicables a su importe.

Por tal motivo, procedió a remitir al TJUE cuatro cuestiones prejudiciales sobre dichos aspectos.

3. Fundamentos de derecho

Conforme a la primera cuestión prejudicial, se pregunta al TJUE si la concesión de un regalo de suscripción debe calificarse como «entrega de bienes a título oneroso» a la luz de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA, o si, por el contrario, al entender que se trata de una operación distinta a la de suscripción, ha de calificarse como una transmisión de bienes gratuita.

El Alto Tribunal comienza recordando que, como regla general, en el contexto del IVA cada operación ha de considerarse distinta e independiente. Pese a ello, si la operación integra varios elementos, se impone determinar si debe considerarse fiscalmente como una prestación única o como varias prestaciones separadas (STJUE de 27 de septiembre de 2012, C-392/11).

En este orden de ideas, según reiterada jurisprudencia, se considera que existe una prestación única cuando los elementos que el contribuyente suministra al cliente se encuentran absolutamente vinculados entre sí, de modo que conforman una sola prestación económica indisociable (STJUE de 4 de marzo de 2021, C-581/19).

Esta comprobación exige analizar las características concretas de la operación realizada, atendiendo fundamentalmente a si la prestación tiene finalidad autónoma y, en segundo término, al valor de las prestaciones que integran la operación de que se trate. Descendiendo al caso examinado, el TJUE constata que la concesión de regalos de suscripción forma parte de la estrategia comercial y aumenta considerablemente el número de suscripciones, por lo que existe una innegable relación entre estas dos prestaciones. Ahora bien, el hecho que esta relación no sea sistemática (pues la renovación de la suscripción no implica un nuevo regalo, aparte de que existen otras campañas promocionales de la empresa que no conllevan regalos de suscripción), demuestra que tales prestaciones no tienen un carácter indisociable.

Esta conclusión queda refrendada, por un lado, al comprobar que la entrega del obsequio carece de una finalidad autónoma desde la óptica del consumidor, puesto que acepta pagar al menos una mensualidad para obtener el regalo. Y, por otro lado, por el escaso valor del obsequio en cuestión, que nunca supera los 50 €. En síntesis, sin perjuicio de las comprobaciones que lleve a cabo el órgano remitente, el TJUE declara que, a la luz de los artículos 2 y 16 de la Directiva del IVA antes mencionados, nos hallamos ante un conjunto de prestaciones, en el que la prestación principal sería la suscripción y el obsequio la prestación accesorio (y no una transmisión de bienes a título gratuito), en el bien entendido de que esta última se orienta exclusivamente a incentivar la suscripción.

Clarificada de este modo la primera cuestión prejudicial, no es preciso abordar el examen de las restantes cuestiones prejudiciales formuladas.

4. Análisis y relevancia para España

Tradicionalmente, la concesión de regalos en el ámbito del IVA ha sido problemática toda vez que, tal y como está configurada nuestra normativa nacional, resulta muy difícil que estos supuestos no generen un coste para el contribuyente.

A través de esta reciente sentencia, el TJUE incorpora una novedad jurisprudencial, al declarar que los regalos por suscribirse a publicaciones periódicas son, a efectos del IVA, una prestación accesoria a la prestación principal y, por consiguiente, no deben considerarse una transmisión de bienes a título gratuito. Adviértase, en este sentido, que su calificación como entrega onerosa —y no gratuita—, impide que se genere un autoconsumo y evita, por tanto, un coste para el contribuyente en el ámbito del citado impuesto.

Se trata, pues, de un pronunciamiento de gran interés para determinados sectores de nuestro país, por cuanto el TJUE perfila todavía más el concepto de entrega de bienes onerosa o gratuita, así como el de prestación conjunta o única en el marco de los regalos concedidos por nuevas suscripciones. Sobre este último extremo, cabe resaltar el criterio ya sentado mediante su Sentencia de 4 de marzo de 2021 (Asunto C-581/19): «Una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador».

Los razonamientos vertidos por el TJUE en el asunto analizado enriquecen la doctrina jurisprudencial europea ya existente en la materia y contribuyen a aportar seguridad jurídica a los operadores económicos, a la par que complementan la abundante jurisprudencia del TS y la doctrina administrativa del TEAC, garantizando así una actuación armónica por parte de estos intérpretes del Derecho.

INCORRECTA APLICACIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS DISTINTOS A LOS INTERESES PROCEDENTES DE INSTRUMENTOS DE DEUDA EN FUNCIÓN DEL LUGAR DE RESIDENCIA DEL EMISOR: STJUE DE 12 DE OCTUBRE DE 2023, C-312/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

La normativa portuguesa reguladora del IRPF establece un tipo de gravamen del 20% para los intereses derivados de obligaciones e instrumentos de deuda que provengan de entidades residentes en Portugal, en contraste con los rendimientos equivalentes de sociedades residentes en terceros países que son gravados a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%. A través de la presente sentencia, el TJUE entiende que una normativa como la descrita es contraria a la libre circulación de capitales, ya que hace depender el tipo impositivo aplicable del lugar de residencia de la entidad que los abona, generando de este modo un trato discriminatorio entre los contribuyentes según el Estado en el que realizan sus inversiones.

Palabras clave

Libre circulación de capitales; Impuesto sobre la renta; intereses; no residentes; terceros países; Suiza; diferencia de trato

Abstract

The Portuguese regulations governing personal income tax establish a tax rate of 20% for interest derived from obligations and debt instruments that come from entities resident in Portugal, in contrast to the equivalent income of companies resident in third countries that are taxed at a progressive rate that can reach 40%. Through this judgment, the CJEU concludes that regulations such as the one described are contrary to the free movement of capital, since it makes the applicable tax rate depend on the place of

residence of the entity that pays them, thus generating a treatment discriminatory between taxpayers depending on the State in which they make their investments.

Keywords

Free movement of capitals; Personal Income Tax; interests; non residents; third countries; Switzerland; difference in treatment

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 analizado encuentra su génesis en la petición de decisión prejudicial elevada ante el TJUE por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal; y versa sobre la interpretación del artículo 56 TFUE y del artículo 2, apartado 4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza sobre medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE.

La discusión mantenida entre FL y la Autoridad Tributaria y Aduanera de Portugal se polariza en torno a la sujeción al Impuesto sobre la renta de las personas físicas de intereses procedentes de obligaciones e instrumentos de deuda adeudados por entidades no residentes en territorio portugués y abonados a FL en 2005 por una entidad bancaria suiza.

FL afirma que el distinto tipo de gravamen aplicable a los intereses en este supuesto, que resulta más elevado que el correspondiente a las mismas rentas cuando estas hubieran sido abonadas por una entidad o agente establecido en Portugal, conculca el principio europeo de libre circulación de capitales.

De conformidad con la doctrina previa del TJUE, constituyen restricciones a los movimientos de capitales y, en consecuencia, son medidas prohibidas por el artículo 56 del Tratado, las que pueden disuadir a los no residentes de invertir en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados (SSTJUE de 25 de enero de 2007, C-370/05; y de 18 de diciembre de 2007, C-101/05).

2. Supuesto de hecho

En 2006 FL presentó una declaración en el ámbito del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la que los intereses de obligaciones y de instrumentos de deuda percibidos en 2005 de una entidad suiza se acumularon y se gravaron al tipo progresivo máximo del 40%.

Tanto la solicitud de revisión de oficio de tal liquidación presentada con posterioridad por FL, como el recurso interpuesto ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Sintra (Portugal) fueron desestimados. Por tal motivo, FL recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal, alegando esencialmente que la normativa portuguesa viola lo dispuesto en la Directiva 2003/48 y en el Acuerdo citado entre la Comunidad Europea y Suiza, al suponer una quiebra de la libertad de circulación de capitales.

El órgano jurisdiccional remitente se cuestiona si la normativa nacional portuguesa mencionada es o no acorde con el Derecho de la UE –en particular, con el artículo 56 del Tratado, en relación con el artículo 2, apartado 4, del Acuerdo–, por lo que decide suspender el procedimiento e interpelar al TJUE a este respecto.

3. Fundamentos de derecho

La primera clarificación del TJUE se proyecta sobre la libre prestación de servicios –invocada tanto por la parte demandante como por la Comisión Europea–, al puntualizar que si bien la normativa nacional controvertida puede afectar simultáneamente tanto a esta como a la libre circulación de capitales, es criterio del TJUE examinar la medida a la luz de la libertad que resulte predominante (STJUE de 30 de abril de 2020, C-565/18). En el caso de autos, se constata que la libre prestación de servicios resulta secundaria respecto de la libre circulación de capitales, de manera que el análisis se efectuará desde la perspectiva de esta última.

Partiendo de dicha premisa, el Alto Tribunal evalúa la norma portuguesa (Código del Impuesto sobre la renta de las personas físicas) que:

- por un lado, grava los intereses de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en Portugal que son abonados en dicho Estado miembro y percibidos por un residente en territorio portugués a un tipo del 20%;
- por el contrario, cuando esos rendimientos proceden de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en otro Estado miembro o en un tercer Estado, los acumula y grava a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%, salvo si los abona un intermediario establecido en Portugal (20%);
- y, por último, niega la aplicación del tipo impositivo del 20% en el caso de que tales rendimientos de capital mobiliario deriven de obligaciones o instrumentos de deuda emitidos por una entidad de otro Estado miembro o de un tercer Estado, y sean abonados por un intermediario no residente en Portugal.

