

Nº 145

Revista Técnica Tributaria

2024

ABRIL

JUNIO

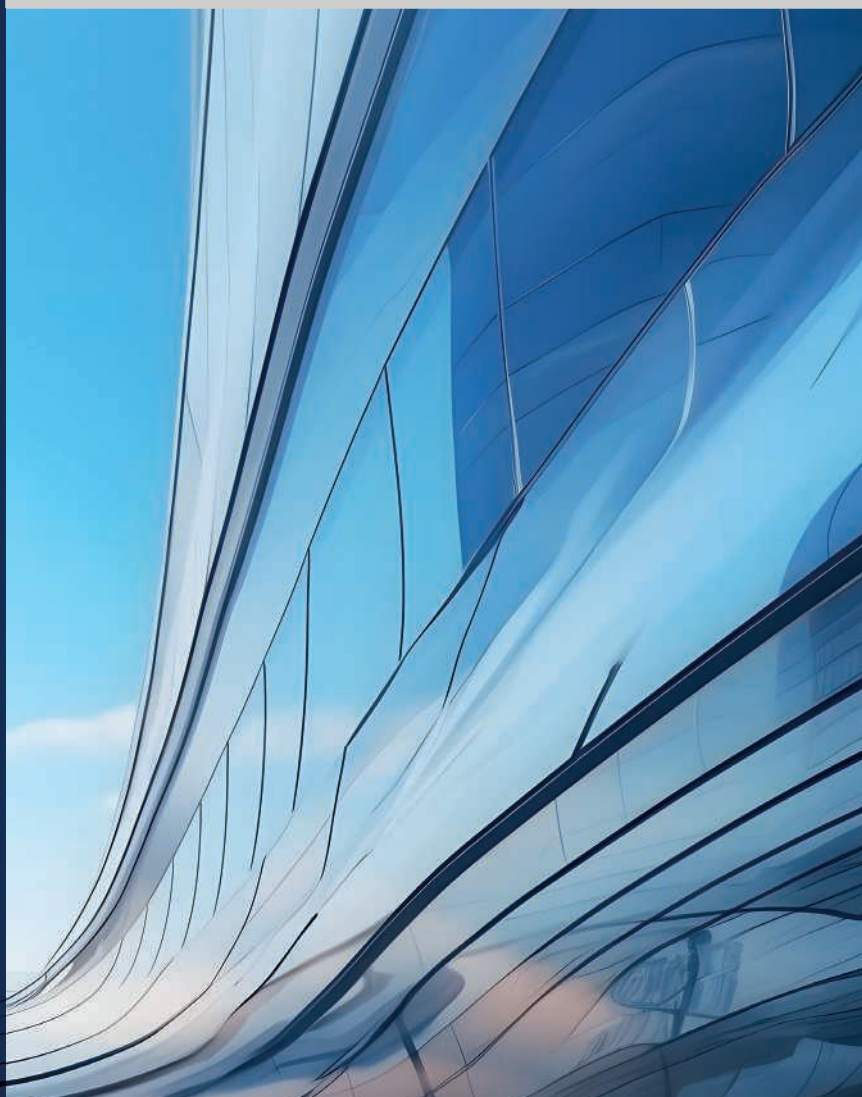
LA CONFLICTIVIDAD DE LOS
PACTOS SUCESORIOS DESDE
LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

EL DERECHO A LA PRIVACIDAD
Y LA DAC6: ¿OTRA VUELTA
DE TUERCA A RAÍZ DE LAS
CONCLUSIONES DEL AG
NICHOLAS EMILIOU?

TASAS LOCALES POR
APROVECHAMIENTO ESPECIAL
DEL DOMINIO PÚBLICO:
INTERROGANTES AÚN NO
RESUELTOS ACERCA DE
LA TASA DE REPARTO DE
COMERCIO ELECTRÓNICO DE
BARCELONA (TASA «AMAZON»)

LA COMPENSACIÓN DE
DEUDAS ACORDADA DE
OFICIO: REFLEXIONES A
PROPÓSITO DE LA RECIENTE
DOCTRINA DEL TRIBUNAL
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO
CENTRAL EN UNIFICACIÓN DE
CRITERIO

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 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
sedcentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

Maquetación e Impresión:

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

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

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



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

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

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: la cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024

José Manuel Almuñí Cid 7

Estudios

La conflictividad de los pactos sucesorios desde la perspectiva tributaria

Antonio J. García Gómez 21

El derecho a la privacidad y la DAC6: ¿otra vuelta de tuerca a raíz de las conclusiones del AG Nicholas Emiliou?

Marina Castro Bosque 69

Tasas locales por aprovechamiento especial del dominio público: Interrogantes aún no resueltos acerca de la tasa de reparto de comercio electrónico de Barcelona (Tasa «Amazon»)

Marta Verdesoto Gómez 115

La compensación de deudas acordada de oficio: reflexiones a propósito de la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio

M^a Carmen Ballesteros Soler 139

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

La tributación del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones: STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022

Ernesto Eseverri Martínez 181

Validez de las pruebas obtenidas en la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido autorizada antes del inicio del procedimiento inspector: STS de 1 de marzo, rec. núm. 323/2023

Eva M. Cordero González 191

Matizaciones sobre las posibilidades de discutir el valor catastral al recibir la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por deudas del IBI, impagadas por el contribuyente: STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm. 9087/2022

José Luis Bosch Cholbi 201

La deducción de los gastos contabilizados en un ejercicio posterior a su devengo cuando este último está prescrito: STS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022

Luis A. Malvárez Pascual 213

El Tribunal Supremo cambia su jurisprudencia sobre el conocido como «doble tiro»: SSTs de 3 y 5 de abril de 2024, recs. núm. 8287/2022 y 96/2023
Joaquín Huelin Martínez de Velasco 223

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, en un supuesto de emisión de facturas falsas o falseadas? Crítica a la decisión jurisprudencial: STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022
Carlos Romero Plaza 235

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Un sujeto pasivo debe responder del pago del IVA incluido en las facturas falsas emitidas por sus empleados en nombre de aquel cuando no haya observado la diligencia debida en el control de dichos empleados: STJUE de 30 de enero de 2024, asunto C-442/22
Alejandro Zubimendi Cavia 245

Los Estados miembros no están obligados a pagar intereses de demora cuando un sujeto pasivo no ejerza plenamente el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado: STJUE de 22 de febrero de 2024, asunto C-674/22
Alejandro Zubimendi Cavia 253

El principio de neutralidad del IVA se opone a las presunciones generales de abuso basadas en umbrales cuantitativos que limitan la deducibilidad del IVA: STJUE de 7 de marzo de 2024, asunto C-341/22
Alejandro Zubimendi Cavia 259

La aplicación del tipo reducido del IVA a los establecimientos hoteleros no puede condicionarse a la tenencia de un certificado de clasificación: STJUE de 8 de febrero de 2024, asunto C-733/22
Alejandro Zubimendi Cavia 265

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 .. 273

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 .. 289

Práctica profesional

A propósito de las autoliquidaciones rectificativas
María Teresa González Martínez . 305

Novedades editoriales 314

Editorial



¿CABE RETROTRAER ACTUACIONES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRAS LA ANULACIÓN POR MOTIVOS FORMALES DE LA LIQUIDACIÓN DE LA QUE TRAE CAUSA LA SANCIÓN IMPUGNADA?: LA CUESTIONABLE LECTURA POR EL TEAC DE LA RELEVANTE STS DE 15 DE ENERO DE 2024

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

ORCID 0000-0001-9230-4682

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2024). ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: la cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024. *Revista Técnica Tributaria* (145), 7-19.

Conforme a una reiterada jurisprudencia, al objeto de delimitar los efectos jurídicos derivados de la vertiente formal del principio *non bis in idem* en el ámbito sancionador tributario, resultará imprescindible distinguir si

la sanción impugnada se anula, total o parcialmente, a raíz de un vicio de fondo o de forma de la sanción, o como consecuencia de la estimación de un recurso frente a la liquidación,

pues las consecuencias jurídicas podrían llegar a resultar distintas¹.

En aquellos supuestos en los que el órgano revisor económico-administrativo o judicial estime íntegramente el recurso interpuesto por el obligado tributario anulando por completo el acuerdo sancionador, en virtud de un vicio sustantivo que afecta directamente al mismo, la existencia de *res iudicata* y el principio *ne bis in idem* impedirá que la Administración inicie un nuevo procedimiento sancionador tributario o retrotraiga actuaciones, frente al mismo sujeto, en relación con idénticos hechos y objeto.

De producirse una estimación parcial del recurso presentado frente al acuerdo sancionador, de cara a dilucidar si cabe imponer una nueva sanción al obligado tributario, corresponde distinguir si se trata de defectos de carácter sustantivo o formal. En relación con los primeros, la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2020², relativa a una sanción impuesta por el Consejo de la Comisión de Mercados y de la Competencia, dispuso que, en la medida en que suponga ajustar la sanción inicial a los dictados del pronunciamiento judi-

cial, cabrá que se dicte una nueva resolución administrativa en la que se recalcule el importe de la multa, conforme a los criterios fijados en la propia sentencia, en el marco del procedimiento de ejecución.

Ya en la esfera tributaria, dicho criterio ha sido refrendado por la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2021³, advirtiéndose que la especial naturaleza del procedimiento de ejecución impedirá a la Administración ampliar actuaciones o aspectos administrativos que no estaban en discusión, debiendo limitarse a realizar el ajuste que proceda en el acuerdo sancionador en función de los dictados del órgano económico-administrativo o del tribunal que ha anulado el acto impugnado⁴.

Por lo tanto, en el supuesto de que, con posterioridad al pronunciamiento parcialmente estimatorio, la Administración tributaria no se limitase a practicar dicho ajuste, llevando a cabo actuaciones que impliquen una nueva propuesta de sanción y traslado al interesado, que vayan más allá de lo establecido en el pronunciamiento del órgano revisor o judicial, se estaría incurriendo en un *bis in idem*

1 Cfr. Cordero González, E.M., «Reiteración de sanciones tributarias, procedimiento sancionador y principio *ne bis in idem* procesal. Análisis de la STS de 16 de diciembre de 2014, rec. núm. 3611/2013», *Revista de Contabilidad y Tributación*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 388, 2015, pp. 145 y ss., Sesma Sánchez, B., *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, Aranzadi - Thomson Reuters, Cizur Menor, 2017, pp. 526 a 537; Alonso Murillo, F., *La ejecución de sentencias contencioso-administrativas firmes en materia tributaria: aspectos conflictivos*, Aranzadi - Thomson Reuters, Cizur Menor, 2020, pp. 111 a 116 y Almudí Cid, J.M., *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 111 a 131.

2 Rec. núm. 7479/2018.

3 Rec. núm. 6210/2019.

4 En relación con esta cuestión, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 ya había manifestado que «(l)a retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás». Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas exclusivamente imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión». En este sentido, la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de septiembre de 2022 (rec. núm. 5625/2020), declara lo siguiente: «(e)n el caso litigioso, por tanto,

proscrito por la Constitución en la medida en que concurra la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Así pues, cuando la sanción se anula por falta de tipicidad, vulneración de la presunción de inocencia, una deficiente aplicación del principio *in dubio pro reo*, o cualquier otro motivo que impida ajustar el importe de la sanción inicial a raíz de los dictados del órgano revisor o jurisdiccional, no cabrá reiterar las actuaciones en el ámbito sancionador tributario y, por ende, la imposición de una sanción alternativa a la anulada.

Por otra parte, si el vicio que incide en la sanción recurrida resultase de carácter estrictamente formal, por haberse omitido alguna de las garan-

tías del procedimiento (v. gr.: prueba o motivación), no cabe descartar, también en este supuesto, que la vertiente procedimental del principio *ne bis in idem* proscriba la imposición de una nueva sanción⁵. A nuestro juicio, la posibilidad de reiterar el procedimiento por razones formales inherentes a la sanción debe estar vedada en el ámbito sancionador tributario, pues los principios de *bis in idem*, buena administración y seguridad jurídica deben prevalecer sobre el nuevo ejercicio de la potestad administrativa para sancionar, en el marco de una adecuada ponderación de bienes y derechos constitucionales⁶.

¿Acaso tendría sentido que se impida la reiteración de actuaciones

estamos ante un procedimiento de inspección y resoluciones sancionadoras derivadas de la liquidación aprobada en el acto finalizador del procedimiento de inspección. Pero la resolución económico-administrativa es igualmente anulatoria por motivos de fondo, y no comporta retroacción de actuaciones en el sentido técnico jurídico del término, por más que la resolución del TEAR de las Islas Baleares exprese que procede la retroacción, que, como se aprecia por el alcance y contenido del acto de ejecución no es tal, pues se ha limitado a anular la liquidación y dictar nueva liquidación ajustada al criterio expresado por el TEAR, sin ninguna otra actuación, que tampoco reclama la parte recurrente. Y lo mismo ocurre con las resoluciones sancionadoras, que se limitan a ajustar su importe a la nueva base de cálculo derivada de la nueva liquidación. Por tanto, se trata de una estimación por motivos de fondo, que no comporta retroacción de actuaciones, por lo que el plazo en que han de ser notificados los actos resultantes de la ejecución es de un mes desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano de la Administración Tributaria obligada a su ejecución». En este mismo sentido, vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022 (rec. núm. 2054/2020), en la que se fija como doctrina que «(e)l plazo para ejecutar una resolución de un tribunal económico-administrativo que anula una sanción por razones de fondo es de un mes, sin que el exceso de dicho plazo contemple efectos anulatorios, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin perjuicio de la no exigencia de intereses de demora».

5 Cfr. Sesma Sánchez, B., *La nulidad de las liquidaciones tributarias*, op. cit., pp. 526 y 527. La autora trae a colación, en este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2009 (rec. núm. 152/2006).

6 La sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, de 16 de enero, señala al respecto que «(e)n el Estado constitucional de Derecho ningún poder público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en el que la libertad es uno de sus valores superiores (art. 1.1 CE) y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores –administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica (por todas STC 147/1986, de 25 de noviembre, FJ 3)».

cuando concurre un déficit de motivación de la sancion que da lugar a su anulación, según ha declarado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución 18 de febrero de 2016⁷, y se admita, sin embargo, dicha posibilidad cuando se ha desvirtuado u omitido un trámite esencial del procedimiento sancionador como, por ejemplo, la posibilidad de proponer prueba o el trámite de audiencia?

En nuestra opinión, el principio de buena administración, debe regir con especial vigor en la observancia del procedimiento sancionador tributario pues constituye el cauce irrenunciable de protección tanto del derecho de defensa como de las restantes garantías constitucionales con rango de derecho fundamental que amparan al presunto infractor. De donde se deriva que dicho *iter* procedimental debe ser escrupulosamente observado por la Administración Tributaria en las actuaciones encaminadas a imponer la sancion, sin que quepa una subsanación posterior al hilo de una eventual retroacción de actuaciones.

Parafraseando a Cano Campos, «(si) la importancia de que la Administración respete los derechos fundamentales en el procedimiento sancionador es tal que no se puede subsanar *post factum* en el contencioso-administrativo, de modo que si el vicio de forma produce indefensión (lo cual tiene lugar cuando la resolución, de

haberse respetado el derecho fundamental, podría haber sido otra) se anula la sancion impuesta, no parece razonable ordenar o permitir que la Administración reanude luego el expediente desde el momento en el que se cometió el vicio o inicie uno nuevo desde el principio para imponer otra vez la sancion anulada, ahora sin mácula formal alguna»⁸.

Asimismo, desde la perspectiva del principio de economía procesal, los fatales efectos que, para el ejercicio temporáneo de la potestad sancionadora, pueden derivarse del incumplimiento de las garantías formales inherentes al procedimiento sancionador tributario en términos de prescripción tributaria⁹, deben conducir, a nuestro juicio, a evitar que se someta al presunto infractor a una reiteración de actuaciones que, habida cuenta de la duración media de los procedimientos revisores, en la mayor parte de los casos estaría avocada a la declaración de prescripción de la segunda sancion que pretendiera imponerse por la Administración tributaria.

A favor de esta interpretación, en el ámbito de la defensa de la competencia, el Tribunal Supremo ha declarado que las infracciones formales generadoras de indefensión no podrán restarse a través de la retroacción de actuaciones, pues esto haría recaer sobre el recurrente una carga gravosa e injustificada, la de tener que repetir

7 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, R.G. 7036/2015.

8 Cano Campos, T., «La imposibilidad de retrotraer actuaciones cuando se vulneran los derechos fundamentales en el procedimiento administrativo sancionador (A propósito de las sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2009 y del Tribunal Superior de Valencia de 17 de junio de 2010)», en la obra colectiva *Administración y Justicia. Un análisis jurisprudencial. Liber Amicorum Tomás-Ramón Fernández* (Coords.: E. García de Enterría y R. Alonso García), Civitas - Thomson Reuters, Madrid, 2012, p. 845.

9 Repárese en que la omisión de una parte relevante de las garantías nsitas en el procedimiento sancionador podrían afectar de lleno los derechos fundamentales del obligado tributario, determinando la nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador y, por ende, la pérdida de los efectos interruptivos de la prescripción de las actuaciones administrativas en sede de dicho procedimiento.

toda la vía de recurso, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 24 de la Constitución¹⁰.

Por otro lado, hemos de tener presente que la sanción impuesta al obligado tributario también podría llegar a ser anulada como consecuencia de vicios, materiales o formales, que afecten a la liquidación de la que trae causa. Por lo que se refiere a los primeros, es obligado referirse a la sentencia de 16 de diciembre de 2014¹¹, en la que el Tribunal Supremo realizó una relevante matización de su doctrina inicial, según la cual, una vez estimado parcialmente el recurso frente a la liquidación de la que trae causa la sanción por razones materiales, la imposición de una nueva sanción por parte de la Administración tributaria, concurriendo sujeto, hecho y fundamento, implicaría una vulnera-

ción de la interdicción de *bis in idem* propia del ámbito sancionador¹².

En virtud de la precisión introducida por la sentencia de referencia, si el Tribunal económico-administrativo o el órgano jurisdiccional competente se hubiesen pronunciado con plenitud respecto a la adecuación a derecho de la sanción, según ha reiterado el propio Tribunal Supremo en sus sentencias de 21 de septiembre de 2020¹³, 5 de mayo de 2021¹⁴, 27 de septiembre de 2022¹⁵ y 25 de octubre de 2023¹⁶, la Administración podrá dictar una nueva sanción, en los términos fijados por el órgano revisor o judicial, en el marco del procedimiento de ejecución propio de la vía económico-administrativa o judicial¹⁷. En otras palabras, «(...) la nueva liquidación se dictará en ejecución, con sujeción a lo resuelto por el órgano económico-administrativo, y conllevará que la sanción, también en ejecución, una vez que ha sido confir-

10 Según declara la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5635/2017), «(e)n su recurso de casación la Abogacía del Estado propugna, como pretensión de carácter subsidiario, que acordemos la retroacción del procedimiento sancionador para que por la CNMC se otorgue el trámite de alegaciones previsto en el artículo 51.4 de la Ley de Defensa de la Competencia. Tal pretensión no debe ser acogida pues, una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante. Por lo demás, la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su derecho a una tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución) ».

11 Rec. núm. 3611/2013.

12 Entre otras, cfr. las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010 (rec. núm. 997/06); de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/09), 11 de julio de 2011 (rec. núm. 283/09), 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013), 26 de marzo de 2015 (recurso núm. 1500/2013) y 27 de enero 2016 (rec. núm. 3735/2014).

13 Rec. núm. 5684/2017.

14 Rec. núm. 470/2020.

15 Rec. núm. 5625/2020.

16 Rec. núm. 1712/2022.

17 Vid., en esta misma línea, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 28 de abril de 2017 (rec. núm. 75/2016), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 26 de abril de 2019 (rec. núm. 886/2019) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de noviembre de 2019 (rec. núm. 363/2018). Sin perjuicio de lo que se señala en el FJ segundo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de septiembre de 2018 (rec. núm. 953/2014), consideramos que no es posible invocar esta jurisprudencia en el supuesto analizado, toda vez que según señala el propio fallo «(e)n cuanto a la sanción, se limitaba a dictar fallo estimatorio, al derivar esta de un acto que se anulaba».

mada y que se ha comprobado que no se produce ninguna modificación de los elementos del tipo infractor, se adapte cuantitativamente a esa nueva liquidación en ejecución de lo resuelto por dicho órgano revisor»¹⁸.

A estos efectos, no puede obviarse, según puso de manifiesto el magistrado Agualló Avilés en el voto particular formulado al hilo de la referida sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014, que la reiteración de la sanción a raíz de la previa anulación de la liquidación de la que esta trae causa puede llegar a requerir una retroacción de actuaciones que

sería impropia del procedimiento de ejecución, circunstancia que haría entrar en juego nuevamente la interdicción del *bis in idem*¹⁹. Sin embargo, el Tribunal Supremo descartó dicha posibilidad en este pronunciamiento, partiendo de la premisa de que la nueva sanción que pudiera imponerse en sustitución de la anterior se habría dictado en el marco del procedimiento de ejecución propio de la vía económico-administrativa o judicial, abriendo la puerta a que la Administración imponga una nueva sanción sujeta al plazo de prescripción y a la prohibición de *reformatio in peius*²⁰.

18 STS de 25 de octubre de 2023 (rec. núm. 1712/2022). Como expresamente señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de enero de 2024, el caso que da lugar a su fallo de 25 de octubre de 2023 «(...) mostraba un mero reajuste del cálculo de la sanción, una vez que el propio órgano económico-administrativo apreciara la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la infracción, de manera que la nueva sanción que se dicta en ejecución no comporta alteración de dichos elementos».

19 En el voto particular de referencia se manifiesta que «(...) una nimia diferencia de la cuota tributaria resultante de la nueva liquidación respecto de la anulada, puede determinar un cambio en la calificación de la infracción (en la medida en que ésta depende, entre otras cosas, de la «base de la sanción») y, desde luego, de su cuantía, alteraciones con las que el interesado puede no coincidir y que, como he dicho, tiene derecho (legal y constitucional) a combatir ante el órgano de la Inspección tributaria que impone la sanción, y no ante el propio TEAC mediante el cauce del incidente de ejecución contra la sanción previsto en el art. 68 RD 520/2005 . Y, en segundo lugar, que en el nuevo procedimiento sancionador pueden ocurrir las mismas vicisitudes que en cualquier otro, sean éstas de carácter material o procedimental (por ejemplo, inicio fuera del plazo establecido en el art. 209.2 LGT , defectuosa motivación de la sanción o caducidad), que podrían llegar a impedir definitivamente que, respecto de la misma persona y los mismos hechos, la Administración tributaria pudiera ejercer el ius puniendi . En suma, no me cabe duda de que mantener que en el caso enjuiciado no es preciso abrir un nuevo procedimiento sancionador implica tanto como admitir que el Inspector Jefe puede imponer a Fernández de Troconiz, S.A. una nueva sanción sin más, sin trámite alguno, esto es, «de plano», y esto es algo que ni está previsto en ninguna norma legal o reglamentaria (ni siquiera para los casos de «mera adaptación» de la sanción anulada a la deuda tributaria resultante de la nueva liquidación), ni, en cualquier caso, permite nuestra Constitución [por todas, Sentencias de este Tribunal de 21 de octubre de 2010 (rec. cas. unif. doc. núm. 34/2006), FD Segundo ; y de 9 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 5481/2008), FD Quinto]. En relación con la necesidad de otorgar trámite de audiencia con carácter previo a que se dicte la nueva sanción y la inserción de las garantías penales en el procedimiento de ejecución, cfr. Juan Lozano, A.M., «A vuelta con las cuestiones pendientes respecto a la reiteración de sanciones anuladas: ¿Es necesario otorgar trámite de audiencia?», *Elde-recho.com*, Lefebvre, 2021 (consultado en línea).