Esta normativa nacional encierra, según el Tribunal de Luxemburgo, una diferencia de trato según el lugar en el que se inviertan los capitales, dado que los intereses de obligaciones e instrumentos de deuda emitidos en un Estado distinto de Portugal se encuentran en desventaja, en el plano fiscal, respecto de los derivados de instrumentos emitidos en territorio portugués. Este trato dispar puede lógicamente disuadir a los residentes en Portugal de invertir sus capitales en otro Estado miembro, de lo que se colige que constituye un obstáculo a la captación de capitales.

Ahora bien, como segundo interrogante, el TJUE se plantea si dicha diferencia de trato podría empero ser compatible con el Derecho de la UE. Y ello porque el artículo 58, apartado 1, letra a) del Tratado dispone que el artículo 56 se aplicará «sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

En este sentido, el Tribunal razona que al ser el artículo 58 una excepción al principio europeo de libre circulación de capitales, debe interpretarse de modo restrictivo. Así se deduce también de lo dispuesto en el apartado 3 de dicho precepto, según el cual las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado

1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales (...)».

En este orden de ideas, según reiterada jurisprudencia del TJUE, una diferencia de trato prevista en una normativa nacional solamente puede resultar compatible con el Derecho de la Unión si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o si deviene justificada por razones de interés general (SSTJUE 17 de octubre de 2013, C-181/12; y de 17 de marzo de 2022, C-545/19).

En el caso examinado, lo que origina el distinto tratamiento fiscal es el diferente tipo impositivo girado, pese a encontrarse los contribuyentes afectados en circunstancias análogas a aquellos perceptores de intereses que se beneficiaban de un trato más favorable. Por consiguiente, cabe afirmar que esa diferencia de trato afecta a situaciones objetivamente comparables.

Por lo que concierne, de otra parte, a la posible justificación de dicho tratamiento diferente en base a una razón imperiosa de interés general, el TJUE advierte que ni el órgano judicial remitente ni el Gobierno portugués han aportado razón alguna al respecto.

En consonancia con todo ello, el TJUE declara incompatible con el artículo 56 del Tratado la normativa tributaria portuguesa examinada.

Finalmente, respecto al artículo 2, apartado 4, del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza, el fallo del Tribunal señala que dicho precepto se opone a la normativa de un Estado miembro que grava los intereses percibidos, desde el 1 de julio de 2005, por los contribuyentes de ese Estado miembro que hayan optado por el procedimiento de información voluntaria o que hayan declarado de otro modo esos rendimientos en forma de intereses a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia, siempre que no estén excluidos de la retención especificada en el artículo 1, apartado 2 del citado Acuerdo, a un tipo progresivo que puede llegar hasta el 40%, cuando esos intereses derivados de obligaciones y de instrumentos de deuda son abonados por un agente suizo, mientras que se gravan a un tipo del 20% cuando los mismos rendimientos se abonan por un agente residente.

4. Análisis y relevancia para España

El pronunciamiento analizado aborda un caso de diferencia de trato en el marco de la libre circulación de capitales. Como es sabido, este principio europeo fundamental despliega su virtualidad no solo en el ámbito de la UE, sino también en relación con terceros países. Con todo, el examen del TJUE se focaliza en la posible quiebra del artículo 56 del Tratado europeo, así como del artículo 2.4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, de acuerdo con la petición de decisión prejudicial formulada.

Se examinan, de este modo, dos cuestiones, relacionadas con el distinto trato otorgado en la tributación personal por la percepción de intereses procedentes de obligaciones y de instrumentos de deuda, dependiendo de dónde se encuentren establecidas la entidad emisora de la deuda y la entidad pagadora de los intereses.

El estudio de la normativa portuguesa permite concluir al Alto Tribunal que de la misma se deriva un trato fiscal diferente, que restringe la libre circulación de capitales y que no se encuentra justificado. Junto a la lesión del artículo 56 del Tratado europeo, se considera igualmente vulnerado el artículo 2.4 del Acuerdo entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza, en el bien entendido de que el mismo señala que cuando el beneficiario efectivo opte por el procedimiento de información voluntaria o bien declare los intereses percibidos por él de un agente pagador suizo a las autoridades tributarias de su Estado miembro de residencia, los intereses de que se trate serán gravados en ese Estado miembro con tipos idénticos a los aplicados a los rendimientos equivalentes originados en tal Estado.

Se trata, en definitiva, de una interesante sentencia para los Estados miembros, entre los que se encuentra España, mediante la cual el TJUE prohíbe los regímenes fiscales internos que contemplen diferencias de trato en relación con la percepción de intereses financieros según donde se invierten los capitales, ya sea en otros Estados miembros de la UE o en países terceros.

IMPOSIBILIDAD DE GRAVAR MÁS INTENSAMENTE UN VEHÍCULO DE SEGUNDA MANO PROCEDENTE DE OTRO ESTADO MIEMBRO SI EN LA FECHA DE SU PRIMERA MATRICULACIÓN LE ERA APLICABLE UNA IMPOSICIÓN MÁS FAVORABLE: STJUE DE 16 DE NOVIEMBRE DE 2023, C-349/22

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

Miembro de AEDAF

Resumen

Según el TJUE, el principio de libre circulación de mercancías consagrado en el artículo 110 TFUE, garantiza la deseable neutralidad entre los bienes nacionales y los introducidos desde otros Estados miembros de la UE, prohibiendo, por tanto, que a los vehículos de segunda mano procedentes de otras jurisdicciones europeas se les prive de un trato más favorable derivado de la normativa que estaba vigente en el momento de su primera matriculación fuera de ese Estado, aplicándoseles por el contrario una tributación más gravosa de acuerdo con la legislación nacional en vigor cuando son introducidos en el Estado en cuyo territorio van a ser consumidos.

Palabras clave

Libre circulación de mercancías; neutralidad; Impuesto sobre vehículos; artículo 110 TFUE

Abstract

According to the CJEU, the principle of free movement of goods enshrined in Article 110 TFEU guarantees the desirable neutrality between national goods and those introduced from other EU Member States, therefore prohibiting second-hand vehicles from other European jurisdictions are deprived of more favorable treatment derived from the regulations that were

in force at the time of their first registration outside that State, instead applying more burdensome taxation to them in accordance with the national legislation in force when they are introduced in the State where they are going to be consumed.

Keywords

Free movement of goods; neutrality; Vehicle tax, article 110 TFEU

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 cuyo análisis nos ocupa se enmarca en un procedimiento prejudicial, en virtud del cual el Tribunal Arbitral Tributario de Portugal consultó al Tribunal de Luxemburgo acerca de la compatibilidad con el artículo 110 TFUE de una medida prevista en el Código luso del Impuesto sobre Vehículos.

Las partes enfrentadas en este proceso son, de un lado, NM, que alega la incorrecta aplicación de una normativa interna menos favorable que la que estaba vigente en la fecha de primera matriculación del turismo en Alemania y, por tanto, la vulneración del artículo 110 TFUE; y, de otro lado, la Administración Tributaria y Aduanera portuguesa, que considera correcta la aplicación de tal normativa, por entender que el devengo del impuesto se produce en la fecha del despacho a consumo del vehículo en Portugal.

Interesa subrayar, con carácter preliminar, que la tributación de los automóviles no se encuentra armonizada en el ámbito de la UE. En consecuencia, los Estados miembros pueden ejercer libremente su poder tributario en esta materia, a condición de que respeten los postulados esenciales del Derecho de la Unión (STJUE 19 de septiembre de 2017, C-552/15).

2. Supuesto de hecho

En septiembre de 2018 tuvo lugar la primera matrícula en Alemania de un vehículo híbrido enchufable. Dos años más tarde, en septiembre de 2021, NM presentó ante la autoridad aduanera competente una declaración para el despacho a consumo de dicho turismo en Portugal.

La autoridad aduanera emitió la correspondiente liquidación atendiendo a la normativa fiscal vigente en ese momento, según la cual procedía aplicar la tarifa íntegra. Tras abonar el importe exigido, NM recurrió dicha liquidación ante el Tribunal Arbitrario Tributario de Portugal.

El motivo de dicha impugnación reside en considerar que se le está dispensando un trato más gravoso en comparación con cualquier otro vehículo de características similares que, sin embargo, ha sido adquirido y matriculado inicialmente en Portugal. Ciertamente, en la fecha de la primera matriculación del vehículo estaba en vigor el artículo 8.1, d) del Código portugués del Impuesto sobre Vehículos, en la versión resultante de la Ley nº 82-D/2014, conforme al cual debía aplicarse una tarifa minorada, igual al 25% de la cuota impositiva, a los turismos con motor híbrido enchufable. Por el contrario, en el momento en que NM presentó la declaración aduanera pertinente, resultaba aplicable el mismo precepto pero en la versión derivada de la Ley nº 75-B/2020.