20 En la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013) se manifiesta que «(...) parece razonable mantener que en estas peculiares circunstancias la Administración tributaria, del mismo modo que puede dictar la nueva liquidación ajustada a Derecho «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente» mientras su potestad no haya prescrito [por todas, Sentencia de esta Sección de 26 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 5827/209), FJ Cuarto], puede asimismo dictar la nueva». Este criterio se reitera en las sentencias del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 5684/2017) y 5 de mayo de 2021 (rec. núm. 470/2020).

En este sentido cabe citar, si bien extramuros del ámbito tributario, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019²¹, en la que se declara que «(c)abe señalar que el trámite de audiencia únicamente sería necesario en el caso de que para el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia fuese necesario abordar cuestiones no debatidas en el proceso o requiriese la realización de operaciones sobre las que hubiese algún margen de apreciación, no determinado en la sentencia, pues solo en ese caso la omisión del trámite de audiencia podría causar indefensión a la parte de interesada. Pero de nada ello hay constancia en el caso que estamos examinando pues la recurrente no ha justificado que para fijar la nueva cuantía de la multa de Comisión Nacional de Mercados y la Competencia haya abordado cuestiones ajenas a lo debatido en el proceso o realizado operaciones o cálculos sobre los que exista un margen de apreciación no delimitado en sentencia y, sobre los cuales, por tanto, la parte interesada

debería haber podido manifestar su parecer».

Ahora bien, como ha precisado el Tribunal Supremo, de nuevo en la esfera del Derecho de la competencia, en la medida en que las apreciaciones de la sentencia o del pronunciamiento económico-administrativo determinen una alteración en la calificación de la infracción, la imposición de una nueva sanción, sin otorgar un nuevo trámite de audiencia al recurrente, generaría indefensión, dando lugar a la nulidad radical del acto con el que culmina procedimiento de ejecución²².

Según se ha señalado previamente, tal indefensión no es susceptible de subsanarse a través de la retroacción de actuaciones en el procedimiento sancionador, pues esto haría recaer sobre el recurrente una carga gravosa e injustificada, la de tener que repetir toda la vía de recurso, con la consiguiente quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva que garantiza el artículo 24 de la Constitución.

21 Rec. núm. 5246/2018. Un ejemplo de las circunstancias excepcionales en las que el Tribunal Supremo considera que debe otorgar trámite de alegaciones, dando lugar a un recurso autónomo, se refleja en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2011 (rec. núm 3261/2010) en la que se expresa lo siguiente: « (...) si las nuevas resoluciones administrativas han de referirse por fuerza a extremos no controvertidos en el proceso de instancia y, según en este caso sucede, aplicar retroactivamente leyes posteriores a los hechos litigiosos y a los propios actos originarios, normas de las que depende la apreciación de factores nuevos y la fijación de nuevas magnitudes económicas y de otro tipo, puede admitirse que el cauce procesal más adecuado no sea precisamente el incidente, de perfiles restringidos, que prevé el artículo 109 de la Ley Jurisdiccional . En estos supuestos excepcionales, repetimos, puede admitirse como más conveniente, y no contrario al principio de efectividad de la tutela judicial, la interposición de un recurso autónomo en el que, tras la aportación del expediente administrativo incoado a fin de dictar las nuevas decisiones y con plenitud de medios de prueba sobre las circunstancias no concurrentes en el litigio anterior, queden resueltos todos los problemas planteados».

22 La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5635/2017) declara que «(p)artiendo de que no consta en las actuaciones que la Comisión abriese un trámite de audiencia destinado a que las empresas implicadas formularan alegaciones sobre la posibilidad de apartarse de la calificación jurídica efectuada en la propuesta de resolución, lo que conlleva la infracción del trámite previsto en el art. 51.4 de la LDC, ha de afirmarse que esta infracción generó a la empresa Inversiones Grupo Saiz, S.L. y Maderas José Saiz, S.L., indefensión material pues, a diferencia de otras empresas implicadas en estos hechos, se produjo un cambio en la calificación jurídica de su conducta y dicha empresa no formuló alegación alguna sobre este extremo, lo que le privó de la posibilidad de debatir sobre la incidencia que este cambio podría tener en su responsabilidad por estos hechos y en la sanción que pudiera corresponderle, sin que sea posible descartar en este caso y de forma evidente que ese cambio carezca de trascendencia alguna».

Como se declara por el Tribunal Supremo en la previamente citada sentencia de 3 de diciembre de 2018, «(e)n su recurso de casación la Abogacía del Estado propugna, como pretensión de carácter subsidiario, que acordemos la retroacción del procedimiento sancionador para que por la CNMC se otorgue el trámite de alegaciones previsto en el artículo 51.4 de la Ley de Defensa de la Competencia. Tal pretensión no debe ser acogida pues, una vez constatado que en el procedimiento administrativo se incurrió en una irregularidad generadora de indefensión, lo procedente es anular la resolución administrativa que impuso la sanción, sin que proceda acordar la retroacción del procedimiento a efectos de una pretendida subsanación del defecto invalidante. Por lo demás, la retroacción que se pretende daría lugar a que se dictase una nueva resolución administrativa que, en su caso, habría de ser objeto de impugnación en vía contencioso-administrativa, lo que haría recaer sobre la empresa una carga gravosa e injustificada, la de tener que reproducir todo el proceso impugnatorio, con la consiguiente vulneración de su

derecho a una tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución)».

En las restantes situaciones, en las que la sanción se anula en virtud de un vicio sustantivo o material propio de la liquidación, sin que concurra un pronunciamiento completo del Tribunal o del órgano económico-administrativo respecto a la concurrencia de la anti-juricidad y la culpabilidad, la estimación parcial del recurso requeriría iniciar nuevamente el procedimiento sancionador, dando lugar a un inaceptable *bis in idem*²³.

Por consiguiente, si bien la Administración tributaria estará facultada para dictar una segunda liquidación tras la anulación de la inicial (doctrina del doble tiro), el Tribunal Supremo ha vetado la imposición de una nueva sanción tras la anulación de la misma por vicios materiales propios de la primera liquidación (salvo que se hubiese producido un pronunciamiento expreso respecto a la adecuación a derecho de la sanción)²⁴.

Se ajusta a esta doctrina la resolución del Tribunal Económico-

23 La sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1014/2013) se ha inclinado por considerar que, anulada una liquidación tributaria por defectos materiales o sustantivos, aunque no quepa retrotraer las actuaciones, la Administración puede dictar una nueva liquidación siempre que su potestad de liquidar no haya prescrito y que, con el nuevo acto, no se incurra en «*reformatio in peius*». No obstante, se indica, asimismo, que cuando el acto tributario sea sancionador, no cabe la posibilidad de, una vez anulada la sanción, imponer una nueva. Chocaría con el principio «*ne bis in idem*». En relación con la cuestionable posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de comprobación o inspección tras la anulación de la liquidación por razones sustantivas, vid. las recientes STS de 5 de abril de 2024, dictadas respectivamente en los recursos núm. 8287/2022 y 96/2023, planteamiento que obviamente no cabe extrapolar al ámbito sancionador tributario.

24 En un sentido distinto, vid. el auto 172/2022, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 4 de abril de 2022, «(s)i esta Sala no se pronunció en la Sentencia aludida sobre el fondo del citado acuerdo sancionador fue porque no procedía hacerlo, ya que dicho acuerdo fue anulado, automáticamente, al tener que ser anulada la liquidación que le servía de soporte objetivo y subjetivo, motivo por el que no procedía entrar en el examen de dicho acuerdo sancionador y de los motivos de fondo esgrimidos contra el mismo. (...) Sin embargo, en el propio acuerdo de ejecución se dicta por la AEAT un nuevo

Administrativo Central de 7 de mayo de 2015²⁵, en la que se declara que «(...) la estimación parcial de la reclamación frente a la liquidación conllevaba únicamente el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase el acuerdo de liquidación a las determinaciones establecidas en la parte dispositiva o fallo de la reclamación, no suponiendo retroacción alguna de actuaciones inspectoras, por lo que, y en cuanto a la sanción, consecuentemente, en aplicación del principio de conservación de actuaciones, el Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía debió entrar a conocer sobre la concurrencia o no del elemento subjetivo de la infracción tributaria.

De forma que, no habiendo actuado así el Tribunal Regional, limitándose a estimar totalmente la reclamación relativa a la sanción y a anular la misma, debe por ello anularse la resolución del Tribunal Regional en cuanto a la previsión en él contenida de la posibilidad de iniciación de un nuevo expediente sancionador, al haber precluido la posibilidad de iniciación de nuevo expediente sancionador».

Por último, como hemos manifestado en otro lugar, a la luz de la jurisprudencia previamente expuesta, no parece razonable llegar a una conclusión distinta cuando el vicio que afecta a la liquidación tenga carácter formal (v. gr.: déficit de motivación, omisión del trámite de audiencia), provocando la anulación tanto de aquella como de la sanción derivada de la misma²⁶. En este sentido, la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2014, en la que se abordaba un supuesto en el que la liquidación había sido anulada a raíz de un déficit de apoderamiento (vicio de forma), también alude a que no cabe la reiteración del procedimiento sancionador tras la imposición de una sanción, si bien no resultaba del todo concluyente, pues el Tribunal no terminó pronunciándose sobre el *bis in idem*²⁷. Sin embargo, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como diversos Tribunales Superiores de Justicia han venido sosteniendo que si el vicio que afecta a la liquidación de la que trae causa la sanción tienen carácter for-

acuerdo sancionador, sin que se haya dictado previamente esa nueva liquidación, a que se hace referencia en el acuerdo, y sin que se hayan seguido los correspondiente trámites del procedimiento sancionador, regulado en los artículos 209 a 212 LGT, por lo que la nueva sanción carece de todo el sustrato objetivo y subjetivo de un procedimiento de aplicación de los tributos, que haya desembocado en la correspondiente liquidación, y se dicta con total ausencia de los trámites y procedimiento establecido. Lo correcto hubiese sido que, una vez dictada la nueva liquidación, si se consideraba procedente por la AEAT, si iniciase un nuevo procedimiento sancionador, a efectos de poder dictar un nuevo acuerdo sancionador, apoyado en las nuevas bases resultantes de la nueva liquidación. La consecuencia de todo ello debe ser la declaración de nulidad de pleno derecho de acuerdo de ejecución de 17 de febrero de 2022, en relación al acuerdo sancionador que en él se contiene, tal como se solicita por la parte actora».

25 Rec. núm. 6834/2012.

26 En este sentido, Almudí Cid, J.M., «La vertiente procedimental de principio 'ne bis in idem' y otros límites al ejercicio de la potestad sancionadora en material tributaria», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 196, 2022, pp. 68 y ss.

27 Rec. núm. 164/2013.

mal cabrá imponer una nueva sanción sin incurrir en *bis in idem*²⁸.

Ahora bien, la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de enero de 2021²⁹, asumiendo la línea jurisprudencial del Tribunal Supremo relativa a los vicios sustantivos que inciden en la liquidación de la que trae causa la sanción, ha equiparado la relevancia de los vicios materiales y formales desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*. En el supuesto objeto de controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central había anulado la sanción a raíz de la deficiente motivación de la liquidación de la que esta deriva, sin pronunciarse respecto a la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo en la infracción presuntamente cometida por el reclamante, dando lugar a que la Audiencia Nacional haya considerado que, habida cuenta que no concurre un pronuncia-

miento sobre el fondo en relación con las sanciones impuestas, no cabrá reproducir el camino para volver a castigar³⁰.

En este sentido, la relevante sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024³¹, dictada en un supuesto en el que la sanción había sido anulada como consecuencia de un vicio formal que afectaba a la liquidación de la que traía origen (no tomar en consideración las alegaciones del obligado tributario en el procedimiento inspector), sin pronunciarse dicho órgano sobre los eventuales vicios susceptibles de afectar a la sanción anulada, zanja esta controvertida cuestión, declarando la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador y, por ende, de imponer una nueva sanción al obligado tributario, en virtud de los mismos hechos y fundamentos, en aplicación del *non*

28 Vid. Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, R.G. 700/2015; Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Castilla y León (sede Valladolid) de 16 de diciembre de 2015, rec. núm. 231/2014, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 2 de julio de 2019, rec. núm. 231/2014.

29 Rec. núm. 369/2019.

30 Señala la Audiencia Nacional es este pronunciamiento que «(d)e este modo, la retroacción –no simple recálculo o cuantificación de la sanción– acordada por el TEAC tropieza, en cuanto a la posibilidad de imponer nueva sanción, con la doctrina que recogen las precitadas sentencias desde el momento en que dicha retroacción exige sin duda «reproducir el camino para volver a castigar», en palabras del Tribunal Supremo. Y ello, insistimos, por haberse dejado sin efecto la liquidación y faltar entonces el presupuesto al que se condiciona la posible exigencia de responsabilidad al obligado tributario de acuerdo con el tipo aplicado. Por último, ha de decirse que el criterio que acogemos no se ve afectado por los argumentos que expone el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de septiembre de 2020, recurso de casación núm. 5684/2017, pues el supuesto que allí se aborda es sustancialmente distinto del que decidimos ahora al tratarse de la anulación de una sanción por el TEAR de la Comunidad Valenciana que, como refleja la propia sentencia, «... considero que se había acreditado la existencia de culpabilidad como consecuencia de los propios hechos puestos de manifiesto en la regularización, pero que no procedía el incremento de la sanción por utilización de medios fraudulentos, y como no se hace alusión a ningún otro criterio para la calificación de la sanción, la misma debía ser considerada como una infracción leve», lo que le llevó a «... estimar las reclamaciones, anulando las resoluciones recurridas». En este caso, el Tribunal Supremo no advierte la vulneración del principio *non bis in idem* por considerar que, en tal situación, no hay «... retroacción de actuaciones –recordemos que, en nuestro asunto, la retroacción de actuaciones fue acordada de manera expresa por el TEAC–, en sentido técnico ni, por ello, resulta menester tramitar de nuevo (en todo o en parte) el procedimiento sancionador»; y se pronuncia a continuación sobre el plazo de ejecución del nuevo acuerdo señalando que «... anulada una sanción tributaria, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada en el plazo de un mes de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo».

31 Rec. núm. 2847/2022.

bis in idem procedimental, cuando el vicio de la liquidación tiene naturaleza formal y el órgano revisor o judicial no se han pronunciado respecto a la adecuación a Derecho de la sanción³².

A nuestro juicio, la prohibición de reiterar el procedimiento sancionador debe operar tanto cuando se inicia el procedimiento sancionador por segunda vez, según acontece en el supuesto que da lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, como en el caso de que se ordenase una retroacción de actuaciones en sede sancionadora a raíz de un vicio formal que afecta a la liquidación que da origen a la sanción.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente en un sentido distinto, en su resolución de 20 de marzo de 2024³³, citando expresamente el referido pronunciamiento del Tribunal Supremo, en supuesto en el que se había omitido el preceptivo trámite de audiencia y alegaciones tras rectificarse la propuesta de liquidación en el acuerdo de liquidación³⁴. En estas circunstancias, el órgano revisor resuelve que la Administración está plenamente facultada para retrotraer actuaciones

tanto en el marco del procedimiento de comprobación e inspección como en la esfera del procedimiento sancionador, obviando la vertiente procedimental del *ne bis in idem*.

En la citada resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central señala que «(e)l procedimiento sancionador, que ha finalizado con la imposición de la sanción, había incorporado formalmente datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación, conforme establece el artículo 210 de la LGT. (...), en este supuesto, la anulación de la liquidación practicada con retroacción de actuaciones por haberse producido indefensión provoca, a su vez, que se vea afectada la instrucción del procedimiento sancionador, no sólo respecto al presunto infractor y a su derecho de defensa, sino también en cuanto al instructor, así como a este órgano económico-administrativo al revisar el acuerdo sancionador.

Por ello, debe anularse la sanción con retroacción de actuaciones al momento de incorporarse formalmente al procedimiento sancionador los citados datos, pruebas y circunstancias procedentes del procedimiento de liquidación. Esto no implica que deba iniciarse un nuevo procedi-

32 Este planteamiento ha sido asumido por la reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo de 2024, R.G. 5430/2021, en la que se cita expresamente la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, en un supuesto en el que la liquidación y la sanción tributaria habían sido anuladas en virtud de un defecto de motivación de la primera, iniciando la Administración tributaria un nuevo procedimiento sancionador. En la misma se señala lo siguiente: «Este TEAC en su previa resolución estimó en parte con retroacción respecto a la liquidación y, como consecuencia, estimó en cuanto a la sanción, anulando la misma pero sin entrar a examinar ningún aspecto de fondo, aclarando que no se oponía al principio *ne bis in idem* que pudiera iniciarse por la AEAT un nuevo procedimiento sancionador y dictarse una nueva sanción, conforme a doctrina reiterada de este TEAC. (...)En el presente caso, la AEAT ha iniciado un nuevo procedimiento sancionador, consecuencia de lo establecido por la previa resolución económico-administrativa, por lo que, de acuerdo con lo señalado por la STS, hay que concluir que se ha vulnerado el principio *ne bis in idem*, lo que lleva a estimar y anular la sanción».

33 R.G. 2162/2022.

34 Cfr. el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2027, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

miento sancionador (que impide la dimensión procedimental del principio *non bis in idem* como ha sido interpretada por la citada STS), sino solo retrotraerlo al momento en que deben incorporarse los datos, pruebas y circunstancias que, en su caso, puedan resultar en el procedimiento de liquidación, que ha sido objeto de retroacción, una vez plasmados los mismos en el curso del citado procedimiento de liquidación».

A nuestro juicio, en un escenario en el que la sanción se anula a raíz de un vicio formal de la liquidación, puede resultar improcedente acordar de oficio la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento sancionador si la parte recurrente, que ha invocado la nulidad de la sanción, no ha solicitado expresamente dicha retroacción en sede sancionadora, pues esto podría propiciar una clara incongruencia omisiva de la resolución económico-administrativa o de la sentencia mediante la que se anula la sanción impugnada, máxime cuando perfectamente podrían concurrir otros vicios de carácter sustantivo que afectan de lleno a la sanción, o relativos al procedimiento sancionador, que permitirían al obligado tributario, conforme a lo previamente señalado, invocar el *ne bis in idem* en su vertiente procesal.

De admitirse el planteamiento del TEAC, podría darse la paradoja de que, lejos de actuar la retroacción como una garantía en beneficio del obligado tributario que se ha visto afectado por una situación de indefensión, aquella podría tornarse perjudicial para el contribuyente en sede del procedimiento sancionador,

habida cuenta de que la Administración podría sentirse de tentada de ampliar la argumentación inicial e incluso de apuntalar el acervo probatorio en el marco de la mencionada retroacción una vez que conoce la argumentación del obligado tributario en sede revisora, si bien sujetándose al límite de la prohibición de *reformatio in peius*.

A estos efectos, es preciso recordar que el Tribunal Supremo tiene declarado que «(l)a retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar «marcha atrás». Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión»³⁵.

Por otra parte, habida cuenta de que el vicio procedimental consistente en la omisión del trámite de audiencia que determina la nulidad de la liquidación y la sanción aflora exclusivamente en el procedimiento de comprobación e investigación, no concurre un vicio formal en el procedimiento sancionador, que debe tramitarse autónomamente del procedimiento de comprobación e investigación, salvo renuncia del obligado

35 STS de 22 de julio de 2021, rec. núm. 499/2020.

tributario³⁶. De este modo, a nuestro juicio, en virtud de lo establecido en el artículo 66.4 del Reglamento de revisión en vía administrativa³⁷, la vigente bifurcación procedimental para liquidar y sancionar impedirá retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador, toda vez que, *stricto sensu*, en el seno del procedimiento sancionador no es posible identificar un vicio de forma que permita ordenar la retroacción.

Por consiguiente, ante la referida imposibilidad de retrotraer actuaciones en sede sancionadora, en virtud de un vicio formal de la liquidación, si la Administración pretende imponer una nueva sanción, la única opción para reiterar la actuación sancionadora sería iniciar un nuevo procedimiento sancionador, circunstancia que, según hemos señalado previamente, contravendría frontalmente la prohibición de *bis in idem* procedimental.

En virtud de todo lo anterior, consideramos que, en los supuestos en los que concurre un vicio formal que afecta a la liquidación, el órgano revisor o judicial deberá proceder a anular la sanción sin acordar la retroacción de actuaciones, toda vez que dicha práctica resulta improcedente en el procedimiento sancionador cuando el vicio formal se ha manifestado exclusivamente en el procedimiento de comprobación e investigación. Asimismo, a raíz de la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, tampoco cabrá iniciar, en este tesitura, un nuevo procedimiento sancionador, habida cuenta de que, según se ha señalado previamente, implicaría una quiebra frontal del tantas veces citado principio de *ne bis in idem*, en los términos en que este ha sido configurado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

36 Vid. artículo 208 de la Ley General Tributaria.

37 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Estudios

AUTORES

Antonio J. García Gómez

Marina Castro Bosque

Marta Verdesoto Gómez

M^ª Carmen Ballesteros Soler



LA CONFLICTIVIDAD DE LOS PACTOS SUCESORIOS DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA

Antonio J. García Gómez
Miembro de la AEDAF
Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza¹
(España)
<https://orcid.org/0000-0001-6314-0543>

Title

The problems posed by succession agreements from the tax law perspective

Resumen

Los pactos sucesorios son un instrumento para ordenar la sucesión admitido por los diferentes Derechos civiles forales y especiales que conviven en España. Sin embargo, su encaje en la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones e incluso en el impuesto sobre la renta de las personas físicas no ha resultado nada sencillo, sobre todo en lo relativo a aquellos pactos que suponen una transmisión de bienes realizada en vida de los contratantes. Este estudio analiza la evolución de su régimen tributario y se centra en los principales problemas detectados desde la perspectiva tributaria, prestando especial atención a los diferentes pronunciamientos judiciales y, sobre todo, a la doctrina administrativa estatal y de las distintas CCAA.

Palabras clave

Pactos sucesorios, impuesto sobre sucesiones y donaciones, beneficios fiscales, impuesto sobre la renta de las personas físicas, competencias normativas de las CCAA.

¹ Miembro del grupo de investigación de la Universidad de Zaragoza «De Iure» (S 26-23 R), reconocido como *grupo de referencia* por el Gobierno de Aragón. El presente estudio se enmarca dentro de las actividades propias del grupo y se envió a publicación en febrero de 2024.