Tal diferencia resulta crucial, puesto que de acuerdo con esta última disposición los vehículos descritos no pueden ya beneficiarse de la aplicación de una tarifa minorada. De ahí que NM afirme que en el caso del vehículo matriculado

inicialmente en otro Estado miembro e introducido con posterioridad en Portugal, la legislación doméstica prevé una carga financiera mayor, vulnerando este trato discriminatorio lo dispuesto en el artículo 110 TFUE.

Desde la perspectiva de la Administración Tributaria portuguesa, el hecho imponible del citado impuesto es la admisión en Portugal de un vehículo que deba ser matriculado en ese país; y el devengo se realiza cuando se produce el despacho a consumo del referido vehículo. Partiendo de ello, la apreciación acerca del cumplimiento o no de los requisitos que le permiten beneficiarse de la aplicación de la tarifa minorada solamente puede darse en dicha fecha.

Ante tales hechos, el Tribunal Arbitrario Tributario decidió suspender el procedimiento y preguntar al TJUE acerca de la compatibilidad de dicha normativa interna con el artículo 110 TFUE.

3. Fundamentos de derecho

El Alto Tribunal precisa que, mediante la cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, básicamente, si el artículo 110 TFUE se opone o no a que, en la fecha del despacho a consumo en un Estado miembro de un vehículo matriculado por primera vez en otro Estado miembro, se calcule un impuesto sobre vehículos conforme a las normas aplicables en esa fecha, cuando, en el momento de la primera matriculación estaba vigente una versión anterior de dicha normativa, que comportaría una imposición más baja y que benefició a vehículos similares y de las mismas características, pero matriculados por primera vez en ese primer Estado miembro.

El Tribunal de Luxemburgo comienza puntualizando cuál es la naturaleza del impuesto de vehículos que recaudan los Estados miembros con ocasión de su matriculación. En sintonía con su doctrina jurisprudencial previa, al tratarse de un tributo interno, y no de un derecho de aduana ni de una exacción de efecto equivalente, debe ser examinado a la luz del artículo 110 TFUE (SSTJUE de 7 de abril de 2011, C-402/09; y de 17 de diciembre de 2015, C-402/14).

Seguidamente, el TJUE recuerda la finalidad a la que con carácter general se orienta el artículo 110 TFUE, que no es otra que asegurar la libre circulación de bienes en el Mercado Único en condiciones normales de competencia. A *sensu contrario*, a través de esta norma se pretende eliminar cualquier medida de protección derivada de la aplicación de tributos internos, señaladamente de los que sean discriminatorios para las mercaderías procedentes de otros Estados miembros.

Ciñéndonos, en particular, al ámbito de la imposición de automóviles de segunda mano procedentes de otro Estado miembro, el mandato del artículo 110 TFUE se dirige a garantizar la neutralidad de los tributos internos por lo que respecta a la competencia entre los productos del mercado nacional y los que se introducen desde otros países de la Unión. En la práctica, ello se traduce en la obligación de los Estados miembros de diseñar impuestos internos que no favorezcan la venta de vehículos usados nacionales, ni desincentiven la introducción desde otros Estados miembros de vehículos de segunda mano similares

(STJUE de 7 de abril de 2011, C-402/09; y Auto del TJUE de 17 de abril de 2018, C-640/17).

El TJUE constata, una vez analizada la normativa nacional controvertida, que con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra d) del Código del Impuesto sobre vehículos en la versión vigente en la fecha de la primera matriculación del vehículo en Alemania, el contribuyente podía acogerse a la aplicación de la tarifa minorada, mientras que en la fecha en la que fue despachado a consumo en Portugal, dicho vehículo no cumplía las condiciones requeridas por el mismo precepto, en la versión aplicable en ese momento, para acogerse al mencionado trato fiscal más beneficioso.

En consonancia con ello, el Alto Tribunal concluyó que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en la fecha del despacho a consumo en un Estado miembro de un vehículo matriculado por primera vez en otro Estado miembro, se calcule un impuesto sobre vehículos según las normas aplicables en esa fecha, cuando, en el momento de la primera matriculación de dicho vehículo, estaba en vigor una versión anterior de la normativa relativa a dicho impuesto que implicaría una menor presión fiscal y de la que pudieron beneficiarse vehículos similares matriculados por primera vez en ese Estado miembro, siempre y cuando el importe del impuesto cobrado al turismo importado excede del valor residual del impuesto que se incorpora al valor de los vehículos nacionales similares de segunda mano.

4. Análisis y relevancia para España

El fallo examinado reviste importancia para España, al resultar vinculante respecto de la legislación interna y la actuación judicial en el seno de todos los Estados miembros. En efecto, conforme a lo declarado por el TJUE, y, pese a las reformas normativas que puedan acaecer en el ámbito doméstico, los Estados miembros deben interpretar el artículo 110 TFUE en el sentido de que prohíbe favorecer la venta de vehículos de segunda mano nacionales, en detrimento de los que son introducidos desde otras jurisdicciones de la UE.

Este es el mandato que, según el Alto Tribunal, cabe colegir del principio de libre circulación de mercancías proclamado en el artículo 110 TFUE, del que en absoluto puede derivarse un desincentivo fiscal en relación con los vehículos usados procedentes de otros Estados miembros, pues lo contrario conculcaría la neutralidad fiscal exigida por dicho principio europeo.

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

Declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT. ¿Supuesto de nulidad o anulabilidad? Eficacia interruptiva sobre la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

Auto del Tribunal Supremo 2/2024, de 10 de enero de 2024, rec. 2977/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la declaración judicial de no concurrencia de un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria constituye un supuesto de anulabilidad, con eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria del artículo 66 b) en relación con el 68.2.a) del mismo texto legal o, por el contrario, debe considerarse como un supuesto de nulidad radical sin eficacia interruptiva de la prescripción.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 66.b) y 68.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Procedimientos tributarios. Procedimiento de recaudación. Procedimiento frente a responsables y sucesores. Derivación de responsabilidad subsidiaria.

Auto del Tribunal Supremo 819/2024, de 31 de enero de 2024, rec. 3452/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si en los supuestos de derivación de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi y es al responsable tributario a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad. Aclarar si infringe el derecho a la defensa sin indefensión el hecho de que una prueba, que fue solicitada y negada al obligado tributario en las vías administrativa y económico-administrativa, no pueda ser efectiva en vía judicial debido al tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado (requerimientos a terceros para la aportación de facturas). Precisar si el artículo 176 LGT otorga libertad de elección a la Administración para la elección de a quién derivar la responsabilidad o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse en primer lugar a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 43.1, a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Artículos 9.3, 103.1 y 106.1 de la Constitución Española,
- Artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
- Artículos 24 y 25 de la Constitución española.

**Notificaciones. Notificaciones electrónicas practicadas por una
administración autonómica en virtud de convenio con la FNMT.
Modificación del sistema de notificaciones en un mismo procedimiento
sin previo aviso de la apertura de una dirección electrónica habilitada.**

Auto del Tribunal Supremo 811/2024, de 31 de enero de 2024, rec. 3605/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 24.1 de la Constitución Española [«CE»];

- Artículos 13 y 14.2 y 131 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) [«LPCAP»].
- Artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) [«LRJSP»].

Procedimiento contencioso-administrativo

Retroacción de actuaciones ordenada por la sentencia de casación al momento inmediato anterior al dictado de la sentencia de instancia para valorar el cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a la devolución solicitada. Posibilidad del órgano judicial ejecutante de analizar otros requisitos formales que no habían sido discutidos previamente.

Auto del Tribunal Supremo 1574/2024, de 12 de febrero de 2024, rec. 574/2024

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistente en: 1. En aquellos supuestos en los que una sentencia de casación ordene, conforme el artículo 93.1 in fine LJCA, la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia de instancia casada, para que emita otra en la que, valorando las pruebas que han sido indebidamente preteridas, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el reconocimiento del derecho controvertido, determinar si el órgano judicial ejecutante puede anteponer el análisis de otros requisitos -en este caso, de naturaleza formal- cuyo eventual incumplimiento no había sido objeto de discusión anteriormente y que supone, en consideración del citado órgano judicial, la improcedencia de realizar lo ordenado por la sentencia de casación. 2. En caso de responder afirmativamente a la anterior cuestión, esclarecer si el artículo 119 LIVA y el artículo 31 RIVA, en relación con los artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva del IVA, en las respectivas redacciones aplicables *ratione temporis*, permiten fundar la pérdida del derecho a la devolución del IVA de sujetos no establecidos en el TAI, cuando la solicitud se hubiera presentado en plazo pero la documentación en la que se pretenda fundar el derecho se aporte posteriormente ante el órgano económico-administrativo o judicial.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 93.1, en relación con los artículos 33 y 103 LJCA.
- Artículo 18.2 de la LOPI.
- Artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979.
- Artículo 119 de la LIVA.
- Artículo 31 RIVA.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdida patrimonial por la baja de valores en una cartera de inversión. Carga de la prueba.