Abstract

Succession agreements as an instrument for arranging the future inheritance are accepted by the different «foral» and special civil laws that coexist in Spain. However, how to fit them into the norms ruling Gift and Inheritance Tax and Personal Income Tax has not always been easy, particularly in the case of those agreements that involve a transfer of assets during the lifetime of the contracting parties. This study analyses the evolution of their regulation from a tax law perspective and the main difficulties that have arisen, paying special attention to the existing jurisprudence and, above all, to the State's and Autonomous Communities' administrative doctrine.

Keywords

Succession agreements, gift and Inheritance tax, personal Income tax, competences over taxes: State vs, autonomous Communities, tax benefits.

Fecha de recepción: 26-02-2024/Fecha de aceptación: 12-03-2024

Cómo citar: García Gómez, J.A., (2024). La conflictividad de los pactos sucesorios desde la perspectiva tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (145), 21-67.

SUMARIO

1. Introducción
2. Aspectos esenciales de los pactos sucesorios en el Derecho civil que interesan a los efectos fiscales
3. Tributación de los pactos sucesorios que demoran los efectos transmisivos a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes
 - 3.1. Panorama general
 - 3.2. El problema de la eventual sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados (documentos notariales)
4. Tributación de los pactos que anticipan la transmisión de los bienes a la muerte del instituyente (pactos de presente)
 - 4.1. Aspectos generales. De su consideración inicial como actos asimilados a las donaciones a su calificación actual como adquisiciones *mortis causa*
 - 4.2. La evolución del tratamiento de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el instituyente en el IRPF
 - 4.3. La aplicación a los pactos sucesorios con efectos de presente de las reducciones y bonificaciones reguladas en la LISD y en las correspondientes leyes autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*. En particular, las relativas a la transmisión de empresas familiares
 - 4.4. La inclusión expresa de los pactos sucesorios en el ámbito de aplicación del artículo 30 LISD (acumulación de donaciones)
5. A modo de conclusión
6. Bibliografía

1. Introducción

La proliferación de normas autonómicas en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas en el marco del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) ha disparado las diferentes opciones de planificación fiscal de los contribuyentes. En efecto, a la hora de planificar la futura sucesión, se tomarán en consideración las normas estatales y autonómicas vigentes, atendiendo esencialmente al elenco de beneficios fiscales que unas y otras han regulado en relación con las transmisiones de bienes a título gratuito, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, particularmente, entre el círculo de parientes más próximos.

Una de las cuestiones habituales que se suelen plantear en el seno de las familias viene referida a la posibilidad de reducir el coste fiscal realizando una determinada donación en favor del cónyuge o de los descendientes, sea en dinero o quizás materializada en otro tipo de bienes y con carácter finalista, o, si, por el contrario, es preferible hacer testamento y esperar a la atribución de bienes y derechos que tiene lugar, *mortis causa*, una vez producido el fallecimiento. Y en esa ecuación deberá atenderse al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), en primer término, pero también a los beneficios fiscales regulados en la normativa estatal y autonómica en el ámbito del impuesto sobre sucesiones y donaciones, tanto en relación a la CCAA donde resida el causante o el donante, como, en su caso, a la CCAA donde residan los adquirentes o donde se localicen los bienes inmuebles, por si pudiera beneficiarse de la aplicación de algún incentivo.²

Y en este marco, ya complejo de por sí, hay que añadir una nueva variable que multiplica las opciones de planificación fiscal: si el contribuyente ostenta la vecindad civil de unas determinadas CCAA, tendrá la posibilidad de ordenar la sucesión a través de los denominados pactos sucesorios. En concreto, así lo admiten las normas de Derecho civil de Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco, diferenciándose del resto de las regiones españolas que no cuentan con un Derecho civil propio y, por lo tanto, aplican directamente el Código civil en materia sucesoria, donde, como tendremos ocasión de explicar, no se admite esta fórmula.

Aunque existen diferentes modalidades, en general, mediante el pacto sucesorio tiene lugar la designación de heredero o legatario a través de un contrato en el que se produce la aceptación por parte de aquél, de manera que esa ordenación sucesoria no puede ser revocada después unilateralmente por el instituyente. Por otra parte, la transmisión de los bienes al instituido puede demo-

2 Recuérdese que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común, los puntos de conexión que atribuyen el rendimiento y la competencia a la respectiva Comunidad Autónoma en el ISD son los siguientes: la residencia del causante, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, la residencia del donatario, si se trata de donación de bienes muebles, y el lugar donde radiquen los inmuebles, para donaciones de esta clase de bienes.

rarse hasta el fallecimiento del instituyente o puede realizarse en vida de éste, funcionando, en este sentido, como una alternativa a la donación.

En consecuencia, donaciones, testamento y pactos sucesorios conviven en un mismo ordenamiento como instrumentos jurídicos que pueden emplearse para ordenar la futura sucesión.

La elección de una u otra fórmula o la combinación entre ellas depende de varios factores, muchos de los cuales pertenecen al ámbito jurídico privado, toda vez que su contenido y efectos presenta notables diferencias. Sin embargo, una de las cuestiones esenciales para afrontar la planificación, sin duda tiene que ver con el coste fiscal de las distintas opciones. Un coste que, como se ha adelantado, no es uniforme en todo el territorio nacional, pues en gran medida depende de las normas civiles y tributarias emanadas por las CCAA en el ejercicio de sus competencias e, incluso, diría, de la interpretación que los centros directivos de aquellas y del Estado realicen respecto de la normativa que resulte de aplicación.

La realidad es que durante la última década se había experimentado un auge en la suscripción de este tipo de pactos, particularmente en algunas CCAA como Galicia, Cataluña o Baleares, centrándose sobre todo en aquellos que suponen una transmisión de los bienes en vida del instituyente (pactos de presente), precisamente, por la aplicación de una normativa tributaria que les resultaba ventajosa con respecto de otras alternativas.

Para ponernos en situación y a modo de resumen muy general, siendo un contrato celebrado en vida del instituyente y del instituido, tanto desde el punto de vista civil como fiscal, tiene naturaleza *mortis causa*, aún en los casos en que la transmisión de los bienes tuviera lugar antes del fallecimiento del instituyente, salvo algunas excepciones puntuales que tendremos ocasión de comentar. En este sentido, se han venido aplicando las normas del impuesto sobre sucesiones y donaciones previstas para las adquisiciones *mortis causa*, que suelen contener importantes beneficios fiscales, con una salvedad añadida y particularmente destacable, que no les resultaba de aplicación el régimen de acumulación de donaciones previsto en el artículo 30 de la Ley 27/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Por otra parte, incluso cuando se transmitieran los bienes al heredero antes de la muerte del instituyente, con la celebración del pacto, por ejemplo, la eventual plusvalía que pudiera tener el transmitente no se somete a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), pues, desde la intervención del Tribunal Supremo en 2016, se entiende aplicable la exención establecida en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) para las transmisiones *mortis causa* (plusvalía del muerto). Finalmente, téngase en cuenta además que, en este último caso, el de la transmisión en vida, no solo se excluye el gravamen de la eventual plusvalía producida en el patrimonio del transmitente, sino que el valor de entrada de los bienes en el patrimonio del adquirente se actualiza conforme el valor (real o de mercado) que tuvieran aquellos en el momento de la celebración del pacto, lo que resulta doblemente beneficioso a los efectos de una transmisión posterior a un tercero.

Pero como la felicidad suele resultar efímera, tanto el legislador como las propias administraciones tributarias han pretendido poner coto, al menos en parte, a toda aquella situación ventajosa.

En primer lugar, a través de algunas reformas llevadas a cabo mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. El cambio normativo supone, por un lado, la aplicación del mecanismo de la acumulación de donaciones en el ISD también a las transmisiones realizadas mediante pactos sucesorios y, por otro, en el caso de pactos de presente, la subrogación en el patrimonio del adquirente del valor original o histórico de adquisición de los bienes transmitidos, cuando se cumplan determinadas condiciones. Una reforma contestada desde varios frentes y, sobre todo, desde algunos territorios con Derecho civil propio, hasta el punto de llegar a presentar un recurso de inconstitucionalidad³, finalmente, desestimado a través de la STC 62/2023, de 24 de mayo.

En segundo lugar y en esa misma línea, se ha empezado a actuar también desde la propia Dirección General de Tributos (DGT) y desde algunas administraciones tributarias regionales para excluir o limitar la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las adquisiciones *mortis causa* en los pactos sucesorios con efectos de presente, todo ello en la medida en que no se ha producido el fallecimiento del causante instituyente.

A la vista de todo ello y a pesar de que la casuística de los pactos sucesorios es evidentemente muy amplia, como manifestación del principio de autonomía de la voluntad, pretendemos ocuparnos en este estudio de los temas más conflictivos que se han venido suscitando en torno a los efectos fiscales de este tipo de pactos o contratos sucesorios, abarcando los supuestos más habituales y siendo conscientes de que no podemos atender todas las variantes o particularidades que pudieran derivarse de la regulación de esta figura en cada uno de los Derechos civiles forales o especiales. En cualquier caso, los efectos fiscales habrán de atender al supuesto concreto y a la naturaleza de lo pactado, teniendo siempre presente el principio de calificación que rige en el ámbito tributario.⁴

3 Recurso de inconstitucionalidad núm. 2545-2022 interpuesto por la Xunta de Galicia contra el apartado tercero del artículo 3 y el apartado cuarto de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021, de 9 de julio. Como afirma GARCÍA NOVOA, fue una beneficiosa tributación la que hizo que estos pactos sucesorios alcanzaran una gran difusión en los últimos tiempos, incentivada en Galicia por una Administración autonómica que experimentó la conversión de considerarlos un indicio de fraude para pasar a publicitarlos como si de un producto con denominación de origen se tratase («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021).

4 A tenor de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado...».

2. Aspectos esenciales de los pactos sucesorios en el Derecho civil que interesan a los efectos fiscales

Siguiendo al profesor LACRUZ BERDEJO, se llama contrato o pacto sucesorio a aquella ordenación *mortis causa* en la que la voluntad del ordenante queda vinculada a otra voluntad, no pudiendo revocarse dicha ordenación, por lo tanto, por el causante de modo unilateral.⁵

La irrevocabilidad, que deriva de su carácter convencional, aún limitada y con sus excepciones, se convierte así en una característica esencial del pacto sucesorio que lo distingue de la ordenación *mortis causa* realizada a través del testamento. En todo caso, la designación de heredero o legatario a través de un contrato no le priva de su naturaleza como disposición por causa de muerte. En este sentido, como ha señalado la doctrina civilista, nos encontramos ante un negocio jurídico *sui generis*, no propiamente obligacional, cuyo efecto principal es puramente *mortis causa* y consiste en dejar disciplinada, de una determinada manera, vinculante para las partes, una sucesión.⁶

Nuestro Código civil, fiel a su tradición romana, no admite con carácter general la sucesión contractual o paccionada (arts. 658 y 1271 Cc) más allá de entender, como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, que esa prohibición no alcanza a determinados pactos o estipulaciones no propiamente sucesorios, aunque guarden relación con una futura sucesión.⁷ Se trata, entre otras excepciones, de las promesas de mejorar o de la donación de bienes futuros para caso de muerte.⁸ Al margen de ello, como reconoce el propio artículo 1271 Cc, siempre serán válidos los pactos cuyo objeto no sea otro que practicar *inter vivos* la división del caudal relicto.

En cambio, no ocurre lo mismo en los Derechos civiles forales o especiales, donde el campo de acción de los contratos o pactos sucesorios ha sido mucho mayor. Seguramente, influenciados por una tradición germánica, por el derecho consuetudinario o por el principio de autonomía de la voluntad, el hecho es que en muchos casos cuentan con un importante arraigo en sus respectivas legislaciones. El Derecho civil aragonés, el catalán, el balear, el vasco, el navarro o el gallego así los recogen con diferente alcance y contenido. Normalmente, se

5 LACRUZ BERDEJO, J., *Elementos de Derecho Civil V. Derecho de Sucesiones*, ed. Bosch, Barcelona, 1988, p. 403.

6 DÍEZ PIZAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil IV. Derecho de familia y Derecho de Sucesiones*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 1998, p. 513. En todo caso, como señala BAYOD LÓPEZ, el pacto sucesorio no es un testamento irrevocable, sino una disposición por causa de muerte que produce un vínculo obligatorio actual entre instituyente y la contraparte, sea el instituido o un tercero, de manera que se priva al instituyente de su capacidad de disposición *mortis causa*, pues cualquier acto que contradiga la institución será inválido («La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, VVAA, ed. El Justicia de Aragón, 2020, p. 669).

7 Vid. DÍEZ PIZAZO, L. y GULLÓN, A., cit. p. 515.

8 A mayor abundamiento, LACRUZ BERDEJO, J., cit., p. 407.

exige que se documenten en escritura pública,⁹ aunque no necesariamente a través de los capítulos matrimoniales.

Con relación al contenido, el pacto sucesorio podrá contener las estipulaciones o disposiciones propias de un testamento, si bien las que sean por causa de muerte serán irrevocables (designación de herederos o legatarios, cargas, facultades de disposición de los bienes), mientras que las consideradas como de última voluntad podrán revocarse unilateralmente por el instituyente (nombraamiento de tutores, fiduciario, ejecutores testamentarios..).¹⁰

Por lo que concierne a las clases o tipología de pactos, no es sencillo extrapolar unas categorías generales, dadas las distintas modalidades que aparecen reguladas en los distintos Derechos civiles forales o especiales. LACRUZ distingue entre pactos adquisitivos y pactos abdicativos, siendo los primeros aquellos en los que el causante instituyente ordena su propia sucesión (herederos, legados..) y los segundos aquellos en los que el disponente es un presunto heredero o legatario que renuncia a su expectativa futura.¹¹ Por su parte, DÍEZ PICAZO y GULLÓN profundizan algo más en dicha clasificación, llamando a los primeros pactos de suceder y a los segundos pactos de no suceder. Los pactos de suceder son los más típicos y los que presentan más variedades: pacto de mutua sucesión (los contratantes se instituyen recíprocamente herederos), pacto de institución de heredero (sin reciprocidad) o pacto en el que se designa heredero o legatario a un tercero distinto de los contratantes. Por otro lado, cabe incluir en el pacto toda o parte de la herencia o bienes concretos (legados).¹²

Y, sin duda, una de las cuestiones más relevantes tiene que ver con los efectos propios del pacto, es decir, los relativos a la adquisición de los bienes. Lo más habitual es que se demoren hasta la muerte del instituyente, pero no tiene por qué ser así, y algunos de ellos presentan efectos inmediatos, en vida de los otorgantes. En cuanto a los pactos de no suceder, la renuncia a la herencia puede ser total o parcial, pura o condicionada y a título oneroso o gratuito. Asimismo, cabe renunciar al llamamiento hereditario.

Al hilo de lo anterior, y dada la variedad de figuras y de términos que se emplean en los diferentes ordenamientos para referirse a ellos, nos queremos detener en aquella clasificación que presenta más interés desde el punto de vista del Derecho tributario.

En ese sentido, los pactos de *succedendo* (suceder) se subdividen a su vez en dos: aquellos en que los efectos transmisivos *mortis causa* propios de la herencia o del legado tienen lugar en el momento de la suscripción del acuerdo (se anticipa a la sucesión) o, en todo caso, antes de la muerte del instituyente o de la persona cuya sucesión es objeto del negocio, son los llamados *pactos de presente*; y aquellos otros, más tradicionales, en los que la transmisión se produce

9 A modo de ejemplo, artículo 100 de la Ley 5/2015 de Derecho civil del País Vasco, artículo 377 del Decreto legislativo 1/2011, del Código de Derecho Foral de Aragón, artículo 211 de la Ley 2/2006, del Derecho civil de Galicia, o artículo 5 de Ley 8/2022, de Sucesión Voluntaria Paccionada o Contractual de las Islas Baleares.

10 BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, cit. p. 673.

11 LACRUZ BERDEJO, J., cit., p. 403.

12 DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN, A., cit., p. 514.

con la muerte del instituyente. Entre estos últimos, cabe realizar una recíproca institución de herederos por ambos otorgantes que son a su vez instituyentes e instituidos, o bien realizar la institución sucesoria únicamente en favor de unos de los otorgantes, o incluso cabe realizarse en favor de un tercero en vida de los contratantes (este tercero solo dispone de una expectativa, como cualquier otro heredero, de manera que su nombramiento puede ser revocado por los contratantes).

En cuanto a los pactos de no *succedendo* (de no suceder), el disponente es aquí el propio heredero o legatario que a través del pacto renuncia a su expectativa o efectiva designación, liberando al causante del vínculo que le impedía disponer de otra manera. Puede referirse a todos los derechos sucesorios o a parte de ellos, sujetarse a condición, o ser a título oneroso o gratuito.¹³

Está claro, por lo tanto, que estos pactos o contratos sucesorios son títulos sucesorios como el testamento o la sucesión legal, es decir, fórmulas para ordenar la sucesión de una persona. Por lo que se refiere a la delación hereditaria, dependerá del tipo de pacto, y así lo establece la normativa civil que resulta aplicable en cada caso. En general, excepto en los pactos en favor de tercero, la delación tiene lugar cuando el instituido acepta la adquisición hereditaria. Ello significa que, tanto en el caso del pacto con efectos de presente como en los pactos que postergan la transmisión a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes (si son de institución recíproca), la delación se ha producido antes y no con el fallecimiento del instituyente.

Aunque, seguramente, hoy los objetivos que pretenden cumplirse con esta figura son diferentes a los de hace algunas décadas o incluso en siglos anteriores,¹⁴ podemos convenir en algunas situaciones en las que, a título ejemplificativo, resultaría propicio acudir a este tipo de fórmulas. Así, en casos de separación matrimonial o divorcio, para proteger a los hijos comunes de situaciones futuras en las que alguno de los cónyuges pueda formar otra familia y tener descendencia, para proteger situaciones de especial vulnerabilidad, como en los casos de discapacidad o dependencia, favoreciendo a la persona que se encarga de tutelarles o cuidarles. En el caso de los pactos de renuncia, para favorecer por ejemplo al cónyuge viudo, renunciando los legitimarios a todo o parte de la herencia. Por otra parte, una de las características esenciales del pacto sucesorio en favor del contratante, ya sea con efectos inmediatos (de presente) o con efectos a la muerte del instituyente, es que no se da la situación de herencia yacente, pues la aceptación está implícita en el pacto, lo que favorece su utilización, por ejemplo, en el caso de transmisión de empresas familiares.

13 Véase a este respecto el artículo 399 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón (C DFA). Lo que no se admite por los Derechos civiles que regulan este tipo de figuras son los pactos que pudieran celebrarse sobre la sucesión de un tercero no interviniente en el otorgamiento del pacto. A mayor abundamiento, BAYOD LÓPEZ, C., cit. 670.

14 La sucesión paccionada suele gozar de una amplia tradición en cada uno de los que Derechos forales o especiales que se remota siglos atrás. Su origen es consuetudinario y está especialmente vinculada a la familia, particularmente, a la protección de la casa o del patrimonio familiar y a los capítulos matrimoniales.

En definitiva y a modo de conclusión, existen muchas variedades de pactos sucesorios que pueden ser utilizados para diferentes finalidades. Esencialmente, a través de esta fórmula se permite a los particulares establecer una sucesión casi a medida, teniendo en consideración los beneficios que comporta para el instituido heredero saber que lo será con seguridad y, para el instituyente, seguir siendo titular hasta su muerte, si así lo desea, del patrimonio objeto de la herencia.¹⁵ Si se prefiere, sirve igualmente para anticipar la transmisión de los bienes a los causahabientes, manteniendo su naturaleza *mortis causa*, pero sin tener que esperar al fallecimiento del instituyente.

3. **Tributación de los pactos sucesorios que demoran los efectos transmisivos a la muerte del instituyente o del primero de los otorgantes**

3.1. **Panorama general**

Son los más típicos y se recogen en los distintos ordenamientos forales y especiales bajo diferente denominación: pacto para después de los días en Aragón, pacto de mejora en Galicia, heredamientos y pacto de atribución en Cataluña, pacto de institución en Ibiza y Formentera, donación universal de bienes en Mallorca y Menorca, pactos de designación sucesoria con transmisión *post mortem* en el País Vasco etc. Esencialmente, a través de esta clase de pactos, el instituyente distribuye todo o parte de su herencia a favor de uno o varios de los contratantes que la aceptan, o de un tercero, postergando los efectos de la transmisión al momento en que tenga lugar la muerte del causante instituyente (o del primero de los otorgantes, si son de institución recíproca).

En general, puede decirse que este tipo de pactos no presentan demasiados problemas desde el punto de vista de su incardinación en la normativa del ISD, que le resulta aplicable como si se tratase de cualquier otra adquisición *mortis causa*.

Según lo dispuesto en el artículo 3.1 LISD, constituye el hecho imponible «*la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*». Parece lógico pensar que el legislador tributario hace una delimitación del elemento objetivo del hecho imponible con base en el Derecho común, sin atender a las figuras propias de los Derechos civiles especiales y de ahí que no se refiera expresamente a la sucesión paccionada.¹⁶

Por su parte, el art. 11 del Real Decreto 1629/1.991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), considera como títulos sucesorios, además de la herencia y del legado, entre otros, las donaciones *mortis causa*, las percepciones de los albaceas, las perci-

15 BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» cit., p. 667.

16 POZUELO ANTONI, F., «Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, ALBALADEJO Y DÍAZ ALABART dir., Tomo XXXIV, volumen 1º, Edersa, Madrid, 2002, p. 610.

bidatadas de determinadas entidades o empresas por familiares del fallecido, y los *contratos y pactos sucesorios*. Es decir, ante el silencio de la Ley, es la normativa reglamentaria la que se ocupa de incluir a los pactos sucesorios entre el elenco de los «otros títulos sucesorios», concretando el mandato legal.¹⁷

Pero si es en la jurisdicción del hecho imponible donde se realiza esa mención, para incardinar estas figuras entre las adquisiciones *mortis causa* por oposición a las que tienen lugar *inter vivos*, no ocurre lo mismo en otros ámbitos decisivos para la liquidación del tributo, pues más allá de una alusión a los pactos sucesorios en materia del devengo o la más reciente relativa a la acumulación de donaciones, como veremos después, no existen más referencias. Ello significa que en la determinación de la cuota tributaria y por ende, del resto de los elementos determinantes de la liquidación, se deberán aplicar los criterios previstos en la LISD para las adquisiciones *mortis causa*, por lo que los causahabientes podrán beneficiarse de las reducciones de la base imponible y bonificaciones en la cuota establecidas para esta modalidad del hecho imponible, tanto estatales como las propias reguladas por la CCAA respectiva.

Por su parte y como decíamos, en materia de devengo, la LISD hace alusión expresa a los pactos sucesorios. Específicamente, a raíz de la modificación del art. 24.1 operada a través de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, se añade una regla específica precisamente *para las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios*, estableciendo que, en estos casos «*el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo*».

No obstante lo anterior, para el resto de los pactos sucesorios, singularmente para los que demoran lo efectos transmisivos a la muerte del instituyente no hay regla especial, por lo que el devengo del impuesto se sitúa en la fecha del fallecimiento del instituyente (causante), o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil (art. 24.1 LSD), como ocurre para el resto de las adquisiciones *mortis causa*.¹⁸

En cuanto al plazo para presentar la declaración, será el fijado con carácter general para las adquisiciones *mortis causa*, seis meses desde la muerte del causante instituyente (art. 67.1.a. RISD).