Auto del Tribunal Supremo 16697/2023, de 28 de noviembre de 2023, rec. 2479/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si el artículo 33, apartados 1 y 5, de la LIRPF exige, o no, justificar la existencia de un negocio jurídico para acreditar la alteración en la composición del patrimonio, base de una pérdida patrimonial. Aclarar si el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente a la declaración de baja de los títulos certificada por la entidad financiera. Precisar si debe ser la Administración tributaria la que desvirtúe la imputación efectuada en la autoliquidación, consignando una pérdida patrimonial -por la baja de valores en una cartera de inversión-, considerando que tiene en su poder información sobre la composición y valoración de las cuentas de valores, proporcionada por las entidades depositarias.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 33.1 y 33.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Artículo 105 de la Ley General Tributaria.
- Artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- Artículo 24, apartados 1 y 2, de la Constitución española.

Residencia fiscal. Acreditación. Validez del contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España Convenio.

Auto del Tribunal Supremo 16884/2023, de 13 de diciembre de 2023, rec. 2613/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio, cuando dicho certificado se extiende a los efectos del Convenio. Aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI, o la validez del referido certificado debe ser presumida, no pudiendo ser su contenido rechazado, precisamente por haberse suscrito el referido CDI. Dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar

la existencia de un conflicto de residencia, y si debe aplicar las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 9 de la Ley 35/2006, del IRPF;
- Artículos 1 y 4 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo.
- Artículo 96 de la Constitución española.

Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Posibilidad de computar las pérdidas patrimoniales derivadas de la participación en el juego.

Auto del Tribunal Supremo 179/2024, de 17 de enero de 2024, rec. 1185/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si el artículo 33.5.d) de la Ley del IRPF, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, permite computar como pérdidas patrimoniales todas las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo hasta el importe de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 33.5.d) 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, en la redacción previa a la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Impuesto sobre Sociedades

Activos fiscales diferidos. Solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la Hacienda pública. Abono de intereses. Dies a quo.

Auto del Tribunal Supremo 17278/2023, de 20 de diciembre de 2023, rec. 3012/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones con interés casacional objetivo consisten en determinar, en interpretación del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, si procede o no el abono de intereses de demora sobre el importe derivado de la solicitud de devolución por conversión de los activos por impuestos diferidos (DTAs) como crédito exigible frente a la

Hacienda pública. De responder afirmativamente a la pregunta anterior, esclarecer cuál es el dies a quo del cómputo del plazo en que se devengan tales intereses: si desde la fecha de la liquidación realizada por la Administración tributaria o desde la resolución del órgano económico-administrativo que determinó el importe de la devolución a que tenía derecho el obligado tributario.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.
- Artículo 69.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.
- Artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Compensación de bases imponibles negativas. Acreditación. Participación en AIE.

Auto del Tribunal Supremo 183/2024, de 17 de enero de 2024, rec. 2519/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional consiste en determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico-, aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- artículo 25.5 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.
- Principios de regularización íntegra, de prohibición de enriquecimiento injusto y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos
- Artículo 88.2.a) de Ley 29/1988, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tipo de gravamen. Aplicación del tipo reducido al material desechable para análisis clínicos destinado, exclusivamente, a su utilización en examen in vitro.

Auto del Tribunal Supremo 16701/2023, de 28 de noviembre de 2023, rec. 2154/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar, a la luz del principio de primacía del Derecho de la Unión europea -puesto de manifiesto en la STJUE de 17 de

enero de 2013 (asunto C-360/11 , Comisión c. Reino de España); así como de la prohibición del denominado efecto vertical inverso de las Directivas, si es de aplicación el tipo reducido del IVA al material desechable para análisis clínicos, destinado en exclusiva a su utilización en examen in vitro , al entender que, objetivamente, sólo puede utilizarse para prevenir, diagnosticar, tratar, aliviar o curar enfermedades o dolencias de los seres humanos o de los animales.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- artículo 91.uno.1.6° de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.
- artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Tipo de gravamen. Tipo reducido aplicable a viviendas. Solicitud de devolución de ingresos indebidos. Necesidad de que en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente la vivienda cuente con la cédula de habitabilidad o licencia de primera o autorización administrativa.

Auto del Tribunal Supremo 4/2024, de 10 de enero de 2024, rec. 3389/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional objetivo consiste en determinar, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido si, a efectos de que sea procedente la estimación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la aplicación el tipo reducido previsto en el artículo 91.Uno.1.7° de la LIVA por considerarse que un edificio o parte del mismo pueda calificarse como apto para su utilización como vivienda es imprescindible que en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente la vivienda cuente con la cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación o la correspondiente autorización administrativa, o, por el contrario para que sea procedente la estimación de esa solicitud de devolución de ingresos indebidos basta con que el edificio o parte del mismo ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente de la vivienda, que fuera apto desde un punto de vista objetivo para su utilización como vivienda, que no se hubiera modificado y que se hubiera solicitado la cédula de habitabilidad que es obtenida en un momento posterior al de la entrega debiéndose únicamente el retraso en la obtención de la licencia a motivos administrativos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 91. Uno.1.7° de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Modificación de la base imponible por impagos por concurso.

Requisitos. Métodos de remisión de la factura rectificativa.

Auto del Tribunal Supremo 776/2024, de 24 de enero de 2024, rec. 932/2023

Cuestión con interés casacional: (1) Determinar si la remisión de la factura rectificativa a la que se refiere el artículo 24.1 del Reglamento del IVA como requisito para la válida modificación de la base imponible prevista en el artículo 80 de la Ley del IVA exige, en todo caso, el empleo de un método de remisión que, por sí solo, acredite fehacientemente el envío y el contenido del mismo (p.ej.: burofax); o si, por el contrario, es posible demostrar aquella remisión por otros medios de prueba, estén o no referidos al concreto método de remisión de las facturas utilizado. (2) Determinar, interpretando el artículo 80. Cuatro.B) de la Ley del IVA en relación con el artículo 90 de la Directiva IVA, si el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables es, de acuerdo con el principio de equivalencia y efectividad interpretados por el TJUE, proporcional a lo dispuesto por el artículo 273 de la Directiva IVA.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 80, apartados Tres y Cuatro. B) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- Artículos 90.1 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Principio de íntegra regularización. Comprobación por la Administración tributaria de las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores.

Auto del Tribunal Supremo 1573/2024, de 12 de febrero de 2024, rec. 960/2023

Cuestión con interés casacional: Determinar si el principio de íntegra regularización resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 99.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

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 circulación de capitales

◦ Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Directiva 2011/16/UE del Consejo – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Directiva (UE) 2018/822 del Consejo – Mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos – Erosión de la base imponible y traslado de beneficios – Obligación de comunicar información – Intercambio automático de información – Artículo 49 de la Carta de los Derechos Fundamentales – Principio de legalidad de las penas – Claridad y precisión de la obligación de comunicar información – Artículo 7 de la Carta – Derecho al respeto de la vida privada – Existencia y justificación de las injerencias en la vida privada – Intermediarios – Secreto profesional – Ámbito de la dispensa.

Asunto C-623/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Constitucional de Bélgica.

Fecha de las conclusiones: 29 de febrero de 2024.

Abogado/a General: Sr. Nicholas Emiliou.

Parte demandante: Belgian Association of Tax Lawyers, SR, FK, Ordre des barreaux francophones et germanophone, Orde van Vlaamse Bailies, CQ, Instituut van de Accountants en de Bolestingoculenten, Beroepsinstituut van Erkden Boekhouders en Fiscalisten, VH, ZS, NI, EX.

Parte demandada: Premier ministre/Eerste Minister, con intervención de Conseil des barreaux europeens AISBL, Conseil National des Barreaux de France.

Propuesta del Abogado General:

«En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) que el examen de estas cuestiones prejudiciales no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información».

Impuesto sobre el Valor Añadido

o Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículos 2, 9, 28 y 73 - Prestaciones de servicios a título oneroso - Concepto de sujeto pasivo - Actividad económica - Enfoque tipológico - Asociación sin ánimo de lucro que organiza y ejecuta programas de formación financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) - Prestación de servicios de formación a través de subcontratistas - Inclusión del importe de la ayuda en la base imponible.

Asunto C-87/23

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia.

Fecha de las conclusiones: 7 de marzo de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Biedriba Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija.

Parte demandada: Valsts ienemumu dienests.

Propuesta de la Abogada General:

«Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la petición de decisión prejudicial de la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) del modo siguiente:

«1) El artículo 9, 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, debe interpretarse en el sentido de que exige que, en el marco de una apreciación global, se realice una comparación de la actividad concreta con la actividad de un sujeto pasivo típico del sector profesional de que se trate (en el caso de autos, un proveedor de servicios de formación). Habida cuenta de la naturaleza comparable de la prestación de servicios de formación, no existe duda alguna en este caso de que la Asociación desarrolla una actividad económica independiente.

2) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 no exige que el proveedor preste el servicio de forma personal. También podrá recurrir a un tercero independiente en condición de subcontratista, que prestará el servicio en o bajo su nombre. Si existe un contrato en virtud del cual se compre o venda un servicio en nombre propio, pero por cuenta de un tercero, se aplicará el artículo 28 de la Directiva 2006/112, lo cual modificará el objeto de la prestación del comisionista y, en el caso de una comisión de venta, también la dirección de la prestación.

3) Las subvenciones que pague un fondo a determinados proveedores por la prestación de un servicio concreto quedarán comprendidas en la base imponible, de conformidad con el artículo 73 de la Directiva 2006/112, en concepto de pago por parte de un tercero al proveedor por tal servicio.»

◦ Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – lugar de prestación de servicios – Sociedad principal o establecimiento permanente – Sede de una sociedad nacional de un grupo como establecimiento permanente de una sociedad extranjera en dicho grupo – Irrelevancia de los vínculos societarios – Imputación a una sociedad del establecimiento del socio contractual – Constitución de un establecimiento permanente por medio de un contrato de prestación de servicios – Establecimiento permanente en el territorio nacional como sustituto de una sociedad principal en el extranjero.

Asunto C-533/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Distrito de Arges, Rumanía.

Fecha de las conclusiones: 1 de febrero de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: SC Adient Ltd & Co. KG.

Parte demandada: Agentia Nationala de Administrare Fiscala.

Propuesta de la Abogada General:

«Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunalul Argeş (Tribunal de Distrito de Argeş, Rumanía) del modo siguiente:

«1. Dado que no pueden utilizarse simultáneamente los mismos medios para prestar y recibir los mismos servicios, aun suponiendo que existiera un establecimiento permanente, no se daría en el caso de autos una operación imponible de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2. Una sociedad independiente de un grupo (establecida en otro Estado miembro) no es, sobre la única base de su vínculo societario, el establecimiento permanente, en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva 2006/112, de otra sociedad del grupo. Un contrato complejo sobre la prestación de servicios tampoco podrá dar lugar por sí mismo a que el prestador del servicio realice una operación imponible a favor de un establecimiento permanente del destinatario que quedaría constituido en virtud de ese contrato. A este respecto, el lugar de prestación de estos servicios es tan independiente de la naturaleza de las operaciones de partida (entrega de bienes o prestación de servicios) del destinatario como del lugar de "consumo" de los concretos servicios de procesamiento.

3. Solo existirá un establecimiento permanente en el sentido del artículo 44, segunda frase, de la Directiva 2006/112 cuando este sustituya a la sociedad principal establecida en otro Estado miembro. Por tanto, un contrato celebrado con el prestador de un servicio solo podrá fundamentar la existencia de un establecimiento permanente cuando no solo se refiera a la prestación de servicios en relación con bienes del destinatario. Antes bien, debe tener por objeto la cesión del personal necesario o la cesión de los medios materiales necesarios para que el destinatario pueda realizar prestaciones de servicios o entregas de bienes *in situ* (es decir, en el lugar del establecimiento permanente) similares a las que se realizan desde la sociedad principal.»

◦ Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 170 – Devolución del impuesto a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución – Directiva 2008/9/CE – Artículo 20 – Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución – Archivo del procedimiento por falta de aportación de información adicional dentro del plazo – Artículo 23 – Negativa a tomar en consideración la información aportada por primera vez en la fase de recurso.

Asunto C-746/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal General de la Capital, Hungría.

Fecha de las conclusiones: 14 de diciembre de 2023.

Abogado/a General: Sr. Maciej Szpunar.

Parte demandante: Slovenske Energeticke Strojarnje AS.

Parte demandada: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.

Propuesta de la Abogada General:

«A la vista de todas las consideraciones expuestas, propongo dar la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría):

1) El artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, debe interpretarse en el sentido de que el plazo de un mes fijado en él para aportar la información adicional requerida por la autoridad que conoce de una solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro no puede considerarse un plazo de caducidad.

2) El artículo 170 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 su versión modificada por la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9 y los principios de efectividad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una normativa nacional que excluye la posibilidad de invocar en un procedimiento de recurso administrativo la información o los documentos adicionales que la autoridad tributaria de primer grado había requerido y que el sujeto pasivo solo aportó en la fase de recurso ante la autoridad tributaria de segundo grado.

3) El artículo 23 de la Directiva 2008/9 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional con arreglo a la cual el procedimiento relativo a la solicitud de devolución del IVA presentada por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro se archivará sin que se examine la solicitud de devolución cuando ese sujeto pasivo no haya cumplido la obligación de aportar la información adicional que le haya sido requerida, sobre la base del artículo 20 de esa Directiva, por la autoridad que conoce de su solicitud, siempre que exista en el Derecho nacional una vía recurso efectiva contra la decisión de archivo del procedimiento que permita al sujeto pasivo, en particular, invocar, durante dicho recurso, la información adicional que no aportó dentro del plazo en el marco del procedimiento archivado. En caso contrario, la decisión de archivo deberá considerarse una decisión desestimatoria de la devolución.»

◦ Petición de decisión prejudicial

Asunto C-796/23.

Cuestión planteada:

1. «¿Es compatible con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y en particular con los artículos 9, apartado 1, y 193 de esa Direc-

tiva, una situación en la que, con arreglo a normas especiales nacionales relativas al impuesto sobre el valor añadido para las llamadas sociedades (asociaciones de personas que carecen de personalidad jurídica), está obligado el llamado socio designado al pago del impuesto respecto a toda la sociedad, pese a que fuera otro socio quien intervenía ante el cliente final en relación con la prestación de los servicios?

2. ¿Depende la compatibilidad de esta situación con la Directiva 2006/112/CE del hecho de que dicho otro socio se hubiese extralimitado con respecto a las reglas de actuación en los asuntos de la sociedad, habiendo intervenido ante el cliente en su propio nombre?»

Fecha de presentación: 21 de diciembre de 2023.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa.

Fecha de la resolución de remisión: 29 de noviembre de 2023.

Parte demandante: Ceska sit, sro.

Parte demandada: Odvolaci Financni reditlstvi.

o Petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE

Asunto C-794/23

Cuestión planteada:

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que, con arreglo a dicha disposición, un sujeto pasivo que ha realizado una prestación de servicios y, en su factura, ha mencionado un importe del IVA calculado a un tipo impositivo erróneo, no es deudor de la parte del IVA incorrectamente facturada si la prestación indicada en la factura concreta se realizó a favor de una persona que no es sujeto pasivo, aunque el sujeto pasivo en cuestión haya realizado otras prestaciones similares a favor de otros sujetos pasivos?
- 2) ¿Debe considerarse como «consumidor final que no tiene derecho a deducir el impuesto soportado» en el sentido de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022, P (C-378/21, EU:C:2022:968), únicamente a quien no es sujeto pasivo, o puede entenderse como tal también a un sujeto pasivo que utiliza la prestación concreta solo para fines privados (o para otros fines que no dan lugar al derecho de deducción) y que no tiene derecho, por tanto, a deducir el impuesto soportado?
- 3) ¿Conforme a qué criterios debe valorarse, en caso de facturación simplificada con arreglo al artículo 238 de la Directiva 2006/112/CE, cuáles son las facturas (en su caso, en el marco de una estimación) por las que el

sujeto pasivo no es deudor del importe incorrectamente facturado por no existir riesgo de pérdida de ingresos fiscales?

Fecha de presentación: 21 de diciembre de 2023.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria.

Recurrente en casación: Administración tributaria austríaca.

Cooperación aduanera

◦ Petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE, sobre la interpretación del artículo 251 del Reglamento (UE) n^o 952/2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión

Asunto C-781/23.

Cuestión planteada:

«¿Debe interpretarse el artículo 251 del código aduanero de la Unión en el sentido de que la referencia realizada en el apartado 3 a los apartados 1 y 2 supone que la exigencia de circunstancias excepcionales establecida en el apartado 3 solo es aplicable cuando el plazo ya concedido junto con la prórroga solicitada tenga como consecuencia que el plazo de permanencia total de las mercancías en el régimen de importación temporal supere los 24 meses? ¿O debe interpretarse dicho artículo en el sentido de que la exigencia de circunstancias excepcionales establecida en el apartado 3 es aplicable a todas las solicitudes de prórroga, es decir, aunque el plazo ya concedido junto con la prórroga solicitada no supere el plazo de 24 meses previsto en el apartado 2?»

Fecha de presentación: 18 de diciembre de 2023.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia.

Fecha de la resolución de remisión: 12 de diciembre de 2023.

Parte recurrida: Representante del interés general en la Administración de Aduanas, Suecia.

Parte recurrente: Malmo Motorrenovering AB.

Práctica profesional

El software de ocultación de ventas y el reporting de facturas



EL SOFTWARE DE OCULTACIÓN DE VENTAS Y EL REPORTING DE FACTURAS

Javier Hurtado Puerta

*Inspector de Hacienda del Estado
(España)*

SUMARIO

1. Fundamentos doctrinales y normativos.
2. Contenido del RD 1007/2023, de 5 de diciembre
3. Aspectos comunes y diferenciales de la prohibición de Software de ocultación y la obligatoriedad de la factura electrónica B2B
4. El modelo español de facturación electrónica
5. Las obligaciones de facturación y la UE. El Proyecto ViDA

1. Fundamentos doctrinales y normativos.

La idea de evitar el software de ocultación de ventas ha estado presente en las intenciones de las Administraciones tributarias desde hace casi 10 años. De hecho, la Agencia Tributaria tomó la decisión de proponer la aprobación de una obligación de suministro de la información de las facturas, hoy conocida como Suministro de Información Inmediata, o por sus iniciales, SII, el año 2014. Ese mismo año, fue descartada una propuesta para el control de cajas registradoras que se planteaba para la lucha contra la ocultación de ventas en operaciones dirigidas a consumidores finales. Es difícil de creer, aunque sea cierto, que la inspiración del modelo vasco hoy vigente, conocido como Ticket Bai, fue la propia Hacienda Estatal.