17 Según explica POZUELO ANTONI, incluir la sucesión paccionada entre los otros títulos sucesorios, como hace el RISD, supone desconocer, desde el punto de vista civilista, la naturaleza jurídica del modo de delación que se le atribuye a los pactos sucesorios por las normas civiles. Su inclusión responde, más bien, a pesar de esos reparos, a dar certeza jurídica a la determinación del hecho imponible. En su opinión, la norma no trataría de hacer una calificación civilista de los pactos distinta de la herencia o legado, sino solo trata de concretar el hecho imponible, y lo hace en una doble dirección, por una parte, cuando incluye las cantidades pagadas a los albaceas y los seguros pagados a los familiares lo introduce aquí para excluir que tributen por el IRPF, (delimitación externa del hecho imponible) y, por otra, la referencia a las donaciones *mortis causa* y a los pactos sucesorios se hace, no con relación a otros tributos, sino para delimitarlos dentro del propio hecho imponible del ISD, respecto de la modalidad que grava las adquisiciones gratuitas *inter vivos* («Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil*, cit., pp. 612 a 614).

18 Adviértase a estos efectos lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 24 LISD, que resulta plenamente aplicable también estos casos: «*toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan*».

Con independencia de lo anterior, ha de plantearse igualmente si, como consecuencia de la transmisión que se produce con la muerte del causante instituyente, se produce la sujeción a otros tributos.

En primer lugar, en caso de que la adquisición sucesoria incluyese un inmueble urbano o la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre el mismo, determinará, desde el mismo momento de la muerte del instituyente, el devengo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).¹⁹

En segundo término, toda vez que se produce una transmisión de bienes del instituyente al instituido, ha de cuestionarse si la eventual ganancia o pérdida patrimonial que se genera en el patrimonio del primero tributa en el seno del IRPF.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 33.3.b) LIRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial «*con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente*»,²⁰ por lo que, consecuentemente, si en este tipo de pactos o acuerdos sucesorios la transmisión tiene lugar por causa de la muerte del instituyente, aquella queda amparada por la no sujeción establecida en este precepto (plusvalía del muerto).

Hay que decir que todas estas consecuencias tributarias son igualmente aplicables cuando se trata de pactos sucesorios en favor de tercero. Se trata de pactos en los que el adquirente, el beneficiario de la adquisición sucesoria, no es uno de los otorgantes, y los efectos transmisivos tienen lugar tras el fallecimiento de uno de ellos. En estos supuestos, la adquisición sucesoria que corresponda al tercero tributará igualmente en el ISD, que se habrá devengado en el momento del fallecimiento del instituyente (otorgante). En lo que afecta a los contratantes, las consecuencias tributarias del acuerdo dependerán del contenido del mismo, por lo que habrá de analizarse caso por caso. Pudiera ocurrir que el pacto no tuviera carácter gratuito, sino que alguno de los contratantes percibiera una retribución, lo que seguramente habría de tener el reflejo correspondiente en el seno del IRPF.²¹

19 Como es conocido, el hecho imponible de este tributo municipal está constituido por el incremento de valor que experimentan dichos terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLRHL). El impuesto se devenga en la fecha de la transmisión o en la fecha en que tenga lugar la constitución del derecho real, el sujeto pasivo será el adquirente y el plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación, tratándose de actos *mortis causa*, será de seis meses (art. 110 TRLHL).

20 Una medida que se recoge igualmente en las normas del IRPF de las CCAA de régimen especial: artículo 39.4 b) del Decreto Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del IRPF de Navarra y artículo 41.2 b) de las respectivas normas forales vascas del IRPF (Norma Foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, Norma Foral de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero y Norma Foral de Álava 33/2013, de 27 de noviembre).

Sin perjuicio de todo lo anterior, la singularidad de este tipo de pactos desde el punto de vista fiscal se sitúa en un momento anterior. Específicamente, en la propia suscripción del contrato sucesorio, pues cabe plantear si en este instante, antes de que tenga lugar el fallecimiento del instituyente, se deriva algún tipo de impacto fiscal para alguno de los contratantes.

Con relación al impuesto sobre el patrimonio o al IRPF, tanto del instituyente como del designado heredero, la respuesta ha de ser negativa. Por lo que respecta al primero de estos tributos, hasta el momento del fallecimiento, el designado heredero o legatario no es titular de los bienes y derechos de la futura herencia y por lo tanto no posee un derecho de contenido patrimonial.²² En parecido sentido, tampoco cabe entender que el instituyente ha obtenido una eventual ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, puesto que, por razón de lo pactado, no se produce en este momento la necesaria alteración patrimonial, sino que esta tendrá lugar como consecuencia de la transmisión de los bienes, es decir, en el momento de la muerte del causante y que, como hemos apuntado, se encuentra exenta por aplicación del artículo 33.3 b) LIRPF.

Cuestión distinta será que, si en vida del instituyente, tras la suscripción del pacto sucesorio, aquel dispusiera de alguno de los bienes que forman parte del contenido de la institución (en general, suele conservar las facultades de disposición a título oneroso)²³ es decir, los transmitiera, ello daría lugar a que se produzca la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, pues aquí no alcanza la exención establecida para las transmisiones *mortis causa*. Hay que decir que, según la normativa civil aplicable, las facultades de disposición a título gratuito sobre dichos bienes podrían estar limitadas, siendo necesario el consentimiento del instituido. No obstante, en caso de producirse esa disposición a título gratuito en vida del instituyente, este deberá hacer frente a la eventual ganancia que pueda generarse ex artículo 33.1 LIRPF. En el caso del instituido, por el contrario, no se genera ninguna consecuencia fiscal por el hecho de haber visto disminuido el patrimonio que se esperaba recibir.²⁴

21 Como señala POZUELO ANTONI, no resulta sencillo resumir la tributación que pueda corresponder a los otorgantes de este pacto en la medida en que, por ejemplo, el favor al tercero pueda suponer una modulación en la calificación jurídico fiscal de las prestaciones que entre ellos pudieran haberse pactado. Habrá que estar a cada caso y al juego de sus particulares circunstancias para determinar la posible tributación de los contratantes e, incluso, la verdadera naturaleza de la adquisición del tercero y, consecuentemente, su tratamiento fiscal («Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», cit., p. 633).

22 Según dispone el artículo 1.2 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), a los efectos de este tributo, constituirá el patrimonio neto de la persona física *el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*.

23 A tenor de lo dispuesto en el artículo 393 CDFA, por ejemplo, en este tipo de pactos sucesorios (los más habituales) y salvo pacto en contrario, el instituyente podrá disponer a título oneroso de los bienes objeto de la institución, mientras que, para disponer a título gratuito de dichos bienes, necesita el consentimiento del instituido (a salvo las liberalidades usuales o de escaso valor).

24 POZUELO ANTONI, F, «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2020, p. 85.

3.2. El problema de la eventual sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados (documentos notariales)

Sin duda, una de las cuestiones más controvertidas desde el punto de vista tributario que se han suscitado con relación a este tipo de pactos tiene que ver con la sujeción al gravamen por actos jurídicos documentados (AJD). Específicamente y dado que para la suscripción del pacto sucesorio los diferentes ordenamientos civiles exigen escritura pública²⁵, se plantea si quedan sujetos a la cuota gradual –documentos notariales– de AJD que se regula en los artículos 28 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD).

Como es conocido, de acuerdo con los artículos 30 y 31 LITPAJD, este gravamen acoge dos modalidades de tributación. Una primera modalidad, similar a una tasa, que se exige en función de los folios o pliegos que deba emplear el notario para documentar el acto de que se trate. Es la denominada *cuota fija*, aplicable a las matrices y copias de las escrituras, actas y testimonios, que se extienden en papel timbrado. No están sujetas las copias simples. La segunda modalidad, denominada *cuota variable o gradual*, viene a constituir un gravamen adicional al anterior que resulta exigible cuando los actos que se documenten tengan por objeto cantidad o cosa valuable y resulten inscribibles en un registro público (Registro Mercantil, de la Propiedad, de la Propiedad Industrial o de Bienes Inmuebles).

La primera modalidad, cuota fija, es exigible en todo caso y por tanto la sujeción a este gravamen no plantea incompatibilidades con ningún otro tributo, ni con el resto de las modalidades del ITPAJD. Sin embargo, no ocurre lo mismo respecto de la cuota gradual, pues al tratarse de un gravamen que recae sobre el tráfico de bienes, el artículo 31.2 LITPAJD establece expresamente que dicha cuota únicamente es exigible cuando el acto escriturado no se encuentre sujeto al ISD o a cualquiera de las otras dos modalidades que grava el impuesto, a saber, operaciones societarias y transmisiones patrimoniales onerosas.²⁶ A *sensu contrario*, dado que la exclusión no alcanza al impuesto sobre el valor añadido, es bien conocida su plena compatibilidad. Consecuentemente, como se ha visto en las páginas precedentes, en la medida en que el contenido de los pactos sucesorios se encuentra sujeto al ISD, en cuanto a la adquisición *mortis causa* que constituye propiamente su objeto, debe determinarse si ello determina su exclusión del gravamen por AJD, en lo relativo a la cuota gradual.

Si bien la respuesta inicial parecería sencilla, pues la exclusión del gravamen quedaría amparada por lo establecido en el artículo 31.2 LITPAJD, no lo es tanto, toda vez que en este tipo de pactos, cuando se formaliza el pacto y se eleva a escritura pública, momento en el que tendría lugar el devengo del gravamen por AJD –art. 49.1 b) LITPAJD–, no se produce la sujeción al ISD (ni a las otras moda-

²⁵ Véase nota 9.

²⁶ Se ha criticado, con razón, que el legislador se ocupe de estas cuestiones dentro de los artículos dedicados a la cuota tributaria y no lo hiciera en el ámbito propio del hecho imponible, pues al fin y a la postre se trata de determinar el encaje del gravamen dentro del sistema tributario.

lidades del ITPAJD), sino que ésta se producirá en un momento posterior, tras el fallecimiento del instituyente, que es cuando tiene lugar la transmisión efectiva de los bienes.

Según el criterio mantenido por la DGT en la consulta V1521-14, de 10 de junio, de la interpretación conjunta de los artículos 3 y 24 LISD, artículo 11 RISD y artículo 31 LITPAJD, se deduce lo siguiente:

- Los pactos sucesorios son títulos sucesorios cuyo tratamiento en el seno del ISD es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*.
- Aunque los efectos fiscales de tales negocios jurídicos quedan suspendidos hasta el momento del fallecimiento del causante, si la celebración de un contrato o pacto sucesorio produjese algunas adquisiciones de bienes y derechos en vida del futuro causante, el ISD se devenga el mismo día en que se celebre. En este caso, el tratamiento tributario a efectos del ISD se subordina a lo que se produce en el Derecho civil, es decir, la LISD hace depender el devengo del impuesto, que en general se produce en el momento de la adquisición sucesoria de los bienes y derechos por el sujeto pasivo, al momento en que tiene eficacia la adquisición a efectos civiles.
- En cuanto a la tributación de la operación por AJD, en tanto que la operación está sujeta al ISD, aunque el devengo del impuesto se produzca una vez muerto el causante (como es el caso de este tipo de pactos), no tiene lugar la tributación por la cuota gradual de actos jurídicos documentados.

Este mismo criterio, que se refería específicamente a los pactos catalanes de atribución particular, se repite en un buen número de contestaciones a consultas por parte de la Dirección General de Tributos de Cataluña (V533-19, de 9 de enero de 2020, V127-19, de 10 de mayo de 2019, V397-17, de 21 de febrero de 2018, entre otras), si bien con carácter meramente informativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1.a) LGT, dado que la cuestión planteada hace referencia a la aplicación de la LITPAJD y, tratándose de normativa estatal, su interpretación corresponde a la DGT del Ministerio de Hacienda.

En sentido contrario al anterior, con respecto a los pactos para después de los días, denominación que reciben en Aragón esta clase de contratos sucesorios que postergan su efecto principal al momento del fallecimiento del instituyente, la DGT aragonesa viene exigiendo la tributación plena por AJD, incluida su cuota gradual, al entender que en el momento de formalizar el pacto en la escritura pública y devengarse el gravamen no existe todavía sujeción al ISD (no se ha devengado todavía), sino que, en todo caso, esto ocurrirá en un futuro, con la muerte del instituyente.²⁷ Por lo tanto, si la futura adquisición sucesoria que es objeto del contrato incluye bienes inscribibles en un registro público (Regis-

²⁷ La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de febrero de 2014, Sala de lo Contencioso, da pie a esta interpretación, aunque no se trataba de un pacto sucesorio, sino de una donación *mortis causa*. El Tribunal viene a decir que el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones se producirá con la muerte del causante, mientras, al formalizarse la donación *mortis causa*, ni ha tenido lugar el fallecimiento, ni tampoco la adquisición del bien con la consiguiente sujeción al ISD, quedando entonces sujeto al gravamen por AJD.

tro Mercantil, de la Propiedad, de la Propiedad Industrial o de Bienes Inmuebles), la formalización en escritura pública acarrea en esta Comunidad Autónoma la sujeción por AJD.

En apoyo de este criterio cabría alegar que el contenido del acto que se eleva a escritura y tributa por AJD puede ser muy diferente del que en su día se someta a tributación en el ISD, puesto que en medio de ambos el instituyente puede haber ejercido sus facultades de disposición sobre los bienes y que además la valoración de los mismos a efectos del ISD también es distinta, toda vez que atenderá al momento del fallecimiento.

Muy crítico con esta tesis, OÑATE CUADROS expone otros argumentos que permitirían defender la no sujeción a la cuota gradual de AJD.

En primer término y como resulta patente en virtud de la normativa aplicable, no cabe duda de que en esta clase de pactos sucesorios, como en todos, existe una transmisión *mortis causa*, que tributará por ISD cuando se entienda realizada.

En segundo lugar, como consecuencia del pacto, el instituido obtiene un derecho expectante que se hará efectivo en el momento del fallecimiento, pero que desde el momento de la suscripción de aquel le confiere ciertas prerrogativas, como la limitación de las facultades de disposición de bienes por parte del instituyente.

En tercer lugar, para este autor cabría incluso considerar que el derecho expectante del instituido es una suerte de titularidad sujeta a condición suspensiva, lo que sigue determinando su plena sujeción al ISD, y que el devengo se demora al momento en que se cumpla la condición (art. 24 LISD).

Por último, de admitirse que en el momento de la sujeción al gravamen por AJD no se produce la sujeción por ISD, lo sería por entender que en ese instante no tiene lugar una transmisión de derechos o porque, de haberla, no resulta todavía valuable económicamente, por lo tanto, tampoco se produciría el hecho que desencadena la tributación por la cuota gradual, tal y como dispone el artículo 30.1 LITPAJD.²⁸

En nuestra opinión, el criterio que defiende la plena compatibilidad resulta excesivamente rígido y formalista y abogamos asimismo por defender la no sujeción a la cuota gradual.

Por mucho que al formalizarse la escritura no se produzca la tributación efectiva al ISD, no es porque el acto que constituye el objeto principal del contrato sucesorio no estuviera sujeto a este impuesto, que lo está, sino porque todavía no se ha producido el devengo, que se demora al momento del fallecimiento. No nos parece una razón convincente para sostener la compatibilidad el hecho de que pueda disponerse de los bienes que son objeto del pacto, de manera que la tributación efectiva que finalmente le corresponda al instituido por el ISD sea distinta de la que inicialmente figuraba en la escritura, y que su

28 Véase OÑATE CUADROS, F., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020, pp. 71 a 74.

valoración atiende a momentos diferentes. Por la misma razón, el testamento que se eleva a escritura pública y que establece, por ejemplo, un legado de un bien inmueble también contiene un acto valuable susceptible de inscripción registral, pero no se somete al gravamen gradual de AJD, aunque su contenido pueda ser modificado antes del fallecimiento del causante, porque se entiende un acto sujeto al ISD que se devengará tras el fallecimiento del testador.

En último término además, la interpretación de la compatibilidad o no entre ambos gravámenes, ISD y AJD, corresponde a la DGT estatal, que ya se ha pronunciado, como hemos tenido ocasión de comprobar, por lo que la Dirección regional debería acogerse al criterio general y común para evitar la situación actual, claramente discriminatoria respecto de otros territorios.²⁹

4. Tributación de los pactos que anticipan la transmisión de los bienes a la muerte del instituyente (pactos de presente)

4.1. Aspectos generales. De su consideración inicial como actos asimilados a las donaciones a su calificación actual como adquisiciones *mortis causa*

Sin duda, ha sido esta la modalidad de pacto sucesorio que más controversia ha suscitado desde el punto de vista tributario. Y la justificación de esta conflictividad, no se le escapa a nadie, tiene que ver con su peculiar naturaleza, en tanto, siendo una institución típicamente sucesoria, los efectos tienen lugar en vida del instituyente, normalmente en el momento de la suscripción del acuerdo.

Los ordenamientos civiles forales y especiales que conviven en España acogen este tipo de pactos bajo distintas denominaciones y con diferente alcance y contenido: apartación y pacto de mejora en Galicia, pacto de presente en Aragón, pactos de definición y donación universal de bienes en Mallorca y Menorca, pacto de institución en Ibiza y Formentera, pactos de atribución en Cataluña, pactos de designación sucesoria con transmisión de presente en el País Vasco etc...

Lo determinante en este tipo de pactos de suceder, a diferencia de los analizados anteriormente, es que el efecto transmisivo se adelanta a la apertura de la sucesión,³⁰ normalmente al momento del otorgamiento del pacto, es decir, la adquisición sucesoria se produce en vida del instituyente. Desde ese momento, el *ius disponendi* corresponde al instituido como heredero o legatario, sin per-

29 En el mismo sentido, PALAZÓN VALENTÍN, J., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020, p. 52.

30 A título de ejemplo y de acuerdo con lo establecido en los artículos 322 y 389.1 CDFA, en la herencia deferida a través de un contrato sucesorio los efectos transmisivos dependerán de lo convenido, y, en el caso del pacto de presente de heredero universal, el instituido adquiere todos los derechos de que sea titular el instituyente al otorgamiento del pacto, salvo los que se hubiera reservado.

juicio de que pueden haberse establecido reservas o limitaciones a esta facultad de libre disposición y, por lo tanto, habrá de estarse a lo pactado.

Como es fácilmente deducible, el principal problema que plantean esta clase de contratos sucesorios reside en si deben tratarse en el seno del ISD como una adquisición gratuita *inter vivos*, aplicándose la normativa del impuesto destinada a las donaciones, o bien, en el sentido que predica el artículo 11 RISP, considerarlos en cualquier caso como un título sucesorio y aplicar las normas dedicadas a las adquisiciones *mortis causa*. En segundo término, habrá de concretarse el momento en que tiene lugar el devengo del tributo.

Tradicionalmente, la postura de las administraciones tributarias implicadas había consistido en apostar por su consideración como una adquisición gratuita que tiene lugar *inter vivos*, devengándose en el momento del otorgamiento del pacto, puesto que desde allí se producen los efectos traslativos del dominio. En consecuencia, le resultaba aplicable la normativa del ISD prevista para las donaciones (reducciones, bonificaciones, coeficientes multiplicadores..). Y no solo eso, sino que la asimilación de esta clase pactos con las donaciones permitía aplicar la regla de la acumulación prevista en el artículo 30 LISD para el caso de que el instituido recibiera además otros bienes en el momento de la muerte del instituyente.

Esa interpretación no estuvo exenta de crítica por buena parte de la doctrina, tanto entre los civilistas como entre algunos tributaristas³¹, y no solamente porque se alejaba de la naturaleza de esta figura en el ámbito del Derecho civil, sino por su discutible encaje en los propios postulados de la LISD, a tenor de lo dispuesto en el propio artículo 3.1, a cuyo tenor, recordemos, constituye el hecho imponible en las adquisiciones *mortis causa* «*la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio*».

Paralelamente, esa calificación administrativa del pacto sucesorio de presente tenía reflejo asimismo en el ámbito del IRPF, en el campo de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión *inter vivos* de bienes y derechos. Como hemos visto, el artículo 33.3. b) LIRPF excluye de tributación a las ganancias generadas como consecuencia de las transmisiones gratuitas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto), pero no ocurre lo mismo en el caso de las donaciones o, en general, en las transmisiones gratuitas *inter vivos*, donde el transmitente ha de tributar por la eventual ganancia patrimonial que se hubiera generado.

La situación cambia a partir del año 2004, con la modificación del artículo 24.1 LISD por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y de Orden Social. En este precepto, relativo al devengo, tras la regla

31 Señalaba SANTACRUZ BLANCO que el pacto sucesorio es uno más entre los modos de delación de la herencia y a través de él se ordenan las relaciones jurídicas de la persona que no se extinguen por su muerte, con independencia de que, además de esta ordenación *post mortem*, algunos efectos de la sucesión *mortis causa* se anticipen a la muerte del instituyente, y, por tanto, habrá de aplicársele la regulación que la LISD establece para las adquisiciones *mortis causa*, y no las correspondientes a las adquisiciones *inter vivos* («Fiscalidad de las Instituciones Aragonesas de Derecho Privado», en *Actas de los XVIII Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2008, p. 14).

general para las adquisiciones *mortis causa*, se añade una regla específica para las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, situando el devengo «*el día en que se cause o celebre dicho acuerdo*».

Desde entonces, un análisis conjunto de los artículos 3 y 24 .1 LISD y 11 RISD parece abogar por la misma conclusión: el pacto de presente ha de tratarse en el seno del ISD como adquisición *mortis causa*, con todo lo que ello implica (aplicación de los criterios, reglas y beneficios fiscales establecidos en la normativa estatal y autonómica para este tipo de adquisiciones) y situándose el devengo el día del otorgamiento del pacto, como se confirma en la doctrina emanada de la DGT.³²

Pero, como toda regla general, tiene sus excepciones, pues en el caso de Cataluña, la propia Ley autonómica reguladora de los denominados pactos sucesorios de atribución particular establece expresamente que, cuando en esta clase de pactos tenga lugar una transmisión de presente de los bienes, el acto se considera donación (Ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código Civil de Cataluña, art. 431-29). Y esta distinción se trasvasa igualmente al ámbito tributario, de forma que tanto la DGT estatal como la regional han venido defendiendo la aplicación en el seno del ISD del régimen previsto para las adquisiciones *mortis causa* a los pactos catalanes de atribución particular cuando no supongan una transmisión de presente de los bienes, mientras que, en caso contrario, cuando lleven aparejada una transmisión en vida del instituyente, se les aplicará el régimen tributario previsto para las adquisiciones *inter vivos*.³³

Por su parte, en el caso del País Vasco, no han sido las normas civiles, sino las propias del ISD las que se han ocupado de este asunto. Así, la respectiva Norma Foral del ISD, reconociendo inicialmente a los pactos sucesorios su naturaleza como títulos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia, establece, sin embargo, una cautela: solamente tendrá carácter de título sucesorio el pacto con eficacia de presente que suponga la atribución de la titularidad de un bien singular en el supuesto en que esa atribución sea parte de una disposición más amplia en la que, al menos, debe concurrir otro elemento vinculado con la designación hereditaria en un instrumento paccionado res-

32 Según se declara en la contestación a la consulta V1691-2007, de 30 de julio, «de la interpretación conjunta de los preceptos anteriores, se deduce que los pactos sucesorios son títulos sucesorios a los efectos del ISD y, por lo tanto, el tratamiento que debe darse a los mismos en este impuesto es el que corresponde a las adquisiciones *mortis causa*.» Se trataba en este caso de una institución del Derecho civil de Baleares d

enominada «donación universal» y que es considerada un pacto sucesorio (en el mismo sentido, la consulta V2223-2012). Por su parte, de acuerdo con la STS de 9 de febrero de 2016 (407/2016), Sala de lo Contencioso, los pactos sucesorios son en todo caso adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona.