Por lo demás, han sido varios los antecedentes analizados para que los sistemas informáticos se comporten de una forma homogénea y tendente al cumplimiento tributario. La OCDE en un documento de 2014 ya se refiere a los principios de «cumplimiento por diseño» en un artículo titulado *Compliance by Design: achieving improved SME Tax compliance by adopting a system perspective*¹. Entre los enfoques sistemáticos se aborda el uso de programas informáticos normalizados que eviten los costes de reproceso de la información y aseguren la calidad del dato. De este modo se agiliza la gestión, ahorrando recursos, y se garantiza el cumplimiento fiscal. Por otra parte, el uso de soluciones tecnológicas para contrarrestar el Software de Ocultación de Ventas (*Sales Supression Software*) fue ya objeto de atención en un documento de 2017 que, bajo el principio de que en un mundo de tecnologías de la información la Administración Tributaria debe utilizar herramientas tecnológicas para la lucha contra la evasión, pasaba revista a los distintos enfoques internacionales en la materia bajo el título *Herramientas Tecnológicas para erradicar el Fraude Fiscal (Technology Tools to Tackle tax evasion and tax fraud)*².

A partir de los citados fundamentos de Administración tributaria, y tras el obligado paréntesis ocasionado por la Pandemia, el 9 de julio de 2021 fue aprobada la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (en denominación abreviada), en cuyo contenido se introduce en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, un nuevo artículo 29.2.j) que introduce una medida revolucionaria, la obligación para productores, comercializadores y usuarios de sistemas informáticos de que los programas o sistemas que soporten procesos contables, de facturación o de gestión de empresarios garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los mismos, remitiendo por lo demás a Reglamento el desarrollo de las especificaciones de tale sistemas y la obligación de que estos se hallen certificados. Con base en dicha norma y en la habilitación que contiene, el pasado 5 de diciembre tras larga tramitación, fue aprobado el

1 <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>

2 <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>

Real Decreto 1007/2023 por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación. Una Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a la que se refiere la disposición final tercera del real Decreto, detallará técnicamente las especificaciones y demás aspectos recogidos en el Reglamento.³

2. Contenido del RD 1007/2023, de 5 de diciembre

Si bien el RD 1007/2023, contiene un detalle que no puede abarcarse en tan corto espacio, podemos destacar como sus líneas principales las siguientes:

2.1.- El RD no altera el contenido sustantivo de la factura, regulado en RD 1619/2012 de Obligaciones de Facturación, ni la libertad de su formato (sin perjuicio de lo que se establece en el artículo 12 de la Ley Crea y Crece para la facturación B2B).

2.2.- El RD tiene vocación de universalidad que se materializa en los siguientes aspectos.

En el ámbito objetivo se incluyen todas las facturas emitidas. Es decir, tanto facturas entre empresarios (B2B), como al sector público (B2G) o a consumidores finales (B2C), incluyendo en este último caso las simplificadas.

En su ámbito subjetivo, están incluidos todos los autónomos y las sociedades (PYMES), a excepción de aquellos que estén obligados (o que voluntariamente opten) al Suministro de Información Inmediata (SII). Así mismo, se excluyen los empresarios de ciertos regímenes simplificados de IVA (en la medida que no tengan obligación de facturar, y sin perjuicio de que, si optan por hacerlo, deban someterse a las reglas del RD).

En cuanto al ámbito territorial, se incluye todo el territorio español sujeto al régimen común, es decir excluyendo los Territorios Históricos forales de País Vasco (sujetos a Ticket Bai), y Navarra. Se incluyen, pues, también aquellos territorios en los que no rige el IVA como Canarias, Ceuta y Melilla.

2.3.- El RD tiene como objetivo principal regular la forma en que los sistemas informáticos de facturación deben cumplir con las exigencias legales de integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación.

No obstante, la norma persigue otros objetivos adicionales;

- facilitar el cumplimiento de obligaciones fiscales (usando veri*factu),
- digitalizar y normalizar los registros de facturación de PYMES y autónomos

3 https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/2023/Seminario-EEDD-SIF-FE-1123.pdf

- prever una futura factura electrónica B2B, así como los DRR (Digital Reporting Requirements) de operaciones Intracomunitarias, de acuerdo con las previsiones de la Directiva ViDA.

2.4.- Regula el contenido del «Fichero de alta de factura» que contiene un número de menciones tasadas, predefinidas y obligatorias. Resumidamente son:

- a) NIF e identidad del expedidor y destinatario (si no es fra. simplificada).
- b) Indicación de si es factura en nombre de tercero. En tal caso identificación de dicho tercero.
- c) Número y serie de la factura.
- d) Fecha de expedición.
- e) Tipo de factura expedida (completa o simplificada) y, detalle adicional.
- f) Indicación de si la factura es rectificativa de otra anterior, identificando ésta.
- g) Indicación de si es recapitulativa (detallando cuáles son las facturas sustituidas).
- h) Descripción general de las operaciones (se excluyen datos protegidos).
- i) Base imponible, tipo, cuota de IVA y tipo y cuota de recargo de equivalencia.
- j) Importe total factura.
- k) Régimen IVA aplicado en su caso.
- l) Indicación del No sujeción o exención a IVA, y causa.
- m) Número y serie de la factura anterior, así como parte de la huella o «hash» de dicho registro (control por encadenamiento de registros de facturación).
- n) Código de identificación del sistema informático utilizado y su fabricante.
- ñ) Fecha y hora de generación del registro de facturación.

En cualquier caso, la norma posibilita que se programe en múltiples aplicaciones en el mercado.

2.5.- Añade elementos de seguridad:

- el hash encadenado, que permite dejar una huella de auditoría trazable de cualquier alteración operada a posteriori en un registro,
- la firma electrónica del sistema emisor,
- el registro de eventos,

- o, alternativamente a las dos anteriores, el envío inmediato a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

2.6.- Se admiten dos modalidades igualmente válidas para cumplir con la norma.

La modalidad Veri*factu, que supone la transmisión de los ficheros de facturación a la Agencia Tributaria de forma inmediata a su producción. La elección de esta modalidad determina el acceso a ciertos servicios fiscales de asistencia (listing, precursor de libros-registros...)

La modalidad NO veri*factu, que supone que el sistema informático emisor, bajo responsabilidad del usuario, debe conservar en sede local los registros y asegurar su inalterabilidad e integridad a lo largo del tiempo.

El RD pretende que los sistemas veri*factu tengan la más alta implantación, al ser estos los que mejor aseguran los objetivos pretendidos por la norma.

2.7.- Exigir en los sistemas la capacidad de remitir tales registros de forma estándar y automatizada. En la previsión está que el sistema Veri*factu llegue a ser un día el sistema de suministro universal de información de facturas para PYMES y Autónomos. Este cambio, sin embargo, no se producirá inmediatamente ya que exige de modificaciones normativas, pero el desarrollo tecnológico debe estar listo.

2.8.- Una novedad del Real Decreto 1007/2023, tendente a asegurar el control, consiste en atribuir a cualquier cliente (incluyendo de forma especial al consumidor final) la facultad de verificar la calidad e integridad fiscal de la factura que le ha sido entregada, así como la del sistema de facturación del empresario que realice una venta de bienes o servicios. Ello se consigue permitiendo el contraste en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria de cierta información, contenida en un código QR, que deberá aparecer impreso en todas las facturas o facturas simplificadas. La Sede Electrónica devolverá al usuario un mensaje de confirmación en el caso de que sea de la modalidad veri*factu, o bien conservará razón de esa factura para ulteriores contrastes.

2.9.- La certificación se producirá mediante declaración responsable emitida por el fabricante o desarrollador del programa con el siguiente contenido:

- Manifestación expresa de que el sistema informático cumple con lo dispuesto en el art 29.2.j) LGT, con el Reglamento 1007/2023 y con la Orden Ministerial de desarrollo.
- La auto-certificación deberá constar por escrito, estar visible dentro del propio programa informático y ser conservada durante el período de prescripción de los hechos imposables a que se refieran los registros de facturación.

2.10.- Los desarrolladores y fabricantes de sistemas informáticos deben adaptar los productos de software de facturación, para su venta y distribución en plazo máximo de 9 meses a partir de la entrada en vigor de la OM.

Los empresarios deberán tener operativos y adaptados sus sistemas a los requisitos del Reglamento y de su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2025.

2.11.- La OM desarrollará diversos aspectos de detalle técnico, especialmente el concreto diseño de los registros. Para agilizar la implantación de la medida el contenido de la OM ha sido compartido, en sus líneas maestras, por la Agencia Tributaria con el sector de desarrollo de software⁴.

3. Aspectos comunes y diferenciales de la prohibición de Software de ocultación y la obligatoriedad de la factura electrónica B2B

Hay dos conceptos que a menudo se confunden cuando se trata de hablar de la factura electrónica: por un lado, el reporte fiscal o suministro de información de facturas, concepto que se corresponde, por ejemplo, con el Suministro Inmediato de Información (SII); por otro lado, la factura electrónica propiamente entendida, que es la que se emite, transmite y recibe electrónicamente. Este segundo concepto, que no tiene *a priori* ninguna consecuencia fiscal, se enmarca en el contexto de las obligaciones mercantiles o económicas. Los dos proyectos aludidos, se refieren, pues, a dos visiones muy diferentes de la facturación.