33 Véanse contestaciones a consultas por parte de la DGT estatal, V1521-2014, de 10 de junio y V4733-2016, de 8 de noviembre, en las que se vuelve a insistir en la subordinación del Derecho tributario a las normas civiles que regulan estas instituciones, como hace la LISD en materia de devengo. Por su parte, en el caso de Cataluña, entre otras, consultas 425-2017; 446-2017, y 363-2018. A mayor abundamiento, RIBES RIBES A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 464, 2021, p. 17.

pecto de otros elementos patrimoniales diferentes, pues, en otro caso, tendrá el carácter de negocio jurídico gratuito *inter vivos*.³⁴ .

Como puede fácilmente apreciarse, nos encontramos de nuevo con diferentes criterios en el tratamiento tributario que debe dispensarse a este tipo de pactos que anticipan la herencia en vida del instituyente en función del territorio y de la normativa que les resulte de aplicación. Es más, ni siquiera es común en relación con los pactos regulados en el mismo cuerpo legal, pues en Cataluña existen también otra clase de contratos sucesorios, como los heredamientos (simples o cumulativos) que pueden tener efectos de presente (transmisiones en vida) y, por el contrario, no pierden su naturaleza *mortis causa*, a diferencia de lo que ocurre con los pactos de atribución particular.

Y el problema se agrava pues esta calificación no se residencia únicamente en el ISD sino que, como ha puesto de manifiesto la doctrina, se traslada a otros tributos, singularmente al IRPF, toda vez que la eventual plusvalía que tenga lugar en el patrimonio del transmitente quedará amparada o no por la exención propia del artículo 33.3 b) LIRPF (plusvalía del muerto), en función de que se considere *mortis causa* o *inter vivos*.³⁵ Un asunto sobre el que volveremos después.

Queda por resolver el asunto del plazo para efectuar la declaración o autoliquidación del impuesto, ante la ausencia de norma específica que se refiera a esta clase de pactos sucesorios. De conformidad con lo establecido en el artículo 67 RISD, en el caso de adquisiciones *mortis causa*, el plazo es de seis meses desde el fallecimiento del causante, mientras que, para las demás adquisiciones, el plazo es de treinta días hábiles desde el día siguiente a aquel en que tenga lugar la celebración del acto o contrato. Aquí se trata, en general, de una adquisición *mortis causa*, pero en la que no se ha producido la muerte del causante (o la declaración de fallecimiento), sino que es consecuencia de una transmisión en vida, por lo que hay que integrar la solución en el contenido de la norma.³⁶ Siendo consecuentes y dado que se sigue tratando de una adquisición

34 Artículo 5 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo del ISD (Vizcaya) y de la Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del ISD (Guipúzcoa). No obstante, sigue diciendo el precepto, *no se exigirá el contenido adicional a que se refiere el párrafo anterior para que un pacto sucesorio con eficacia de presente tenga carácter de título sucesorio en el caso de que el bien singular cuya titularidad se atribuya sea el único elemento integrante del patrimonio del instituyente*. En Álava, por su parte, la referencia la encontramos en el artículo 7 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del ISD y en el artículo 6 del Decreto Foral 74/2006, de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del impuesto. En general, también aquí se entiende que este tipo de pactos tiene naturaleza de título sucesorio cuando el causante proceda a designar herederos sobre la totalidad de sus bienes y derechos, aunque únicamente se transmitan de presente determinados bienes y derechos (en otro caso, se consideran transmisiones *inter vivos*).

35 Así lo entiende también la DGT estatal (V4733-2016, de 8 de noviembre y 2436-2018, de 11 de septiembre).

36 Como advierte ARTAMENDI GUTIÉRREZ, la interpretación literal de la norma conduciría al absurdo de entender que el impuesto se devenga con el otorgamiento del pacto, pero no existirá obligación de declararlo hasta pasados tantos años que el impuesto hubiera prescrito, de tal forma

mortis causa, habrá que entender que el plazo para declarar debería ser el de seis meses desde el devengo (suscripción del pacto).³⁷ Más sencillo resulta en el caso del IIVTNU, pues, tratándose de actos *mortis causa*, se ha de presentar la autoliquidación o la declaración en un plazo de seis meses (prorrogables hasta un año) *desde que tuvo lugar el devengo*, es decir la transmisión del inmueble urbano o la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio (arts. 110.2 y 109.1 TRLRHL).

4.2. La evolución del tratamiento de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el instituyente en el IRPF

4.2.1. De la sujeción plena a la aplicación de la exención del artículo 33.3 b) LIRPF (STS 9/2/2016)

A pesar del cambio de criterio respecto de la sujeción de este tipo de pactos en el ISD con la modificación del artículo 24.1 LISD por la Ley 62/2003 (adquisiciones *mortis causa*), no había ocurrido lo mismo en el ámbito del IRPF, donde continuaban tributando las ganancias patrimoniales generadas con ocasión de las transmisiones derivadas del pacto, de conformidad con la doctrina establecida desde la DGT en varias contestaciones a consultas.

A su tenor, *«se producía una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del elemento patrimonial adjudicado tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33.1 y 34 LIRPF, pero además, al producirse la adjudicación (transmisión) del inmueble por un acto inter vivos y no en el momento del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que en su caso pudiera generarse no se encontraría amparada por la excepción de gravamen del artículo 33.3 b) LIRPF (plusvalía del muerto). Por su parte, en caso de que el valor de adquisición fuera superior al de transmisión, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.5 c) LIRPF, esto es, no se*

que subsistiría la obligación de declarar, pero no de abonar la deuda resultante de la autoliquidación. La causa de esta circunstancia es, probablemente, que, al introducir el devengo anticipado del pacto sucesorio en 2004, el legislador olvidó establecer también una previsión al respecto del plazo. Por otra parte, continúa diciendo el autor, no es posible encajar el plazo en el caso de estos pactos sucesorios en la referencia que hace el artículo 67 RISD a los «demás supuestos», señalando el plazo de treinta días hábiles, pues no cabe duda de que se trata de una adquisición *mortis causa*, que no puede encuadrarse dentro de la literalidad de la norma («Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio» en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42-2016, p. 68).

³⁷ En el caso de Aragón, el legislador autonómico ha establecido para las adquisiciones *mortis causa* un plazo de seis meses para presentar las declaraciones o autoliquidaciones contados desde el día siguiente a la fecha de devengo del impuesto (art. 133-1 del Decreto Legislativo 1/2005, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos). En el mismo sentido, el artículo 69 de la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque en este caso el plazo es de un año, que es la regla general en ese régimen foral.

computan como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.»³⁸

A resultas de todo ello, como ha señalado la doctrina, el cambio interpretativo por parte de la Administración de los pactos sucesorios con efectos presentes fue más favorable para el instituido que para el instituyente, por lo que era un instrumento jurídico poco utilizado³⁹, al margen de la contradicción que supone esa doble consideración para una misma transmisión de bienes: adquisición *mortis causa* a los efectos del ISD, que incumbe al beneficiario del pacto, y transmisión *inter vivos* (o, al menos no *mortis causa*) a los efectos del IRPF del transmitente.⁴⁰

Habrà que esperar hasta la *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016 (407/2016), Sala de lo Contencioso*, para que se produzca un cambio de criterio, unificando el tratamiento de los pactos sucesorios de presente en ambos tributos, de forma que en el IRPF deja de gravarse la plusvalía que pudiera derivarse de la transmisión de los elementos patrimoniales, como ocurre en el caso del fallecimiento. La Sentencia aborda un caso de apartación en Galicia, en virtud del cual el favorecido por la institución adquiere determinados bienes en vida del instituyente a cambio de renunciar a su condición de legitimario.⁴¹ En este sentido, señala el Supremo, no estamos ante dos negocios, uno *inter vivos* y otro *mortis causa*, sino que los pactos sucesorios son en todo caso adquisiciones patrimoniales lucrativas consecuencia de un negocio jurídico por causa de la muerte de la persona, sin que su naturaleza jurídica sufra porque el efecto patrimonial se anticipe a la muerte del causante. Añadiendo además que, de haberlos querido excluir el legislador del ámbito del artículo 33.3 b), bien podría haberlo hecho o imponer como condición la muerte del contribuyente. Al hilo de este pronunciamiento, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) hizo suyo el criterio expuesto, extendido, por lo demás, a todos los pactos sucesorios con efectos de transmisión de bienes de presente (Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, en unificación de doctrina), y así se contempla también, a partir de entonces, en la doctrina emanada de la DGT en la respuesta a las consultas planteadas (V1225-2017, V2387-2018 y V2493-2019, entre otras).

38 Entre otras, las siguientes contestaciones a consultas: V1854-2010 y V1438-2011, sobre una institución sucesoria de presente en Galicia; V1521-2014, relativa a un pacto sucesorio de atribución particular en Cataluña; y V1691-2007 y V2248-2012, acerca de pactos sucesorios en Baleares, igualmente con efectos de presente. La DGT únicamente reconocía una posibilidad de aplicar la exención de las ganancias patrimoniales devengadas en el transmitente como consecuencia del pacto, y es cuando resultase aplicable (si se reúnen las condiciones y requisitos legales) lo dispuesto en el párrafo c) del mismo artículo 33.3 LIRPF, es decir, tratándose de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 LISD.

39 QUERO CHAMORRO, B. y AGUILELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», en *Revista de Derecho civil Aragonés*, 2019, p. 190.

40 Una incoherencia puesta de manifiesto asimismo por la doctrina tributaria. Véase GARCÍA NOVOA, C., «Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia», en *Revista Técnica Tributaria*, nº 94, 2011, p. 54; y RIBES RIBES, A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso?», cit., p. 15.

41 Antes de esta Sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ya había sostenido la misma tesis tanto en relación con la apartación como respecto de los pactos e mejora, cuando la transmisión de los bienes se anticipa a la muerte del causante (vid. SSTSJ de Galicia de 16 de julio de 2012, 27 de septiembre de 2012, 23 de enero de 2013 y 19 de junio de 2013).

Por otra parte, en el caso del País Vasco, las propias normas forales reguladoras del IRPF se hacen eco de la Sentencia y recogen expresamente la aplicación de la exención a los títulos sucesorios con eficacia de presente. Así, con efectos desde 1 de enero de 2016, el respectivo artículo 41.2 b) dispone que estarán exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, *incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente*.⁴²

En todo caso, advierte POZUELO ANTONI, la ausencia de tributación por el IRPF en estos supuestos queda restringida a las transmisiones sucesorias a título gratuito, pues nuestro ordenamiento permite modulaciones contractuales que pueden presentar un carácter de onerosidad, como una renta vitalicia, que habrán de tenerse en consideración.⁴³

Recordemos, no obstante, como decíamos anteriormente, que el pacto catalán de atribución particular con transmisión de presente de los bienes o alguno de los pactos equivalentes en el País Vasco se califican como donaciones o negocios jurídicos gratuitos *inter vivos*, en virtud de lo dispuesto en las propias normas autonómicas o forales. Ello supone que la ganancia o pérdida patrimonial generada en el patrimonio del instituyente no se encuentra bajo el paraguas de la exención del artículo 33.3 b) LIRPF, referida a las derivadas de transmisiones *mortis causa*.⁴⁴ Cuestión distinta será que, tratándose de pactos que tuvieran por objeto la transmisión *inter vivos* de empresas familiares y participaciones en entidades, pudieran quedar amparados por la exención establecida en la letra c) del artículo 33.3 LIRPF.⁴⁵

Sea como fuere, al margen de esta excepción, no escapa a nadie que la combinación de factores concurrentes en el tratamiento tributario de esta clase de pactos, a saber, consideración en el ISD como adquisición *mortis causa*, con la aplicación de los beneficios fiscales que ello supone, sin la posibilidad además de aplicar la acumulación de donaciones, como veremos, añadido a la elimina-

42 Artículo 41.2 b) Norma Foral del IRPF de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre, Norma Foral del IRPF de Guipúzcoa 3/2014, de 17 de enero, y Norma Foral del IRPF de Álava 33/2013, de 27 de noviembre.

43 POZUELO ANTONI, F., «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros...*, cit., p. 89.

44 Así lo resuelve la DGT en diversas contestaciones a consultas: V4733-2016, V3195-2017, V2387-2018 y V2436-2018. Por lo que se refiere al País Vasco, como hemos visto, la exención del 41.2 b) incluye a los títulos sucesorios con eficacia de presente, quedando fuera, por lo tanto, aquellos pactos con efectos de presente que no constituyen propiamente un título sucesorio, sino que se asimilan a las donaciones. En general, se estiman títulos sucesorios cuando la transmisión de bienes en vida de los contratantes forma parte de una ordenación completa (o más amplia) de la sucesión por parte del instituyente (véase nota 34).

45 Advértase además que, si no hubiera ganancia, sino pérdida patrimonial, porque el valor de adquisición originario hubiera sido superior al valor de transmisión en el momento del heredamiento, la consecuencia sería la imposibilidad de computar dicha pérdida patrimonial a efectos del IRPF (art. 33.5 c. LIRPF), como acertadamente recuerda RIBES (cit. p. 18).

ción del gravamen de la plusvalía en el IRPF del transmitente, significaba un efecto llamada para utilizarlos en detrimento de otras fórmulas.⁴⁶

4.2.2. La reforma del artículo 36 LIRPF por la Ley 11/21. La subrogación del adquirente en el valor de adquisición correspondiente al instituyente

Si nos remontamos un par de legislaturas, el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude ya había previsto una modificación en la regulación en el IRPF de las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente (2018), de manera que el adquirente de un bien a través del pacto sucesorio se subrogase en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el patrimonio del instituyente, siempre que el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último. La Memoria elaborada por la DGT y sometida a información pública en octubre de 2018 se refería a este asunto, calificando como abusivas determinadas operaciones que se estaban produciendo con relativa frecuencia consistentes en celebrar pactos sucesorios con efectos de presente para adquirir una serie de bienes, cuya plusvalía no se grava en el IRPF, para después ser transmitidos o enajenados de nuevo en fecha próxima, de forma que el beneficiario del pacto tampoco tributaba apenas por ganancia patrimonial en el IRPF, toda vez que el valor de adquisición del bien enajenado era el atribuido en el momento de la suscripción del contrato.⁴⁷

Aunque finalmente ese Anteproyecto decayó, tomó nuevo impulso a través de un nuevo Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (BOCG de 23 de octubre de 2020), que modificaba el artículo 36 LIRPF. En su virtud *«en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior»* (es decir, cuando fuera inferior al valor determinado conforme a las reglas del ISD en el momento de la adquisición de los bienes).

46 Solo en Galicia en diez años se multiplicaron por cinco el número de pactos suscritos, pasando de poco más de 3.800 en 2007 a cerca de 16.500 en 2017 (vid. VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019, p. 214). Aunque ha sido Galicia la CCAA donde más se ha utilizado esta figura, también en Cataluña y Baleares había experimentado un auge importante.

47 Así, decía específicamente la Memoria (p. 22): *se ha detectado un mayor número de operaciones en las que, una vez recibidos los bienes a través del pacto sucesorio, son enajenados por los nuevos propietarios, lo que, en su conjunto, produce una importante «desimposición» de la operación frente a la tributación que hubiera resultado de la enajenación directa por el titular original. En consecuencia, para evitar tales operaciones abusivas, se modifica la LIRPF con la finalidad de que el nuevo adquirente se subrogue en el valor y fecha de adquisición del bien que tenía en el titular original. Ahora bien, esta medida solo resulta aplicable cuando la enajenación por el nuevo propietario se produzca antes del fallecimiento del titular original.* El Consejo de Estado, por su parte, señaló en su informe que esta norma daba una respuesta proporcionada a la situación que pretende evitar.

Con esta medida, a diferencia de lo que veía ocurriendo, el beneficiario no actualiza en su patrimonio el valor de los bienes conforme al valor que tengan en el momento de la celebración del pacto (y de la transmisión de los bienes), sino que aquellos pasan a tener los valores de adquisición correspondientes al instante en el que se incorporaron al patrimonio del instituyente (transmitente), lo que afectará decisivamente en el cálculo de la ganancia o pérdida que tenga lugar en el IRPF en futuras transmisiones.⁴⁸ Es decir, se reduce la ventaja fiscal que hasta entonces tenían los beneficiarios de estos pactos.

Esta medida se enmarca, como otras que veremos más adelante, en la creación de un estatus particular para este tipo de adquisiciones por causa de muerte en las que, a pesar de su naturaleza *mortis causa*, no derivan del fallecimiento de una persona, sino que anticipan sus efectos.

Enseguida llegaron las críticas al Proyecto y no solo desde asesores o abogados y, en general, de los profesionales involucrados en este tipo de operaciones de planificación fiscal, sino incluso desde algunos gobiernos autonómicos y partidos políticos regionales que lo consideraron un ataque a sus instituciones propias.

A modo de resumen, los argumentos principales serían los siguientes:

- Vulneración de la competencia normativa de las CCAA en materia de tributos cedidos, en especial el ISD.
- Vulneración del artículo 6.4 LIRPF, ya que la renta puesta de manifiesto en la transmisión habrá tributado previamente en el ISD (doble imposición).
- Necesidad de una norma transitoria para evitar que la reforma acabe afectando a las transmisiones que ya hayan tributado en el ISD (principio de seguridad jurídica).
- Como alternativa a la supresión, se proponía que, al menos, los efectos de la nueva medida se limitasen en el tiempo, afectando únicamente a las transmisiones que el beneficiario pudiera efectuar en favor de terceros durante los cuatro años siguientes a la adquisición a través de pacto sucesorio.⁴⁹

Enseguida abordaremos con más detalle estas cuestiones, pero nos quedamos ahora en esta última propuesta, pues fue la que finalmente cristalizó en el

48 Como reza la exposición de motivos del Proyecto, con esta reforma se impide que se produzca una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido, lo que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

49 En este sentido se manifestaron los profesionales de la AEDAF, «Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016», 16 de noviembre de 2020, p. 37. Véase también sobre este particular MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», en *Revista Quincena Fiscal* nº 3/2021, p. 5 (versión *online*).

texto definitivo. Como señalaba MALVÁREZ PASCUAL, para evitar las situaciones abusivas que constituyen el objetivo de la reforma, era suficiente con una medida menos gravosa, estableciendo un plazo mínimo de tiempo entre la formalización del pacto y la venta al tercero. Transcurrido dicho plazo, se aplicarían los valores actualizados, pues con esta norma se evitaría que el pacto sucesorio sea utilizado con una finalidad elusoria inmediata.⁵⁰

Sea como fuere, en el Congreso se rechazaron las enmiendas presentadas al Proyecto, que pasó al Senado con el aval del Consejo de Estado (Dictamen del Consejo de Estado n.º 279/2020, de 15 de julio de 2020). Y es en la Cámara Alta, ante la insistencia de algunas CCAA, donde finalmente se acepta una enmienda (propuesta por el propio partido de Gobierno) que circunscribe la medida a un lapso temporal concreto, limitando así su campo de acción.

Finalmente, el texto que se incorpora al artículo 36 de la LIRPF queda como sigue:

«No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.»

Por otro lado, se aclara que la nueva redacción únicamente se aplicará a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma (Disposición transitoria primera, apartado 4, de la Ley 11/2021, de 9 de julio)⁵¹

La reforma legal, como se desprende de la exposición de motivos, pretende justificarse como una cláusula anti abuso. De hecho, ya existía algo similar en la normativa foral vasca y en este caso además sin límite temporal alguno en la subrogación.⁵²

En definitiva, a tenor de esta modificación operada en el artículo 36 LIRPF, resultará que si se adquiere tras la muerte del causante, ya sea por una sucesión ordenada por testamento o intestada o sea como consecuencia de pacto suce-

50 MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», cit., p. 5 (versión *online*). En parecido sentido, señala GARCÍA NOVOA, si media un corto lapso de tiempo entre la adquisición del bien por pacto de mejora y su ulterior transmisión a un tercero, se podría inferir que tal pacto no tuvo más finalidad que la mera actualización del valor del bien («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», cit.).

51 Como había advertido acertadamente MALVÁREZ PASCUAL, la redacción del Proyecto no solo se refería a los pactos sucesorios que se hubieran formalizado tras su entrada en vigor, sino que la medida se aplicaba igualmente a los pactos que se hubieran suscrito con anterioridad, lo que podría haber dado lugar a un efecto retroactivo que debía corregirse en la tramitación parlamentaria (Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal I», cit., p. 6).

52 En efecto, según dispone el artículo 46 de la Norma foral de Vizcaya 13/2013, de 5 de diciembre del IRPF, «en las adquisiciones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 41 de esta Norma Foral, se tomará como valor de adquisición de

sorio, se aplica la exención de las ganancias generadas en el transmitente causante (plusvalía del muerto) y el valor de adquisición de los bienes en el patrimonio del causahabiente será en todo caso el que se determine según las reglas del ISD en el momento de dicha adquisición (muerte del causante). Mientras que, si se tratase de un pacto sucesorio con efectos de presente, el valor de adquisición en el patrimonio del causahabiente debe entenderse, en principio, actualizado conforme a la regla general antes descrita, atendiendo al valor de los bienes en el momento de la adquisición (suscripción del pacto), salvo en aquellos casos en el que el adquirente proceda a su vez a la enajenación de dichos bienes antes del plazo de cinco años señalado en la norma (desde la celebración del pacto o del fallecimiento del causante, si fuera anterior), en cuyo caso el valor de adquisición a los efectos del IRPF no será el actualizado, sino que procederá la subrogación en el valor de adquisición que tuvieron los bienes cuando se incorporaron al patrimonio del instituyente (siempre que este resultase inferior al valor actualizado).⁵³

Con todo, como indica RIBES, con carácter general, la utilización de este mecanismo seguirá siendo más ventajosa que las donaciones, ya que, a diferencia de estas, el instituyente no tendrá que tributar por la eventual ganancia patrimonial en el IRPF (art. 33.3.b. LIRPF). Por su parte, en el caso de transmisiones de negocios profesionales, empresas familiares o participaciones, la comparativa presenta alguna especialidad. Si se realiza mediante una donación, está exenta la plusvalía para el donante (art. 33.3.c. LIRPF), pero el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes (art. 36 LIRPF), mientras que, si se hace a través de un pacto sucesorio de presente, estaría igualmente exenta la plusvalía para el transmitente (art. 33.3.b. LIRPF), y la subrogación solo tendrá lugar en caso de nueva transmisión antes del plazo de cinco años (en el resto se actualiza el valor a la fecha del pacto).⁵⁴

La doctrina se ha mostrado crítica por esa presunción generalizada de conducta fraudulenta que pretende justificar una medida de esta naturaleza, toda vez que el ordenamiento tributario cuenta ya con sus propios mecanismos en la propia LGT para tratar de combatirlas, como el principio de calificación (art. 13

los bienes a efectos de futuras transmisiones el que tuvieron en el momento de la entrega de los bienes por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los mismos bienes antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, en la posición del donante, conservando los que tuviera éste con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente». Por otra parte, en los casos de sucesión de empresa por actos *inter vivos*, «el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes, en la posición del donante.» El mismo texto lo encontramos en las normas forales equivalentes en Álava y en Guipúzcoa.