Es cierto, no obstante, que ambos proyectos contienen también aspectos que los acercan a los modelos de suministro de información de facturas. El Real Decreto 1007/2023, contempla, como una de las modalidades para dar cumplimiento a la obligación, a la denominada Veri*factu, en la que la inmutabilidad de la factura queda asegurada mediante su envío inmediato a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria para la conservación por esta. Por su parte, el texto sometido a información pública del Reglamento de facturación electrónica contiene una obligación consistente en enviar copia fiel de las facturas al llamado «repositorio de facturas». Es decir, ambos contienen cláusulas que encierran: el RD 1007/2023 un suministro de información de facturas, y el Reglamento de facturación electrónica un suministro de las facturas electrónicas mismas cuando sean B2B.

Veamos a continuación cuáles son las diferencias entre ambos proyectos:

Diferencias	RD Veri*factu.	E-factura B2B.
ORIGEN LEGAL	Art 29.2.j) de LGT, Ley 11/2021 de Prevención de Fraude (Mº HACIENDA).	Art 12 de Ley 28/2022 de Creación y Crecimiento de Empresas (Mº AA ECONÓMICOS).
DESARROLLO REGLAMENTARIO	Aprobado por RD 1007/2023, de 5 de diciembre.	En tramitación prevista aprobación para mayo/junio 2025.

4 https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT_Desarrolladores/EEDD/2023/Seminario-EEDD-SIF-FE-1123.pdf

Diferencias	<i>RD Veri*factu.</i>	<i>E-factura B2B.</i>
ÁMBITO SUBJETIVO	Empresarios / profesionales no obligados al SII.	Todos los empresarios / profesionales.
ÁMBITO OBJETIVO	Todas las facturas: B2B y B2C.	Solo facturas B2B.
ÁMBITO TERRITORIAL	Territorio común (se exceptúan País Vasco y Navarra).	Territorio español sin excepciones.
PROPÓSITO Y OBJETIVOS	Facturación segura. Evitar fraude fiscal. Simplificar obligaciones.	Digitalización y mayor eficiencia empresarial. Conocer y reducir los plazos de pago.
PLAZOS ENTRADA EN VIGOR	1 de Julio de 2025.	Un año (> 8MM €) ó dos años (<8MM €) desde la publicación del Reglamento.

Vistas las distintas perspectivas de la regulación de la materia, pero su evidente confluencia y sinergias, no puede dejar de plantearse la necesidad de una cierta concertación de ambos proyectos. En este sentido debe reforzarse la idea de un único modelo de datos, procesado de distintas formas a partir de una información común. Ninguno de los dos proyectos introduce menciones que no sean actualmente obligatorias en el mundo de la facturación, y por ello serán precisamente las herramientas de digitalización las que deberán permitir, de forma sencilla y eficiente, dar cumplimiento unitariamente a las obligaciones fiscales y mercantiles que se exigen.

4. El modelo español de facturación electrónica

La Ley de Creación y Crecimiento de empresas, Ley 18/2022, de 28 de septiembre, ha irrumpido en el mundo de la facturación desde un plano que podríamos considerar original. Si hasta ese momento la regulación de la factura y sus distintas formas había sido patrimonio, casi exclusivo, de la normativa tributaria, con cierta subordinación a las Directivas de la Unión Europea, en materia de IVA, la ley «Crea y crece» la aborda desde otra perspectiva. Efectivamente, como señala la Exposición de Motivos de la citada ley, son dos los objetivos que se persiguen con la esta Ley: por una parte, *reducir los costes de transacción del tráfico mercantil*, agilizando los trámites, y ahorrando tiempo y dinero a gran escala; por otra parte, *facilitar el acceso a la información e los plazos de pago de las facturas* con la intención confesada de disminuir dichos plazos⁵. Todo lo anterior se entiende sin detrimento de las potestades administrativas de control

⁵ En este sentido está tramitándose un Proyecto de Real Decreto por el que se crea y regula el Observatorio Estatal de Morosidad Privada (adscrito al Ministerio hoy llamado de Industria y Turismo), que deberá estar terminado antes de que se apruebe el Reglamento de Facturación Electrónica.

fiscal que, como es lógico, giran de una forma muy significativa alrededor de la facturación.

No se trata por ello de una normativa esencialmente tributaria, sino mercantil y de impacto económico general. Sin embargo, tampoco cabe ignorar la honda trascendencia que la factura electrónica entre empresarios tiene en el mundo tributario, ni la necesidad que los poderes públicos tienen de facilitar al empresariado una solución eficiente, sencilla y asequible que permita asegurar una implantación universal de la factura B2B a un bajo coste, en especial para los autónomos, la pequeña y la micro empresa, colectivos que suponen más del 97% del censo empresarial español.

El modelo que fue conocido en el trámite de información pública y el que recientemente se ha remitido a la Comisión Europea es, por lo tanto, un modelo mixto en el que la participación privada y pública se conjugan para configurar lo que se denomina en el texto «el modelo español de facturación electrónica». Este modelo se compone de:

- 3.1) Plataformas privadas interconectadas que replican las estructuras de facturación electrónica más avanzadas que actualmente aplican con éxito algunas de las grandes corporaciones en variados sectores económicos, y que, de este modo, podrán tener continuidad en el nuevo modelo.
- 3.2) Una «Solución pública de facturación electrónica», para cuyo desarrollo se ha contado con la Agencia Tributaria, que cumplirá una función triple:
 - Servir como Sistema de facturación básico para aquellos empresarios que no demanden necesidades de facturación específicas.
 - Ser el nodo de interconexión de las plataformas privadas cuando no les sea posible o necesaria la interconexión directa.
 - Ser repositorio central de facturas, sirviendo al propósito de control de los plazos de pago.

De este modo, la visión conjunta de los Ministerios de Economía, Comercio y Empresa y de Hacienda ha hecho posible asignar a la Agencia Tributaria un reto sin precedentes, en la confianza de que la experiencia y capacidad de gestión que esta ha demostrado en el desarrollo de grandes sistemas informáticos, así como la previa existencia de infraestructuras de identificación y conexión muy bien conocidas por el empresariado, pueden servir como base para la construcción de la arquitectura tecnológica del modelo.

5. Las obligaciones de facturación y la UE. El Proyecto ViDA

Fue con la Directiva 2014/55/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, relativa a la facturación electrónica en la contratación pública, cuando la UE se pronuncia por primera vez sobre la facturación electrónica, si bien en un ámbito reducido como es la contratación pública. Como establece el párrafo 37 de los considerandos de la citada Directiva, esta no pretende direc-

tamente la ruptura de la regla de la libertad de forma de facturación, dado que la Directiva 2006/112/CE (del IVA) contiene disposiciones relativas al uso de las facturas electrónicas a efectos del IVA, y en particular, en su artículo 232 garantiza que el emisor no pueda imponer el uso de la factura electrónica al receptor. Por ello la Directiva 2014/55/UE incide exclusivamente en el derecho de los Estados miembros a imponer a los poderes adjudicadores y a las entidades adjudicadoras la obligación de recibir facturas electrónicas en determinadas condiciones.

Hoy la facturación electrónica obligatoria en el ámbito de la contratación pública está absolutamente extendida en la UE, con apenas un par de excepciones y, si bien los formatos admitidos no concuerdan exactamente con los sistemas empleados en distintos países, estos han regularizado sus sistemas ante la UE asegurando la convertibilidad inmediata a la norma europea (EN16931). La norma europea define para esta finalidad una Estructura Básica (CORE), que incluye información estándar obligatoria en todas las facturas (Semántica) y unas sintaxis en UBL o CII, así como una Especificación Básica de Uso de la Factura (CIUS - Core Invoice Using Specification) que es una versión restringida de la norma y utiliza solo alguna de las diferentes opciones proporcionadas por la factura básica. El sistema FACE y en particular Facturae son, en este sentido, cumplidores del estándar UE derivado de la mencionada Directiva.

Después de los referidos antecedentes, el planteamiento del Proyecto de Directiva ViDA (VAT in the Digital Age) es en esta materia revolucionario. Por una parte, va a cambiar la forma de reporte fiscal (o suministro de información) de las Operaciones intracomunitarias⁶, que pasará a realizarse operación a operación y suministrarse a un Sistema Central gestionado por la Comisión Europea, y, por otra parte, introducirá, en caso de ser aprobado en la forma proyectada, una excepción al principio de libertad de facturación, obligando a la facturación electrónica en el concreto mundo de la facturación transnacional intracomunitaria. Por el contrario, aunque se prevé la facturación electrónica doméstica haciendo que la derogación singular del artículo 232 de la Directiva IVA deje de ser necesaria, todo apunta a una falta de acuerdo de los Estados Miembros sobre una rígida sintaxis única en la facturación electrónica doméstica, sin perjuicio de que la convertibilidad se impondrá como regla.

Si todo sigue su curso, es probable la aprobación de la Directiva en este año 2024, estando prevista la entrada en vigor de sus disposiciones para 2028.