53 Como resuelve la DGT en la consulta V0771-2022, de 11 de abril, de no resultar aplicable la norma de subrogación recogida en el segundo párrafo del artículo 36 LIRPF –por no cumplirse los términos para su operatividad–, el valor de adquisición a tener en cuenta será el resultante de las normas del ISD cuando se efectuó la transmisión mediante pacto sucesorio. Por otra parte, advierte la consulta, si tuviera lugar la subrogación del beneficiario, ésta se concretará tanto en el valor como en la fecha de adquisición, por lo que, si esta fecha fuera anterior a 31 de diciembre de 1994, resultará de aplicación el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006 (coeficientes de reducción).

54 RIBES RIBES, A., cit., p. 27.

LGT) y la declaración de conflicto o simulación (arts. 15 y 16 LGT).⁵⁵ En este caso, sin embargo, el legislador no da opción al beneficiario del pacto y adquirente de los bienes. Si los transmite a su vez en ese plazo de cinco años, procederá *iuris et de iure* la subrogación en el valor de adquisición «original». Una situación que ya no se dará, también por mandato legal, si el lapso temporal en esa nueva enajenación es superior a esos cinco años desde que tuvo lugar la transmisión de los bienes por efecto del pacto de presente.

Por otra parte, como sostiene GARCÍA NOVOA, esta regla no es habitual en las normas tributarias, que suelen aceptar actualizaciones del valor de bienes y derechos cuando se produce el efecto traslativo de dominio de los mismos, mientras que cuando la ley dispone una subrogación de este tipo (pensemos en el régimen de diferimiento en las operaciones de reestructuración) lo prevé para salvaguardar la neutralidad.⁵⁶

Y es que, a diferencia de lo que ocurre con las reglas de acumulación, donde, como tendremos ocasión de comentar, la reforma confiere a los pactos sucesorios con efectos de presente el mismo tratamiento que a las donaciones, de acuerdo con la equiparación de sus efectos, con esta medida, lejos de unificar, se discrimina en función de que la adquisición a título sucesorio derive o no del fallecimiento del causante (instituyente).⁵⁷

En todo caso, la contestación a la reforma no se quedó en el ámbito de los profesionales o de la doctrina tributaria, sino que la Xunta de Galicia interpuso contra ella un recurso de inconstitucionalidad⁵⁸, resuelto a través de la STC 62/2023, de 24 de mayo de 2023, lo que nos permitirá ahora volver con más detalle sobre algunos de los argumentos que hemos apuntado anteriormente. La Sentencia confirma la constitucionalidad de las medidas aprobadas, aunque con dos votos particulares discrepantes del fallo.

En primer lugar, compartimos la opinión de algunos autores en el sentido de que la modificación no puede considerarse como una invasión en el ámbito de las competencias de las CCAA en materia de tributos cedidos, pues se enmarca

55 Véase en este sentido RIBES RIBES, para quien la medida propuesta dispensa de toda prueba a la Administración y convierte por disposición legal un negocio jurídico perfectamente válido en un fraude tributario, sin que el contribuyente pueda enervar dicha ficción. Y ello porque, al presumir tal comportamiento elusivo, se crea no ya una presunción *iuris et de iure* (que exigiría una relación de causalidad entre el hecho base -pacto sucesorio- y el hecho consecuencia -transmisión fraudulenta a un tercero-, que obviamente no existe), sino una auténtica ficción legal que desconoce el fundamento y la finalidad de los pactos sucesorios, así como su naturaleza de anticipo a la herencia, vaciando de sentido esta institución («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? ...», cit., pp. 34-35. Por su parte, subraya MALVÁREZ PASCUAL que la reforma parte de una presunción de fraude sin que tan siquiera se permita la prueba de la inexistencia de dicha circunstancia (cit., p. 5). En la misma línea, el recurso de inconstitucionalidad presentado por la Xunta de Galicia contra la reforma insiste en que se convierte a todos los adquirentes de pactos sucesorios con entrega de presente en defraudadores por el solo hecho de vender el bien adquirido en ese período temporal (y no a los que lo venden después).

56 GARCÍA NOVOA, C., «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.

57 Para RIBES RIBES se ataca así la esencia del pacto sucesorio como negocio jurídico *mortis causa*, al dictaminar la pérdida de la actualización de valor que, de mantenerse tal caracterización, se llevaría a cabo a través del ISD (cit., p. 32).

58 Recurso de inconstitucionalidad 2545-2022, interpuesto por la Xunta de Galicia en relación con varios preceptos de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

en un asunto, el de las ganancias o pérdidas patrimoniales en el IRPF, que claramente corresponde al legislador estatal.⁵⁹ Hay que reconocer, por otra parte, que la Xunta en ningún momento alegó en el recurso que se invadieran sus competencias en ese sentido.

El primero de los motivos de inconstitucionalidad tiene que ver con la vulneración del artículo 31 CE en relación con el principio de capacidad económica, toda vez que el adquirente (heredero en vida) va a tributar por una ganancia patrimonial ajena (la generada por el causante instituyente). Asimismo, según esta alegación, la riqueza (ganancia) se gravaría doblemente en el beneficiario del pacto sucesorio, pues quedaría sometida a tributación por el ISD y por el IRPF, fracturándose la regla prevista en el art. 6.4 LIRPF, conforme a la cual no estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al impuesto sobre sucesiones y donaciones.⁶⁰

La Sentencia, en cambio, descarta que tenga lugar esa doble imposición (fundamento jurídico cuarto). El ISD somete a tributación la adquisición del bien por el causahabiente, mientras que el IRPF grava la ganancia patrimonial generada con la posterior transmisión del mismo, lo que revela, a su parecer, que nos hallamos ante diferentes manifestaciones de capacidad económica. En este sentido, la norma impugnada no hace sino aplicar a los contratos o pactos sucesorios incluidos en ella un régimen análogo al de las donaciones, en las que cabe distinguir las capacidades económicas señaladas. Por otro lado, en cuanto a la regla de la subrogación en el valor de adquisición, es una regla que ya existe en supuestos afines y en otros, como el caso de la sucesión de empresas familiares por actos inter vivos (art. 20.6 LISD) o en las transmisiones en virtud de fusiones y otras operaciones de reestructuración en el impuesto sobre sociedades.

En segundo lugar, para la Xunta de Galicia el precepto impugnado también vulneraría el principio de igualdad (arts. 31.1 y 14 CE) porque, si el pacto sucesorio es una transmisión lucrativa por causa de muerte, carece de razón que genere una ganancia patrimonial a efectos del IRPF, cuando las que se producen con ocasión del fallecimiento no las generan, dando lugar así a una discriminación injustificada.⁶¹

Respecto a esa supuesta desigualdad de trato entre las transmisiones por contrato o pacto sucesorio y el resto de transmisiones por causa de muerte, entiende el Tribunal Constitucional que no estamos ante situaciones comparables, que es la premisa de partida de todo juicio de igualdad. En este sentido, dice, la transmisión mediante contrato o pacto sucesorio se distingue de la sucesión *mortis causa* típica en que aquella, como las donaciones, tiene efectos

59 Véase RIBES RIBES, A., cit., p. 32 y GARCÍA NOVOA, C, «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude...», cit.

60 Ciertamente, como advierte MALVÁREZ PASCUAL, que en muchos casos puede que no se haya tributado de manera efectiva en el ISD, por la aplicación de las reducciones y bonificaciones que las normas de las distintas CCAA hayan establecido. Ahora bien, no siempre será así, de tal forma que cuando el adquirente haya satisfecho el ISD por la adquisición, deberá tributar por segunda vez si vende los bienes adquiridos mediante el pacto sucesorio antes de que haya fallecido el causante, al conservar los valores de adquisición antiguos a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial (cit., p. 5).

61 En la misma línea, MALVÁREZ PASCUAL, L., Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», cit., p. 6.

en el presente. Por tanto, no son situaciones comparables y su tratamiento diferenciado no vulnera el principio de igualdad del artículo 31.1 CE en conexión con el artículo 14 CE (FJ 5º).

Finalmente, la Xunta considera que el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 podría vulnerar el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE, en tanto establece la aplicación de la nueva regla a las *transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor la Ley* que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente. Se entiende de ese modo que el causahabiente tributaría en el IRPF por una transmisión cuya fiscalidad estaba ya «cerrada» desde el ejercicio en que se formalizó el pacto sucesorio.

El Tribunal, por su parte, rechaza que la medida tenga efecto retroactivo alguno (FJ 6º). Pretender que debiera aplicarse el régimen vigente en el momento de suscribir el pacto sería lo mismo que establecer que las ganancias patrimoniales en el IRPF han de tributar según el régimen vigente en el momento en que se adquirieron los bienes y no el que estuviera en vigor en el momento en que se enajenan y se genera la renta, máxime cuando, además, la norma ha tenido la cautela de no aplicar la nueva regla a las transmisiones que, aun dentro del periodo impositivo de 2021, se hubieran realizado antes del 11 de julio de ese año (fecha de entrada en vigor de la Ley 11/2021).

No obstante, como apuntábamos más arriba, la Sentencia cuenta con dos votos particulares que apuestan por la inconstitucionalidad del precepto impugnado. En esencia, partiendo de la naturaleza de esta clase de pactos como disposiciones *mortis causa* con eficacia anticipada (de presente), ya que así los ha calificado el propio legislador tributario, entienden que las consecuencias fiscales asociadas a los mismos deben ser las propias de este tipo de transmisiones, so pena, dicen, de quebrar la lógica jurídica y el principio de unidad del ordenamiento jurídico. En su opinión, el resultado del juego de las ficciones creadas por la norma es claramente contrario a la Constitución, pues no solo trata de forma dispar a los causahabientes de una herencia en contra del principio de igualdad ante la ley (arts. 14 y 31.1 CE), sino que les somete a tributación recurriendo al gravamen de rentas inexistentes, en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE).

En realidad, según esta argumentación, el problema no estaría en que el legislador tributario atribuya a los pactos sucesorios de presente las consecuencias fiscales de las transmisiones *inter vivos*, pues esta sería una opción válida, sino que artificialmente se justifique que una misma transmisión pueda desplegar las consecuencias fiscales propias de negocios jurídicos diferentes (sucesiones y donaciones), por la sola circunstancia de que el bien no se mantenga en el patrimonio del causahabiente durante un determinado período temporal.⁶²

A nuestro parecer, más allá de la falta de coherencia interna en la decisión adoptada por el ordenamiento tributario o de que el problema, si lo había, se

62 Resaltan los discrepantes una circunstancia que les parece particularmente grave respecto al trato que reciben los adquirentes de este tipo de pactos: son *causahabientes* a efectos del ISD, pero

solucione con el señalamiento de un plazo, no entendemos, sin embargo, que la reforma se encuentre viciada de inconstitucionalidad, por lo que compartimos, esencialmente, muchos de los razonamientos esgrimidos en la Sentencia, tanto en relación con la ausencia de doble imposición, como respecto a la pretendida vulneración del principio de igualdad.

Por lo demás, esta diferenciación que se produce en el seno del IRPF para singularizar el tratamiento de los pactos sucesorios con efectos de presente respecto del resto de las transmisiones gratuitas *mortis causa*, forma parte de una tendencia, como ya apuntábamos, en las que va a participar también la DGT estatal y algunas CCAA, en orden a considerarlas como una especialidad dentro de aquellas. Y ello en atención a que, en puridad, admitiendo su naturaleza como negocio *sui generis* que tiene naturaleza *mortis causa*, no trae causa propia en el fallecimiento de una persona.

De ello nos ocupamos asimismo en el siguiente epígrafe de este trabajo.

4.3. La aplicación a los pactos sucesorios con efectos de presente de las reducciones y bonificaciones reguladas en la LISD y en las correspondientes leyes autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*. En particular, las relativas a la transmisión de empresas familiares

Ya hemos advertido que la LISD no se refería a los pactos sucesorios más allá del artículo 24, precisamente, para determinar el momento del devengo en el caso de los contratos sucesorios con efectos en vida del causante, siendo el artículo 11 RISD el que incluye a todos los pactos sucesorios, sin ninguna otra especificación, entre los títulos sucesorios.

También se ha señalado en páginas precedentes que, tanto las direcciones generales de tributos (estatal y regionales), como el TEAC o el Tribunal Supremo, han sido diáfanos en la calificación de las adquisiciones de bienes y derechos a través de pactos o contratos sucesorios, tengan o no efectos de presente: se *trata en cualquier caso de títulos sucesorios*. Consecuentemente, deberían tener en el seno del ISD el tratamiento que este impuesto atribuye a las adquisiciones *mortis causa*, salvo las excepciones expresamente reguladas en normas civiles o tributarias propias, como ocurre en Cataluña y en el País Vasco con algunos pactos de presente.

donatarios a efectos del IRPF, y no por una ganancia patrimonial propia (la generada desde la adquisición por el pacto sucesorio hasta su posterior transmisión) sino por una ajena (la provocada entre la adquisición y transmisión del bien por el adquirente). Así, por un lado, consideran discriminatorio el trato que reciben respecto de las restantes adquisiciones *mortis causa*, las cuales tienen la obligación legal de actualización de los valores de los bienes adquiridos y, por otro, se dispensa un tratamiento indiscriminado a todos los beneficiarios de los contratos o pactos sucesorios con independencia de que los hubiesen usado como un instrumento de planificación fiscal abusiva o simplemente como un medio de ordenación en vida de las herencias. Consecuentemente, en su opinión, la previsión impugnada impide apreciar «la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general» que justifiquen el trato dispar, lo que no solo contradice el principio de igualdad ante la ley del art. 14 CE (SSTC 159/1997, FJ 3, y 20/2022, FJ 2), sino que vulnera también el principio de seguridad jurídica.

Está claro, igualmente, que ese tratamiento ventajoso es el que ha favorecido el crecimiento de este tipo de pactos, en tanto suponen una especie de adelanto de la adquisición hereditaria que se produce en vida del instituyente, pero sin que por ello pierdan su naturaleza *mortis causa*. Una fórmula para anticipar la herencia entre parientes más cercanos y con un bajo coste fiscal, con el añadido de que en las CCAA sin Derecho civil propio no es posible acudir a ella.

Con relación al IIVTNU, la adaptación de las normas que establecen beneficios fiscales a estos casos de sucesión paccionada no parece plantear muchos problemas. En virtud de lo dispuesto en el artículo 108.4 TRLRHL, «*las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes*», lo que daría cabida a que las bonificaciones que se regulen en este sentido se apliquen igualmente a todos los pactos sucesorios, sean o no de presente.⁶³

Sin embargo, el panorama no resulta tan despejado respecto al ISD a la hora de adaptar las medidas previstas para las adquisiciones *mortis causa* en la normativa estatal y autonómica (bonificaciones, reducciones...), pues es preciso aplicarlas a unos supuestos en los que no ha tenido lugar la muerte del instituyente⁶⁴. Como enseguida se verá, en unos casos la LISD se refiere al parentesco del causahabiente respecto del «causante», pero en otros se refiere al parentesco que han de tener los causahabientes respecto de la «persona fallecida», como ocurre en el caso de la reducción por adquisición de empresas familiares o de vivienda habitual.

Veamos, a este respecto, el caso de Aragón.

En esta Comunidad Autónoma, la Ley 10/2018, de 6 de septiembre, de medidas relativas al ISD, disminuyó sustancialmente la carga tributaria de los parientes más próximos del causante con relación al régimen hasta entonces vigente. Así, se regula una reducción generalista, para el cónyuge, los ascendientes y descendientes del fallecido, que alcanza el 100 por 100 de la base imponible

63 En general, la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión considera que dichos beneficios son aplicables a este tipo de pactos, como se desprende asimismo de la consulta de la DGT V2397-2016 (RIBES RIBES, A., cit., pp. 25-26, ARTAMENDÍ GUTIÉRREZ, A., cit., p. 70, QUERO CHAMORRO, B. y AGUILLELLA MEDIANO, J., cit., p. 195, VAQUERO GARCÍA, A., cit., pp. 213-214). No obstante, advierte RIBES, al tratarse de una bonificación potestativa que puede regularse por la entidad local, cabría la posibilidad de restringir el ámbito de aplicación, excluyendo a esta clase de pactos.

64 Señala a este respecto GARCÍA NOVOA que aplicar disposiciones fiscales pensadas para transmisiones en las que media la muerte de una persona a un negocio donde no se requiere que tal fallecimiento concorra provoca necesariamente desajustes («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude...», cit.). En el mismo sentido, para MERINO JARA la falta de regulación expresa de los pactos sucesorios en la normativa fiscal sucesoria o en el IRPF se ha debido a la creencia errónea de que era suficiente dar por supuesta su equiparación, a efectos tributarios, con las adquisiciones de bienes y derechos por herencia o legado, pero la realidad ha demostrado que esa falta de regulación lejos de solucionar problemas los ha amplificado («Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común, aspectos fiscales», en *Revista JADO. Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, nº 27, 2015-2016, p. 551).

correspondiente a su adquisición *mortis causa*, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, de hasta 500.000 euros.⁶⁵

Pues bien, la Exposición de Motivos de la Ley 10/18 contiene un párrafo del siguiente tenor:

«Más allá del beneficio singular que pueda reportar a los contribuyentes, el establecimiento o aumento de las reducciones propias en este impuesto reconoce la especial situación que sobreviene cuando fallece un familiar cercano. En ese sentido, la adquisición lucrativa que se produce en vida del transmitente, también gravada en este impuesto, no tiene la misma significación que la que obtiene un causahabiente después del fallecimiento de su familiar. Por eso, la mejora en la situación patrimonial del cónyuge, ascendientes y descendientes, tras el fallecimiento del causante, se hace acreedora de un mejor trato fiscal que el producido entre esas mismas personas antes del óbito»

Publicada la citada Ley en el Boletín Oficial de Aragón, pero antes de su entrada en vigor, la DGT aragonesa publica la contestación a la consulta vinculante 4/2018, de 18 de octubre, que tiene que ver con la aplicación de los beneficios fiscales establecidos por la CCAA para las adquisiciones *mortis causa* a los pactos sucesorios con efectos de presente.

La doctrina administrativa allí expresada viene a considerar que existe un principio informador en la normativa sucesoria, ahora recogido de manera explícita en la citada Exposición de Motivos, por el cual los beneficios fiscales son mayores en el ámbito de las transmisiones *mortis causa* que en las realizadas *inter vivos*, precisamente como consecuencia de que existe un fallecimiento y no por la mera calificación jurídica como institución sucesoria. Ello justifica una diferenciación de trato fiscal entre los pactos sucesorios con efectos de presente y el resto de las adquisiciones *mortis causa*, donde la adquisición tiene lugar tras el fallecimiento del causante.

Reproducimos a continuación, por su interés, los argumentos empleados por la Administración regional:

«Se trata de negocios jurídicos singulares en los que el desplazamiento patrimonial se produce en vida del disponente, una excepcionalidad que no está contemplada en la delimitación del hecho imponible del ISD, pero tampoco en la mayor parte de los elementos de liquidación del impuesto, que están diseñados sobre la base de identificar adquisición mortis causa con efectos post mortem.» Ello obliga a interpretar cada elemento de la liquidación de estos pactos

65 Se trata de una reducción lineal, es decir, sumadas todas las posibles reducciones a las que tenga derecho el contribuyente (estatales y autonómicas), excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no se podrán superar los 500.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción hasta ese límite. Por su parte, si en los cinco años anteriores al fallecimiento del causante, el contribuyente se hubiera practicado otros beneficios fiscales en el ISD por haber recibido donaciones del causante, ya sean reducciones de la base imponible o bonificaciones en la cuota, se tendrán en consideración a los efectos de minorar el límite anterior. Al margen de todo lo anterior, la reforma mejora algunas de las reducciones estatales y establece una bonificación en la cuota respecto de la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante por parte del cónyuge, ascendientes o descendientes, sometida a ciertos límites y condiciones (art. 131.5 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos).

conforme a su verdadero sentido. Aplicar las normas relativas a las adquisiciones mortis causa sin dar relevancia a la circunstancia de que exista o no fallecimiento, ni resulta de la normativa, ni parece presentar la lógica suficiente.»

En la cuestión planteada se trataba de una sucesión empresarial realizada a través de un pacto de presente. La DGT regional considera que resultan de aplicación los beneficios de los artículos 132. 2 y 3 del Decreto legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos (donaciones) en lugar del regulado por el artículo 131.3 TR (sucesiones). Se acude para ello, dice, *a la literalidad de las normas y a su finalidad, dado que para la ley aragonesa no es irrelevante si la adquisición tiene lugar antes o después del fallecimiento*. Asimismo, se aprovecha para anunciar el cambio de criterio expresado en una consulta anterior, la consulta 2/2012, lo que supone *rechazar la aplicación a este tipo de pactos sucesorios de la reducción por parentesco establecida en el 131.5 TR*. Es decir, la reducción generalista de 500.000 euros a la que nos hemos referido anteriormente, vinculada a los parientes más próximos del causante, no resultará aplicable a los adquirentes de bienes y derechos en virtud de un pacto sucesorio de presente.

Por lo que hace referencia a la aplicación de otros beneficios fiscales, singularmente a la reducción en los casos de transmisión mortis causa de empresas familiares, ya sea individual o en forma societaria, y que en Aragón tiene el carácter de reducción propia, llegando al 99 %, la consulta niega asimismo su aplicación a los pactos con efectos de presente, por el mismo hilo argumental al que se hace alusión, invocando de nuevo el preámbulo de la Exposición de Motivos de la Ley 10/18 y entendiendo que la principal razón por la que los beneficios fiscales son mayores en las adquisiciones *mortis causa* respecto de las que tienen lugar *inter vivos* no se produce por la calificación jurídica de una institución como sucesoria, sino por el hecho de si ya ha habido o no un fallecimiento.