6 El sistema es actualmente conocido como VIES o VAT Information Exchange System.

A man in a dark, textured suit stands with his arms crossed. He is positioned in front of a blurred background of bookshelves filled with books. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit and the man's arms.

Novedades editoriales

Romero Plaza, Carlos y Serantes Peña, Francisco.
Responsables y responsabilidad tributaria. CISS. 2024.

En esta monografía, nuestros compañeros Carlos Romero y Francisco Serantes, comentan y analizan las diferentes vertientes de la figura de la responsabilidad en el ámbito tributario (régimen jurídico, clases de responsabilidad, procedimiento, extinción, etc.), centrándose en los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria y dentro de esta última categoría, en la responsabilidad de los administradores de empresas, realizando asimismo un estudio específico de la responsabilidad tributaria del asesor fiscal. En esta tercera edición, prologada por el magistrado del Tribunal Supremo Francisco José Navarro Sanchís, se hace especial referencia a la reciente aprobación de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal por su especial impacto en la Ley General Tributaria. La obra se ha actualizado con la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Sevilla Bernabéu, Benjamin. La elusión fiscal. Aranzadi. 2024.

Es objeto de interés de la presente monografía el análisis de las normas generales antielusión, tema nada baladí en el contexto tributario nacional, europeo e internacional, cuyo fin último es tratar de hacer frente a aquellas prácticas fiscales elusivas que, en búsqueda de una tributación más favorable, acaban soslayando la normativa y atentando contra su finalidad. Por medio de este estudio pretendemos realizar un diagnóstico específico y práctico sobre las normas generales antielusión, teniendo en consideración la jurisprudencia de nuestros tribunales, los pronunciamientos de la Administración tributaria, así como los trabajos de la doctrina. A estos efectos, este trabajo parte del análisis de esta problemática desde la perspectiva nacional, diferenciando las normas generales antielusión existentes en el ordenamiento tributario español y centrándonos en los elementos y consecuencias que derivan de la aplicación de cada una de ellas. Tras ello, serán objeto de estudio los trabajos a nivel de la Unión Europea para luchar contra la elusión fiscal, haciendo especial mención a la norma antiabuso introducida con la Directiva antielusión. Por último, la problemática de la elusión será analizada desde la perspectiva internacional, centrándonos en el abuso de CDI. En este sentido, se ahondará en la cláusula del test del propósito principal como norma general antiabuso presente en numerosos CDI tras su elección como estándar mínimo para combatir el abuso de convenios.

García Novoa, César. Fiscalidad de la producción de películas y series. Aranzadi. Enero 2024.

La industria audiovisual, singularmente la producción de películas y series de televisión, ha ido incrementando su peso porcentual en el PIB español, a la par de que los poderes públicos expresasen su intención de convertir a España en un Hub audiovisual internacional. En el sistema español de fomento a la producción cinematográfica, que comparte las notas del modelo europeo de apoyo al cine, destaca la gran importancia que tienen las ayudas a la producción y distribución de películas, cuyo contrapunto es el sistema de incentivos fiscales contemplado en la Ley del Impuesto de Sociedades. La presente obra de César García Novoa, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, afronta la fiscalidad de la producción del cine y de las series, centrándose en los incentivos a las producciones españolas, a la ejecución de producciones extranjeras en España y a los financiadores. Se valoran cuestiones como el recurso a las Agrupaciones de Interés Económico y el traspaso de deducciones a inversores particulares. Pero no sólo se trata de los beneficios fiscales vinculados al cine, sino de otros aspectos de la fiscalidad de la producción de películas y series, como los gastos deducibles de los productores, las amortizaciones de las obras audiovisuales, la tributación de las subvenciones al cine en el IVA o la calificación de la cesión transfronteriza de derechos sobre películas como cánones, en el contexto de los convenios de doble imposición. Además, se hacen algunas aportaciones de mejora del sistema, basadas, en buena medida, en las opiniones que viene expresando el sector desde hace tiempo.

López Llopis, Estefanía. El régimen español de patent box. Aranzadi. Diciembre 2023.

Esta obra aborda el estudio de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles aplicable en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Más comúnmente conocido como patent box, este incentivo fiscal a la innovación nace en el año 2008 con el fin de beneficiar a aquellas empresas que culminan con éxito sus proyectos innovadores y que, en lugar de explotar directamente los conocimientos técnicos generados, optan por comercializarlos en el mercado. En particular, se realiza un análisis exhaustivo del artículo 23 de la Ley 27/2014 en aras a esclarecer el funcionamiento del citado régimen fiscal y facilitar su aplicación por parte de los contribuyentes. Dicho análisis se realiza desde una perspectiva teórico-práctica, tratando de dar

respuesta a una serie de cuestiones clave; entre ellas: qué tipo de negocios jurídicos y activos quedan cubiertos por el incentivo, qué requisitos deben reunir los agentes involucrados en estos procesos de generación e intercambio de conocimiento, qué criterios han de seguirse para la cuantificación de la reducción y qué particularidades deben ser tenidas en cuenta cuando aquellos procesos se desarrollan en el seno de un grupo de sociedades acogido al régimen especial de consolidación fiscal. El trabajo se nutre de frecuentes remisiones al Informe Final de la Acción 5 BEPS, cuya consideración en este contexto resulta ineludible, así como a la normativa contable y a los principales textos legales en materia de propiedad industrial e intelectual aplicables en territorio español. Igualmente, se recurre con frecuencia a la proposición y resolución de ejemplos al objeto de lograr una mejor y más completa comprensión de la temática abordada.

Sánchez López, M^a Esther. La proyección de la buena Administración sobre el procedimiento de intercambio de información tributaria entre Estados. Tirant lo Blanch. 2024.

La consagración de la buena administración en el art. 41 de la CDFUE ha supuesto la necesidad de entender el procedimiento administrativo desde el prisma de las exigencias que se derivan de su aplicación, en cuanto principio inherente a la actuación de la Administración, así como la atribución al mismo de un contenido jurídico propio exigiendo su vinculación jurídica la intervención del legislador. En este escenario, se ha llevado a cabo en concreto el examen del procedimiento de intercambio de información tributaria en el seno de la Unión Europea bajo la perspectiva de la buena administración, lo que nos ha permitido enfrentarnos al reto de trazar un marco jurídico capaz de integrar al mismo tiempo la dimensión europea y el principio de soberanía de los Estados miembros en el terreno fiscal a través de la senda marcada por la buena administración, que necesariamente exige enfrentarse al desafío de conferir a este principio sustantividad propia. De este modo, y a pesar de que la buena administración se encuentra todavía en construcción, cabe pensar que está llamada a convertirse en herramienta de interpretación y parámetro material de garantía procedimental implicando un auténtico cambio de paradigma en el entendimiento, análisis y control de la actividad pública.

Urbano Sánchez, Lucía. La imposición sobre la desocupación de la vivienda. Sus principales límites constitucionales. Tirant lo Blanch. 2024.

En España, han sido adoptadas en los últimos años numerosas medidas dirigidas a facilitar el acceso a la vivienda mediante la movilización de las viviendas desocupadas. Entre estas medidas se encuentran los impuestos que han ido creando algunas Comunidades Autónomas y que coexisten, en nuestro sistema tributario, con el recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, el cual ha vuelto a ser modificado recientemente por la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda. Precisamente, en esta obra se estudia, de manera integral, la coexistencia de todos estos gravámenes sobre la vivienda vacía previstos en los distintos niveles territoriales de nuestro país, analizando tanto el régimen jurídico de cada uno de ellos, como su combinación en un sistema tributario que ha de ser, al mismo tiempo, justo y ordenado. Asimismo, la presente obra parte de la vinculación existente entre el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE y el derecho a la propiedad privada reconocido en el art. 33.1 CE, examinándose el impacto que producen estos impuestos extrafiscales, por sí mismos y en concurrencia con otras figuras impositivas tradicionales, en el derecho de propiedad del sujeto obligado al pago, con el fin último de definir los límites que impedirían la vulneración de su contenido esencial. Límites que, en última instancia, condicionan el alcance de este tipo concreto de tributo como instrumento para garantizar el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47 CE).

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 3.500 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

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario general

Marina García Hidalgo

Vicesecretario

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado

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 Miranda Hita

*Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres*

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

*Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4º-Mód.6
04018 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

Fernando Fernández Vallinas

*fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1º
24400, Ponferrada*

Baleares

Antoni Serra Serra

*Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ºB
07002 Palma de Mallorca*

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

*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

Adrià Redondo Vives

*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 Víboras 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

Mabel Zapata Cirugeda

*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

Beatriz Pérez Pérez

*Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1º
31007 Pamplona*

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

*Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao*

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

*Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia*

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección «Estudios» o «Práctica profesional». Los destinados a la sección «Estudios» deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección «Práctica Profesional» versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación. Los originales enviados para ser publicados en la sección «Estudios» deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). Será además necesario la traducción del título al inglés.
- Deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábica y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

- Estructura: Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.
- Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección «Practica profesional» se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 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. Fiscalblog. <http://fiscalblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el Manual of the American Psychological Association, 7th edition disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español.

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.

Prevía 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.