En este sentido, dice la consulta, el artículo 20.2 c) LISD que regula la versión estatal de esta reducción se refiere a la «persona fallecida», mientras que el artículo 20.6 LISD regula la reducción relativa a los casos de transmisiones *inter vivos* de empresas familiares. Una interpretación literal, por lo tanto, en la que pusiera en valor la existencia del fallecimiento como principal distinción conduce a pensar que en el caso del pacto de presente corresponde aplicar el artículo 20.6 LISD en lugar del 20.2 c) LISD. Más aún, a juicio del órgano directivo, analizando el sentido y finalidad de ambos beneficios, mientras el artículo 20.2 c) gira sobre una circunstancia inevitable como es el fallecimiento y trata de aliviar el coste fiscal de la transmisión, la exigencia en el artículo 20.6 LISD de que el donante deje de ejercer las funciones que tuviera en la empresa, conduce necesariamente a explicar este beneficio como una ayuda fiscal al relevo generacional. Sobre este planteamiento, concluye, al pacto sucesorio de presente sobre bienes empresariales les resultan aplicables, de acuerdo con el sentido y la finalidad de la norma, los beneficios establecidos en los artículos 132.1 o 132.3 TR (donaciones) y no los del artículo 131.3 TR (sucesiones).⁶⁶

Esta nueva interpretación no solo contradice el criterio anterior mantenido por la propia Administración regional, sino también el que había establecido hasta entonces la DGT del Ministerio de Hacienda. Así, en la contestación a la consulta V2233-2012 sobre un caso de transmisión de inmuebles a través de un pacto sucesorio aragonés de presente, se considera una adquisición *mortis causa* de las previstas en el artículo 3.1.a) LISD y procede la aplicación de la reducción por parentesco regulada en el artículo 20.2.a) LISD. Es más, se añade expresamente que, en tanto se cumplan los requisitos regulados en el Decreto Legislativo 1/2005 que aprueba el Texto refundido de las disposiciones en materia de tributos cedidos de la CCAA de Aragón, también resultará aplicable la reducción del artículo 131-5 de dicha norma, «dado que se trata de una reducción propia autonómica para supuestos de adquisiciones *mortis causa*». ⁶⁷

La singularidad de esta interpretación por parte de la administración tributaria aragonesa presenta además otro importante matiz que también ha destacado la doctrina. ⁶⁸ En la medida en que los beneficios fiscales regulados por la norma autonómica para la sucesión de empresas familiares se concretan en una reducción propia, alternativa e incompatible con los regulados en la normativa estatal, los contribuyentes podían optar por la aplicación de ésta última en detrimento de aquella. Las diferencias esenciales, además de la relajación de algunos requisitos, es que la norma aragonesa es más generosa en el importe de la reducción, alcanzando el 99 % en lugar del 95 % estatal. Pero esta alternativa supondría, en principio, escapar del ámbito de aplicación del criterio establecido por la administración regional para seguir el de la DGT estatal, que es a quien compete la interpretación de las normas estatales en este tributo. ⁶⁹

Sea como fuere, ese criterio regional no encontraba reflejo ni en la DGT estatal ni en el seno de otras CCAA con pactos sucesorios similares.

Sin embargo, siguiendo esta tendencia, aunque con distinta conclusión de la alcanzada en Aragón, la DGT estatal va a dar un giro importante en relación con el criterio que había venido manteniendo. Así, en la respuesta a tres consultas relativas a pacto sucesorios con efectos de presente (el denominado finiquito

66 En opinión de RIBES RIBES, la DGT aragonesa olvida que la naturaleza *mortis causa* de los pactos sucesorios no solo deriva de su condición civil, sino que también la normativa reguladora del ISD atribuye a estos pactos, de manera expresa, idéntica naturaleza («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», cit., p. 21).

67 Muy crítico con esta asunción de competencias por parte de la DGT estatal POZUELO ANTONI, en tanto la interpretación administrativa sobre la aplicación de una norma aragonesa corresponde en exclusiva al órgano autonómico aragonés equivalente, y, por lo tanto, la DGT debía haberse abstenido en ese asunto, como ha hecho en otras ocasiones (V996-2019), acudiendo al artículo 55.2. a) de la Ley 22/2009, de 18 diciembre, por la que se regula el Sistema de Financiación de las CCAA de Régimen Común («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit, p. 95).

68 QUERO CHAMORRO, B., y AGUILLELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», cit., p. 197 y RIBES RIBES A., cit, p. 22.

69 Como destaca RIBES RIBES, se produce así la paradoja de tener que utilizar una institución civil aragonesa (el pacto sucesorio de presente), pero en combinación necesaria con la normativa tributaria estatal, para poder mantener el beneficio fiscal aplicable a la transmisión de empresa familiar («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso?», cit, p. 22).

de legítima regulado en el Derecho civil balear), V1788-2020, V1790-2020 y V1792-2020 de 5 de junio, sienta la nueva doctrina siguiente:

- Los pactos sucesorios de presente siguen considerándose títulos sucesorios y mantienen su naturaleza *mortis causa*.
- Ello implica (en principio) la aplicación de las disposiciones previstas en la LISD y en las normas autonómicas para las adquisiciones *mortis causa*, incluida la relativa a las transmisiones de empresas familiares y de participaciones (art. 20.2.c. LISD).
- De acuerdo con ello, dado que el artículo 20.2 c) LISD exige para su aplicación que tenga lugar el fallecimiento del causante (o del instituyente), no resultará de aplicación a los denominados pactos sucesorios con efectos de presente.
- En su lugar, tampoco cabría aplicar los requisitos previstos para las donaciones de empresas familiares, los del artículo 20.6 LISD, ya que sería una analogía vedada por la LGT.

Esta argumentación rompe con el criterio administrativo anterior, repetido en distintos pronunciamientos, (V1731-2008, V1926-2013, V2948-2014, V2397-2016, V2235-2019, entre otras) donde resultaban de aplicación los beneficios fiscales establecidos para las sucesiones aunque el instituyente no hubiera fallecido, incluidos los referidos a la transmisión de empresas familiares o de participaciones.⁷⁰ Un cambio de criterio, confirmado posteriormente en la contestación a la consulta V1132-2021, de 28 de abril.⁷¹

No resulta muy convincente, a mi parecer, ese recurso a la literalidad de la norma para llegar a dicha conclusión. Como acertadamente señala ÁLVAREZ BARBEITO, con ese razonamiento el centro directivo sitúa a las adquisiciones de empresas a través de los pactos analizados en una especie de «limbo», en virtud del cual, por un lado, se cierra el paso a la aplicación del artículo 20.6 LISD, porque tales transmisiones patrimoniales no pueden considerarse realizadas *inter vivos* y, por otro lado, impide la aplicación del artículo 20.2 c) LISD,

70 A mayor abundamiento RIBES RIBES, A., (cit, p. 22) y ÁLVAREZ BARBEITO, P., «La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 456/2021, p. 144. En consultas anteriores a este cambio de criterio se llegaba a decir que en los pactos sucesorios de presente, al no haberse producido la muerte del causante, debía tenerse en cuenta el ejercicio anterior a la transmisión de los bienes a fin de determinar si dicha actividad ejercida por el empresario había constituido o no su principal fuente de renta, tal y como requiere la normativa en vigor (V1926/2013).

71 Como subraya acertadamente PÉREZ-FADÓN, en las tres consultas señaladas no se cumple el mandato del artículo 68 RISD, que obliga a la Administración a motivar cuando tenga lugar un cambio de criterio administrativo. Sin embargo, nada se dice en ellas ni siquiera sobre que se modifica el criterio, por lo que, en opinión de este autor, la nueva doctrina nace con un defecto importante, que, si bien no la invalida de facto, al menos puede considerarse mal formulada y debiera corregirse por parte de la DGT (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD. Contestaciones a consultas vinculantes de la DGT de 5 de junio de 2020, V1788-20, V1790-20 y V1792-20», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 68, 2020, p. 4). Seguramente por esta razón, en la contestación a la consulta V1132-2021, de 28 de abril, se hace mención expresa al cambio de criterio efectuado por la anteriores.

porque, aun cuando se trata de un precepto en principio aplicable a las transmisiones *mortis causa*, la imposibilidad de constatar el fallecimiento del causante inhabilita su aplicación.⁷² Una interpretación, en definitiva, que nos conduce al absurdo y que perjudica claramente a este tipo de pactos como opción para la transmisión de empresas familiares.

Este problema pone de nuevo de manifiesto la deseable intervención del legislador en algunos de los preceptos que la LISD dedica al tratamiento de las adquisiciones *mortis causa*, donde debería quizás haber aludido expresamente a los pactos sucesorios, particularmente, a los que tienen efectos de presente, como ha hecho en materia de devengo o de acumulación de donaciones.

No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, no podemos compartir, como decíamos, el criterio de la DGT estatal en este asunto.

Tanto en la LISD como en las normas autonómicas, cuando se establecen las reglas aplicables a las adquisiciones *mortis causa* se está pensando en el causante fallecido, lo que ocurre que unas veces se utiliza solo el término causante y otras veces se habla de la persona fallecida.⁷³ En este sentido, cuando el artículo 11 RISD incluye a estos contratos entre los títulos sucesorios o cuando el Tribunal Supremo o el TEAC les confiere el tratamiento fiscal correspondiente a las adquisiciones *mortis causa*, lo hace sabiendo que en muchos de estos pactos no se ha producido la muerte del causante instituyente, lo que obligará sin duda a adaptar la interpretación de algunos preceptos. Por lo tanto, decir ahora que no es aplicable el artículo 20.2.c) LISD a los pactos de presente porque no se da la condición de «persona fallecida», supone en cierta medida desconocer ese criterio reglamentario y jurisprudencial.⁷⁴

72 ÁLVAREZ BARBEITO, P., cit, pp. 144-145.

73 Plantea POZUELO ANTONI si a estos efectos debe darse relevancia o no a la distinción entre «causante» y «fallecido». Es decir, en la medida en que la normativa estatal (y autonómica) del impuesto relativa a las adquisiciones *mortis causa* emplea ambos términos. ¿Cabría pensar, entonces, que solo las referidas al causante son aplicables a este tipo de pactos, y no las que van referidas al fallecido? La respuesta, como sostiene el propio POZUELO, ha de ser negativa ya que entendemos que el legislador las emplea indistintamente para evitar reiteraciones, pero sin pretender ningún otro efecto («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 94).

74 Para RIBES RIBES, lejos de lo que afirma la DGT, no estamos ante ningún supuesto de aplicación analógica de la norma, sino que, tal y como señalan los artículos 3 de la LISD y 11 del RISD, los pactos sucesorios son títulos sucesorios y se equiparan a las adquisiciones *mortis causa* en cuanto a su tratamiento fiscal, sin que sea necesaria la muerte física del causante. En este sentido, la legislación vigente, tanto en el IRPF como en el ISD, prevé expresamente la asimilación de los pactos sucesorios a las transmisiones por causa de muerte, incluso cuando el efecto patrimonial a favor del instituido se anticipe al fallecimiento del instituyente. Así lo ha declarado también el Tribunal Supremo y, con posterioridad, el TEAC, por lo que, para esta autora, la reciente actuación de la DGT, estatal y aragonesa, carece de fundamento normativo, jurisprudencial y administrativo («Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», cit., pp. 23 y 27). Por su parte, entiende PÉREZ-FADÓN que la finalidad del beneficio fiscal de las «empresas familiares» en casos de transmisiones gratuitas y, más en concreto, de las que se producen *mortis causa* es proteger y fomentar la creación y sobre todo la continuidad de este tipo de entidades, por lo que, cuando se da una transmisión como en este caso, puede entenderse que el concepto de persona fallecida o fallecido se equipara al de causante de la transmisión, sin que deba calificarse de extensión analógica, al igual que sucede con las personas desaparecidas que legalmente se declaren fallecidas, cuando, en realidad, algunas de estas, seguramente, no habrán fallecido (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD...», cit., p. 5).

En sentido contrario, la DGT basa precisamente su argumentación en la ausencia de previsión legislativa en el artículo 20.2 c) LISD sobre este tipo de pactos, entendiendo que si el legislador hubiera querido incluirlos lo hubiera hecho, como en el caso del devengo (o de la acumulación). Pudiera pensarse, en cambio, que no es tanto un olvido consciente del legislador por entender que los pactos de presente no deben participar de ese beneficio fiscal, sino que, conforme a los criterios mantenidos hasta entonces por la propia DGT y por el Tribunal Supremo o el TEAC, no era necesario manifestarse expresamente.⁷⁵

A nuestro parecer, a falta de una referencia expresa en la norma⁷⁶, la DGT de Cataluña lo resuelve con buen criterio en la consulta 286/19, de 14 de octubre. En este caso se trataba de un heredamiento cumulativo con transmisión de bienes en vida del instituyente y que, a diferencia de lo que ocurre con los pactos de atribución particular, conservan a todos los efectos su naturaleza *mortis causa*. A juicio de la administración autonómica, ha de aplicarse la reducción del 95% prevista en la normativa propia para la transmisión *mortis causa* de participaciones en entidades, pero acudiendo a las condiciones que se exigen para la donación. En tal sentido, para el caso de donación de las participaciones la norma exige que el donante deje de ejercer las funciones en la entidad y de percibir las correspondientes remuneraciones, pero nada se dice al respecto en la regulación del mismo beneficio fiscal cuando la transmisión de las participaciones tiene lugar *mortis causa*. Según la contestación a la consulta, *la respuesta se ha de fundamentar en una interpretación integradora de la norma atendiendo a la finalidad del beneficio fiscal*: su objetivo es reducir la carga tributaria para favorecer el relevo intergeneracional de los negocios familiares, y esto solo tiene sentido en la medida en que el donante deje de ejercer la dirección de la entidad. Así, dice, es evidente que en el artículo que regula la reducción en sede de la adquisición *mortis causa* el legislador no lo explicita, porque resulta obvio que el causante no ejercerá más funciones y porque el requisito de cese en la actividad está implícito en la norma.

En Galicia, por su parte, es el propio legislador regional el que adopta un criterio similar a través del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de Tributos Cedidos, estableciendo que, tratándose de pactos con efectos de presente que incluyan transmisiones de empresas familiares o de participaciones en las mismas, los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal serán los establecidos para las adquisiciones gratuitas *inter vivos* (art. 8.Seis).⁷⁷ Es decir, se les aplica el beneficio y porcentaje de reducción previsto para las adquisiciones *mortis causa* (conforme a su naturaleza), siempre

75 Así lo entiende ÁLVAREZ BARBEITO, P., cit., p. 146. Por su parte, en contra de lo manifestado por la DGT, apuesta RIBES por la consideración inversa, pues al haberse previsto en el artículo 24 LISD que el devengo se produzca cuando se celebre dicho acuerdo y no cuando tenga lugar la muerte del causante, resulta obvia la asunción de que a los pactos sucesorios se les otorgará el trato de lo sucesorio en todo -salvo el devengo-, pese a que la transmisión patrimonial se realice de manera anticipada en vida del causante (cit, p. 24).

76 Que bien pudiera haberse incluido en la propia reforma operada a través de la Ley 11/21, como sugiere ÁLVAREZ BARBEITO, cit., p. 144.

77 A estos efectos, el TSJ de Galicia exigía el cese del transmitente en sus funciones directivas para poder beneficiarse de la reducción (STSI 552/2010 y STSI 30/2012, entre otras). A mayor abundamiento sobre esta cuestión, RIBES RIBES, cit, p. 20.

y cuando se cumplan los requisitos que la normativa del impuesto exige en caso de transmisiones gratuitas *inter vivos* de empresas familiares y participaciones, toda vez que la muerte del instituyente no ha tenido lugar. Un criterio que ya había asumido anteriormente el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sentencias 30/2012, de 30 de enero; 998/2011, de 21 de noviembre; 924/2010, de 4 de noviembre y 552/2010, de 2 de junio) cuando analizaba el régimen tributario de la apartación gallega.

Aragón, como hemos visto, ha apostado por otra solución alternativa, considerando aplicables en estos casos los beneficios previstos en la normativa autonómica para las adquisiciones *inter vivos* de empresas familiares o de participaciones, en lugar de los previstos para las sucesiones. Se viene a entender, en definitiva, que la transmisión de empresas familiares realizada en vida del donante o del instituyente debe tener el mismo tratamiento en el seno del ISD, pues tienen efectos similares. Y tiene su lógica, sino fuera porque se aparta de la calificación que parece otorgarles la propia normativa del ISD, el TEAC y el Tribunal Supremo. Pero con ello, al menos, los pactos de presente no quedan fuera de estos beneficios, sino que aplican los previstos para las donaciones.⁷⁸

En cambio, no podemos compartir en absoluto la última doctrina de la DGT, pues discrimina, sin ningún fundamento, la utilización del pacto sucesorio respecto de la donación o de la sucesión de empresas familiares, al negarle la aplicación de los beneficios fiscales (tanto de unos como de otros).

A mayor abundamiento, hay un asunto en todo esto que tampoco podemos olvidar y que incrementa la sensación de confusión y escasa claridad que subyace en esta cuestión. La doctrina de la DGT estatal se refiere a la interpretación del artículo 20.2 c) LISD en relación con el pacto sucesorio balear que incluye un transmisión de presente, por lo tanto su efecto vinculante no alcanzará a aquellos supuestos, sea en Baleares o en otros territorios, en los que se pretenda aplicar una reducción autonómica propia y sustitutiva de la estatal, pues en relación con ello el criterio aplicable será el propio de la DGT regional, que podrá coincidir o no.⁷⁹ Por ejemplo, en el caso aragonés, el criterio autonómico nos remite a los beneficios fiscales previstos para las donaciones, mientras que en Cataluña, siendo heredamiento cumulativo con entrega de presente, se aplicarán los beneficios previstos para la transmisión *mortis causa* de empresas familiares, aunque interpretando los requisitos según la normativa relativa a las donaciones (y lo mismo ocurrirá en Galicia).⁸⁰ Y todo ello, siempre que el contribuyente opte por la aplicación de la normativa autonómica, pues si opta por

78 Indica POZUELO ANTONI que esta aplicación de los beneficios previstos en la ley aragonesa para las adquisiciones *inter vivos* se hace forzando su encaje, ya que, a tenor de dispuesto en los artículos 132.1 y 132.3 TR, se trata de reducciones «de mejora», y no de reducciones «propias» de la CCAA («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 101).

79 En virtud de lo dispuesto en el artículo 55.2 a) de la Ley 22/2009, la contestación a consultas relativas a los tributos cedidos a las CCAA que se refieran a disposiciones dictadas por estas en el ejercicio de sus competencias debe ser realizada por el órgano competente de la administración regional (V996-2019).

80 Recuérdese, no obstante, que si se tratase de un pacto catalán de atribución particular con efectos de presente se consideraría en todo caso como una donación, por mandato expreso de su normativa civil propia.

las reducciones estatales, las de la LISD, quedaría fuera de unos y de otros beneficios, por aplicación de los criterios mantenidos por la DGT del Ministerio de Hacienda.

En definitiva, una diferencia de trato en el régimen fiscal aplicable a una misma situación jurídica que en modo alguno resulta justificable.

Como hemos defendido, la solución catalana o gallega es la que mejor se adapta a la naturaleza de esta clase de pactos y a su calificación en el seno de la normativa fiscal sucesoria (adquisiciones *mortis causa*). Bajo esas premisas, les aplica los beneficios fiscales previstos para las sucesiones de empresas familiares, aunque a la hora de verificar el cumplimiento de las condiciones requeridas, acude a la regulación prevista para las donaciones de empresas familiares, toda vez que el instituyente transmitente no ha fallecido. Pudiera pensarse, no obstante, que este recurso se realiza de manera un tanto forzada cuando no exista norma específica que lo habilite, pero sin que por ello se produzca, a nuestro juicio, una aplicación analógica de las vedadas por el artículo 14 LGT, sino realizando una interpretación integradora de las normas atendiendo a su finalidad.

4.4. La inclusión expresa de los pactos sucesorios en el ámbito de aplicación del artículo 30 LISD (acumulación de donaciones)

Como es sabido, a los efectos de calcular la cuota tributaria, el artículo 30 LISD (desarrollado por los artículos 60 y 61 RISD) ha venido disponiendo la acumulación a la base liquidable del causahabiente del valor de los bienes y derechos donados a éste por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento. En concreto, la Ley había previsto expresamente la acumulación de las «donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables». Esencialmente, se trata con ello de evitar que se eluda la progresividad de la tarifa transmitiendo fraccionadamente o por entregas los bienes del causante. En este sentido, los bienes y derechos procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de transmisión actual (la relativa a la sucesión) se considerarán como una sola transmisión a los efectos de hallar el tipo medio de gravamen que corresponde a la sucesión. Con el mismo fundamento, en el caso de que un mismo sujeto sea beneficiario de varias donaciones o demás transmisiones *inter vivos* equiparables procedentes de una misma persona, no mediando entre ellas un período superior a tres años, la norma dispone igualmente su acumulación.

Pues bien, una de las cuestiones más relevantes en torno a la tributación de los pactos sucesorios ha consistido en dilucidar si esa regla de acumulación les resultaba asimismo aplicable, pues hasta la reforma operada por la Ley 11/2021 nada decía la LISD al respecto,⁸¹ lo que resultaba determinante con relación a las distintas opciones de planificación fiscal a la hora de ordenar la sucesión.

81 Indica al respecto POZUELO ANTONI que la falta de contemplación no es deliberada, sino un ejemplo más de la falta de atención del legislador estatal al Derecho foral español. No cabía en la mente del legislador tributario de 1987 que pudiera darse una acumulación de distintas adquisiciones *mortis causa* («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 97)

La doctrina que se había ocupado de este asunto ha venido a negar, en general, la aplicación de esta regla a los contratos sucesorios que supongan transmisiones de bienes y derechos en vida del instituyente. Los argumentos que permitían sustentar esta conclusión han sido diferentes: desde la salvaguarda del principio de reserva de ley que rige en materia tributaria –en tanto la LISD solo había previsto la acumulación a la sucesión de «donaciones o transmisiones *inter vivos* equiparables» o de estas entre sí, pero sin que en esa categoría podamos incluir a los pactos sucesorios, que tienen naturaleza *mortis causa*–⁸², hasta la prohibición de la analogía que rige en el Derecho tributario (art. 14 LGT).⁸³

La propia DGT parecía asumir esta misma conclusión. Así en la consulta V3087-2013, el consultante había adquirido bienes a través de un pacto sucesorio en Galicia (pacto de mejora con entrega de bienes) y pretendía realizar un nuevo pacto sucesorio, una apartación, existiendo identidad entre transmitente y adquirentes respecto del pacto sucesorio anterior. La DGT considera que la normativa del ISD regula supuestos de acumulación aplicables a negocios jurídicos gratuitos *inter vivos* (donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables), pero no supuestos de acumulación de títulos sucesorios. Por tanto, la adquisición de diversos bienes y derechos del mismo transmitente mediante pactos sucesorios sucesivos no supone que los pactos anteriores deban acumularse a los posteriores.⁸⁴ En el mismo sentido, en la V1206-2014 esa regla tampoco se aplica para acumular lo recibido por pacto sucesorio en vida del instituyente a lo que corresponda al beneficiario una vez fallecido aquel. En otras palabras, ni se acumula entre sí lo adquirido en virtud de los pactos, ni se acumulan estos a la sucesión que se pueda producir con la muerte del instituyente.

También sigue este mismo criterio la STSJ de Galicia 415/2015, de 30 de septiembre.

Se viene a decir, en definitiva, atendiendo a la literalidad del precepto legal, que en tanto la Ley no establece la regla de acumulación para cuando tengan lugar varias transmisiones a título sucesorio (*mortis causa*) entre transmitente y beneficiario, sino únicamente, cuando se trate de donaciones o «transmisiones *inter vivos* equiparables», ya sea entre sí, o entre estas y la sucesión, no puede aplicarse esta regla a los pactos sucesorios, dada su consideración como títulos sucesorios a los efectos del ISD. Y ello aun cuando alguna de sus modalidades implique la transmisión de elementos patrimoniales *inter vivos*, lo que únicamente afecta al devengo, tal y como establece el artículo 24.1 LISD.

82 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Tratamiento tributario de los pactos sucesorios», en *Carta Tributaria. Revista de opinión* n° 22/2017, p. 19. Añade el autor que este criterio es consecuencia de la interpretación jurídica estricta ya que nos encontramos en el campo de la regulación de los tipos de gravamen, amparada por el principio de reserva de ley tributaria. En tal sentido, señala, de admitirse la acumulación en estos casos, se produciría un incremento de los tipos aplicables en cada caso. Por su parte, QUERO CHAMORRO Y AGUILELLA MEDIANO se muestran igualmente partidarios de negar la posibilidad de acumulación en todos estos casos ya que, en puridad, la técnica de la «acumulación» a los efectos de calcular el tipo medio efectivo de gravamen procede únicamente en el caso de donaciones y demás transmisiones *inter vivos*, y no de pactos sucesorios (cit. p. 6).

83 ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., cit., p. 66.

84 Un criterio que se repite en la consulta V2235-2019.

Sin embargo, si bien no era posible acumular lo entregado por pacto sucesorio entre sí ni respecto a la transmisión que tenga lugar con el fallecimiento del instituyente, podría en cambio admitirse acumular donaciones anteriores a la adquisición realizada en virtud de un contrato sucesorio, ya que se trata de un supuesto perfectamente encajable en el artículo 30.2 LISD, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años. Por su parte, no será posible en sentido contrario, pacto sucesorio primero acumulable a una posterior donación, puesto que tampoco está previsto en la norma.⁸⁵

Sea como fuere, es evidente que esta situación permitía unas actuaciones de planificación fiscal en los territorios amparados por Derechos civiles especiales que regulen este tipo de pactos muy ventajosas respecto de las que tienen lugar en territorio común, donde no tienen cabida las diversas fórmulas de sucesión paccionada.⁸⁶ Está claro el ahorro fiscal que suponía utilizar la vía del pacto sucesorio con efectos de presente en lugar de las donaciones, evitando con ello las normas sobre acumulación y el incremento del tipo de gravamen.⁸⁷ Una ventaja añadida a las que hemos tenido ocasión de comentar en epígrafes anteriores (exención de plusvalía en el IRPF, beneficios fiscales previstos para las adquisiciones mortis causa...).

En consonancia con ello, parecía necesario arbitrar un cambio normativo que permitiera incardinar las adquisiciones realizadas en virtud de contratos sucesorios en el marco de las reglas de acumulación del ISD, evitando que estas actuaciones acaben atenuando la progresividad del tarifa y sin que pueda justificarse razonadamente la diferencia de trato.⁸⁸

Finalmente, el legislador, con buen criterio en este caso, ha tomado cartas en el asunto a través de Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, modificando el artículo 30 LISD, que a partir de entonces lleva por rúbrica «Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios».⁸⁹

85 En el mismo sentido, ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., «Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio», cit., p. 66.

86 Incluso podrían existir diferencias entre pactos regulados por la misma norma, como hemos visto anteriormente en Cataluña, donde los pactos de atribución particular de presente se consideraban donaciones y por tanto a ellos se le aplicaba la regla de acumulación, pero no así al resto de pactos sucesorios catalanes, como los heredamientos, que no tenían esa misma consideración aunque tuvieran efectos de presente (Consulta nº 286-19, de 14 de octubre).

87 Hasta el punto que, en opinión de POZUELO ANTONI, dependiendo de las circunstancias concurrentes no sería descartable la aplicación de algunas de las medidas previstas en la LGT para regularizar tributariamente conductas «anómalas», como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT («Pactos sucesorios: su fiscalidad», cit., p. 98).

88 Señala VAQUERO GARCÍA que esta situación ventajosa podía traducirse en una forma de evasión para grandes patrimonios, reduciendo la progresividad del ISD a través de «trocear la herencia». Mas aún si tenemos en cuenta que a los pactos sucesorios no se les aplica la regla del 3 por 100 del ajuar doméstico (VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019, p. 212). En idéntico sentido, ARTAMENDI GUTIÉRREZ abogaba por la necesidad de proceder a un cambio normativo (cit., p. 66).

89 Como advierte RIBES RIBES, la normativa vasca había reaccionado ya ante este problema mediante el establecimiento en los tres territorios históricos de la acumulación de pactos sucesorios entre sí y con adquisiciones *mortis causa* ordinarias (cit, p. 38). La normativa vigente acoge esta regla en el artículo 56 de la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, en los artículos 65 y 66 de la Norma Foral de Guipúzcoa 2/2022, de 10 de marzo, y en el artículo 36 de la Norma Foral de Álava 11/2005, de 16 de mayo.

A su tenor, son acumulables las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como *las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios* formalizados entre las mismas personas (tres años). En el mismo sentido, esta regla será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones *inter vivos* equiparables y a *las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios*, que se acumularán a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor *mortis causa* (cuatro años).

En cualquier caso, aunque esta solución llega tarde, pues debería haberse adoptado mucho antes, no cabe duda de que acaba con una situación privilegiada y carente de toda justificación, en la medida en que esta clase de pactos sucesorios implican en todo caso una transmisión a título gratuito de los bienes producida en vida del causante instituyente, con independencia de la naturaleza que se le quiera atribuir, y, por lo tanto, procede a estos efectos aplicarles el mismo tratamiento que a las donaciones. En este caso, el artículo 30 LISD no se refiere a la naturaleza que ha de atribuirse a las adquisiciones realizadas en vida del causante en virtud de contratos sucesorios, sino que, simplemente, las señala para advertir que se les aplica igualmente la regla de la acumulación, tanto respecto a las donaciones u otros pactos asimilables, como a la futura sucesión. Recuérdese, por otra parte, que en el caso de los pactos sucesorios que relegan los efectos transmisivos a la muerte del instituyente, a los efectos de aplicar el tipo medio de gravamen y determinar la cuota del causahabiente, se acumulará el valor de las donaciones y de las adquisiciones en virtud de los pactos sucesorios anteriores entre las mismas personas (cuatro años).

5. A modo de conclusión

No puede desconocerse que la utilización práctica por los ciudadanos de las diferentes figuras reguladas en el Código Civil o en los ordenamientos civiles especiales para ordenar sus relaciones patrimoniales depende, en buena medida, de su régimen fiscal. En este sentido, se ha afirmado, aunque no siempre es del todo justo, que el ordenamiento tributario no atiende como debiera a las peculiaridades y características específicas de algunas de las instituciones que con tanto celo se han venido regulando en nuestros Derechos civiles forales o especiales.

En realidad, existe un argumento que puede servir para explicar ciertos desajustes y tiene que ver con la competencia en una y otra materia. Mientras es el legislador regional el que se ocupa en exclusiva de la regulación de las instituciones civiles propias, las implicaciones fiscales derivadas de su utilización efectiva, en cambio, tienen que encajarse en un entramado de normas tributarias esencialmente reguladas por el Estado, sin perjuicio de ciertas capacidades normativas correspondientes a la CCAA. Quizás, por ello, en el País Vasco o Navarra se han detectado menos problemas, toda vez que las respectivas competencias van mucho más de la mano.

En el sentido apuntado, la normativa tributaria estatal no suele aludir de manera expresa, salvo excepciones, a las peculiaridades de las instituciones civiles forales o especiales, sino que es una labor de interpretación jurídica, llevada a cabo esencialmente por las administraciones tributarias y por los tribunales, la que determina cuál ha de ser el encaje y, consecuentemente, las consecuencias fiscales de éste. Y esa labor no resulta sencilla en muchos casos.

Con relación a los pactos sucesorios, en tanto se trata de instrumentos jurídicos empleados para ordenar la sucesión en varios de nuestros ordenamientos regionales, hubiera sido deseable mucho antes la intervención del legislador estatal. Sobre todo, para resolver los problemas planteados alrededor de los contratos sucesorios que anticipan la transmisión sucesoria a la muerte del instituyente, pues los que la anudan al fallecimiento no presentan tantas dificultades.

Precisamente, la ausencia de previsión legal es la que ha dado pie al diferente tratamiento tributario de esta clase de pactos a lo largo de las últimas décadas, amparado en otros tantos criterios administrativos que se han defendido no solamente en el seno de los órganos directivos del Estado, sino también en los propios de las CCAA, algunos de los cuales con el objetivo declarado de combatir ciertas prácticas consideradas abusivas o de elusión fiscal.

Como resultado de las modificaciones normativas (LIRPF y LISD) y de algunas interpretaciones llevadas a cabo por la Administración, si bien, de una parte, se incardinan las transmisiones producidas a través de pactos sucesorios entre aquellas que tienen naturaleza *mortis causa*, tengan o no efectos en vida de los contratantes, de otra, y sin perjuicio de ello, dicha calificación no se lleva siempre hasta sus últimas consecuencias, de manera que cuando se trate de contratos sucesorios con efectos de presente se observarán ciertas peculiaridades. Así ocurre tanto en el IRPF, con respecto al cómputo del valor de adquisición de los bienes en el patrimonio del adquirente cuando se cumplan determinadas condiciones, como en el ISD, con la limitación de la aplicación de algunos beneficios fiscales previstos para las adquisiciones *mortis causa*, que quedarían así «reservados» a los casos en que tenga lugar el fallecimiento del instituyente.

Una solución controvertida por sí misma, pero que además presenta un inconveniente añadido en relación con la aplicación de las reducciones y bonificaciones del ISD, toda vez que las administraciones regionales defienden criterios distintos, por lo que las consecuencias fiscales de la adquisición dependen en buena medida de la normativa estatal o autonómica que resulte aplicable.

A la vista de todo ello, cabría cuestionarse, como apunta RIBES, si no sería más adecuado postular *de lege ferenda* que a los pactos sucesorios con efectos de presente se les aplicara siempre la normativa propia de las donaciones, pues al fin y al cabo se produce una transmisión gratuita de bienes en vida del instituyente. Sin embargo, la propia autora, en consonancia con la doctrina mayoritaria, rechaza esta calificación, puesto que el otorgamiento del pacto atiende a la muerte como causa, implicando un adelanto de la herencia futura, no debiendo entonces equiparse a la donación, sino a la herencia o legado. La solución pasa entonces por aplicarles genéricamente el régimen previsto para las adquisiciones *mortis causa*, a salvo algunas cuestiones específicas como el

devengo.⁹⁰ Este criterio sería por otra parte, el que mejor se adapta a la naturaleza de esta institución en el Derecho civil.

No obstante, volviendo a la pregunta inicial, es posible que la clave no se encuentre en si estamos ante una institución sucesoria o no, pues resulta evidente que esta clase de pactos son títulos sucesorios que tienen su causa en ordenar la sucesión futura del instituyente, sino en los efectos jurídicos que producen, y más aún, en la trascendencia de dichos efectos desde el punto de vista tributario. Y bajo esa perspectiva, las diferencias respecto a una donación de bienes se diluyen bastante.⁹¹ Consecuentemente, invocando la autonomía del Derecho tributario y el principio de calificación consagrado en el artículo 13 LGT, no resultaría tan descabellado conferirles idéntico tratamiento, como de hecho se hacía en el ISD antes de la modificación de la LISD en 2003 y en el IRPF antes de la STS de 9 de febrero de 2016. Más aun es lo que actualmente establecen las normas de algunas CCAA, como Cataluña y País Vasco, para algunos de estos pactos.

Cierto es que esta última solución no refleja tanto la esencia *iusprivatista* de esta clase de contratos sucesorios, pero tendría, sin embargo, dos claras ventajas: unificaría el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones de planificación de la herencia futura en todo el territorio nacional (con las salvedades de las CCAA de régimen especial), alineándose con las regiones que carecen de Derecho civil propio, y, en segundo lugar, acabaría con los problemas de interpretación de la normativa sucesoria al tratar de aplicarlas sobre un supuesto en el que no se ha producido el fallecimiento del instituyente. Sin perjuicio de ello, entendemos que esta interpretación choca hoy frontalmente con algunos postulados de la vigente LISD y con su Reglamento de desarrollo, por lo que exigiría de nuevo una modificación normativa.

A este respecto, la ley debe encontrar un equilibrio entre la conservación de nuestras instituciones civiles, sean comunes, forales o especiales, no tratando de penalizar o perjudicar su utilización efectiva, y, al mismo tiempo, tratar de unificar el régimen jurídico tributario de aquellos actos o negocios que, básicamente, presenten efectos similares desde el punto de vista fiscal.

6. Bibliografía

AEDAF, «Documento completo de propuesta de enmiendas al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016», noviembre de 2020.

⁹⁰ Véase RIBES RIBES, A., cit., p. 19.

⁹¹ Como advierte GARCÍA NOVOA, lo determinante para que una transmisión sea o no sea por causa de muerte no debe ser tanto que la misma se haga en vida (pues todas las decisiones de transmitir se hacen en vida de alguien), sino que el efecto traslativo dependa de la muerte de un sujeto. Y en el caso del pacto con entrega de presente, la transmisión no depende del fallecimiento futuro del transmitente. En suma, esta clase de pactos no difiere en sus efectos de la donación («El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», cit.).

ÁLVAREZ BARBEITO, P., «La reducción de la base imponible del ISD en casos de adquisición de empresas familiares a través de pactos sucesorios con eficacia de presente. Análisis de las Consultas de la DGT V1788/2020, V1790/2020 y V1792/2020, de 5 de junio», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 456/2021.

ARTAMENDI GUTIÉRREZ, A., «Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio» en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 42-2016.

BAYOD LÓPEZ, C., «La sucesión paccionada» en *Manual de Derecho Foral Aragonés*, VVAA, ed. El Justicia de Aragón, 2020.

DÍEZ PIZAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho civil IV. Derecho de familia y Derecho de Sucesiones*, 7ª edición, Tecnos, Madrid, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., «Problemas de aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso de Galicia», en *Revista Técnica Tributaria*, nº 94, 2011.

GARCÍA NOVOA, C., «El horizonte de la Ley de Prevención del Fraude y los pactos sucesorios en Galicia», en *Taxlandia: blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.

LACRUZ BERDEJO, J., *Elementos de Derecho Civil V. Derecho de Sucesiones*, ed. Bosch, Barcelona, 1988.

MALVÁREZ PASCUAL, L., «Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (I)», en *Revista Quincena Fiscal* nº 3/2021 (versión online).

MERINO JARA, I., «Los pactos sucesorios en las Comunidades Autónomas de régimen común (aspectos fiscales)», en *JADO Boletín de la Academia Vasca de Derecho*, nº 27, 2015-2016.

OÑATE CUADROS, F., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020.

PALAZÓN VALENTÍN, J., «Los pactos sucesorios: su vigencia hoy y su tratamiento tributario», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2020.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Los pactos sucesorios con efectos de presente no permiten la reducción por empresa familiar en el ISD. Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 5 de junio de 2020 (V1788-20, V1790-20 y V1792-20)», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 68, 2020.

PEREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., «Tratamiento tributario de los pactos sucesorios», en *Carta Tributaria. Revista de opinión* nº 22/2017.

POZUELO ANTONI, F., «Aspectos fiscales de los pactos sucesorios», en *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, ALBALADEJO Y DIAZ ALABART dir., Tomo XXXIV, volumen 1º, Edersa, Madrid, 2002.

POZUELO ANTONI, F, «Pactos sucesorios: su fiscalidad», en *Actas de los XXIX Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, 2020.

QUERO CHAMORRO, B. y AGUILELLA MEDIANO, J., «La fiscalidad del pacto sucesorio de institución de presente», en *Revista de Derecho civil Aragonés*, 2019.

RIBES RIBES, A., «Pactos sucesorios: ¿legalidad o abuso? Nuevo tratamiento fiscal a la luz de la reciente reforma legislativa», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 464, 2021.

SANTACRUZ BLANCO, R., «Fiscalidad de las Instituciones Aragonesas de Derecho Privado», en *Actas de los XVIII Encuentros del Foro de Derecho Aragonés*, ed. El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2008.

VAQUERO GARCÍA, A., «Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el ISD: el caso de Galicia», en *Crónica Tributaria*, nº 171, 2019.

EL DERECHO A LA PRIVACIDAD Y LA DAC6: ¿OTRA VUELTA DE TUERCA A RAÍZ DE LAS CONCLUSIONES DEL AG NICHOLAS EMILIOU?

Marina Castro Bosque

Profesora Ayudante Doctor

Universidad Pública de Navarra (UPNA)¹

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-4713-7728>

Title

"The Right" to Privacy and the DAC6: a new twist considering the conclusions of "AG" Nicholas Emiliou?

Resumen

En el ámbito de la Unión Europea, la cooperación fiscal se ha enmarcado a través de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa (DAC) y sus modificaciones. En particular, la DAC6 obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente a comunicar a la administración tributaria determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, es obvio que esta obligación puede dar lugar a interferencias con el derecho a la privacidad. Precisamente, el pasado 29 de febrero de 2024, el Abogado General (AG) Nicholas Emiliou emitió su dictamen en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), concluyendo que la DAC6 implica una interferencia en el derecho a la privacidad, aunque dicha interferencia es proporcional a la vista de los objetivos perseguidos por la Unión Europea. La cuestión a dilucidar es, por tanto, si en línea con las conclusiones del AG, el derecho a la privacidad se ha protegido adecuadamente en el ámbito del DAC6, considerando el Derecho de la UE.

Palabras clave

DAC6, derecho a la privacidad, Derecho de la Unión Europea, proporcionalidad

¹ Investigadora vinculada al INARBE. Este trabajo se desarrolla en el marco del proyecto de investigación núm. Ref. PID2020-118854GB-I00 «*Instrumentos normativos preventivos en la lucha contra el fraude y la corrupción*», cuyos investigadores principales son la profesora Inés Olaizola Nogales y el profesor Hugo López López.

Abstract

At the European Union level, tax cooperation has been framed through Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation (DAC) and its amendments. In particular, the DAC6 obliges tax intermediaries and, sometimes, the taxpayer itself to report certain aggressive tax planning mechanisms to the tax administration. However, in this context it is obvious that interferences with the right of privacy may arise. In fact, on 29 February 2024, Advocate General (AG) Nicholas Emiliou issued his Opinion in the case *Belgian Association of Tax Lawyers and others* (C-623/22), concluding that the DAC6 involves an interference with the right to privacy, although such interference is proportionate in view of the objectives pursued by the European Union. The question to be elucidated is, therefore, whether in line with the AG's conclusions, the right to privacy has been adequately protected in the scope of the DAC6.

Keywords

DAC6, right to privacy, European Union law, proportionality

Fecha de Recepción: 13/05/2024/Fecha de aceptación: 3-06-2024

Cómo citar: Castro Bosque, M. (2024). El derecho a la privacidad y la DAC6: ¿otra vuelta de tuerca a raíz de las conclusiones del AG Nicholas Emiliou? *Revista Técnica Tributaria* (145), 69-114.

SUMARIO

1. Introducción
2. La DAC 6: la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva
 - 2.1. Naturaleza y finalidad
 - 2.2. Estructura y contenido de la obligación de declarar
3. La compatibilidad de la DAC 6 con el derecho a la privacidad en el seno de la UE
 - 3.1. El derecho a la privacidad según el TEDH y el TJUE
 - 3.2. La compatibilidad de la obligación de informar con el derecho a la privacidad
 - 3.3. La compatibilidad de la dispensa de informar con el derecho a la privacidad
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

En las últimas décadas se ha producido una notable expansión del uso de mecanismos de transparencia fiscal (intercambio de información, comunicación obligatoria, etc.). Teniendo en cuenta la enorme cantidad de información que las administraciones tributarias poseen sobre los contribuyentes y el carácter sensible de la información recopilada, una de las principales preocupaciones es la posibilidad de que se dé una violación de los derechos de los contribuyentes, en particular, la privacidad, la confidencialidad y la protección de datos². La gran escala sin precedentes del tratamiento de datos hace que los contribuyentes sean más susceptibles al abuso de poder por parte de los poderes públicos. Además, la situación se agrava como consecuencia del progreso tecnológico y los riesgos que este conlleva en cuanto al uso indebido de los datos personales obtenidos³. Lo anterior es especialmente preocupante en el procedimiento de intercambio automático de información en el que, aparentemente, las circunstancias individuales de los contribuyentes ya no son relevantes, frente al derecho de la administración a obtener información⁴.

De hecho, la relevancia de estos derechos y su protección durante los procedimientos tributarios ha sido reconocida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en los últimos años. Así, en 2003 la OCDE publicó el documento titulado «*Taxpayers' Rights and Obligations - Practice Note*» en el que se observaba que, si bien la mayoría de los países no contaban en ese momento con una Carta explícita de derechos de los contribuyentes, hay determinados derechos básicos que los contribuyentes disponen en todos los ordenamientos jurídicos, *inter alia*: (i) a ser informado, asistido y oído; (ii) a recurrir; (iii) a no pagar más que la cantidad correcta de impuestos; (iv) a la certeza o seguridad jurídica; (v) a la privacidad; y (vi) a la confidencialidad y al secreto. Desde entonces, la OCDE ha elaborado directrices específicas sobre privacidad y confidencialidad en materia fiscal⁵. Sin embargo, aunque en los informes de la OCDE se reconocen los derechos a la privacidad y a la confidencialidad, estos

2 Este tema ha sido intensamente discutido por la doctrina académica vid. Debelva, F. y Mosquera, I. (2017), «*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*», *Intertax* 45(5), pp. 362-381; Baker, P. y Pistone, P. (2015) «*General report*», en: *The Practical protection of Taxpayers' fundamental rights*, IFA Basel Congress, pp. 21-60; Wöhler, V. (2018), *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD; Ferreira Liotti, B. (2022), «*Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*», *Intertax* 50(2), pp. 138-158; y Huang, X. (2018), «*Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases*», *Intertax* 46(3), pp. 225-239

3 Ferreira Liotti, *op. cit.*, pp. 138-158.

4 Vanistendael, F. (2014), «*The International Information Exchange Puzzle*», *Tax Notes International* 75, p. 1150.

5 En relación con la confidencialidad, en los procedimientos de intercambio de información fiscal, la OCDE publicó en el año 2012 el informe «*Keeping It Safe*», que desarrollaba una serie de mejores

derechos sólo se mencionan brevemente y no se describen salvaguardias específicas para protegerlos⁶.

En este contexto, en el ámbito de la Unión Europea (UE), se ha puesto de manifiesto la necesidad de que las administraciones tributarias de los diferentes Estados Miembros mejoren e incrementen la cooperación entre ellas, con el objetivo de controlar la aplicación y el funcionamiento de los sistemas fiscales nacionales de forma eficaz y eficiente. Así, la cooperación fiscal se ha enmarcado a través de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DAC1) y sus modificaciones⁷. En concreto, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE⁸ (conocida como la DAC6) obliga a los intermediarios fiscales y, en ocasiones, al propio contribuyente, a comunicar a la administración tributaria determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva. No obstante, es obvio que esta obligación puede dar lugar a interferencias con los derechos de los contribuyentes afectados por la cooperación y, en concreto, con el derecho a la privacidad⁹. A este respecto, la DAC6 señala que «la presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea». Sin embargo, cabe preguntarse si esta afirmación es real en la práctica.

prácticas relacionadas con la confidencialidad y proporcionaba orientaciones prácticas y recomendaciones, sobre cómo alcanzar un nivel adecuado de protección, reconociendo al mismo tiempo que las distintas administraciones tributarias pueden tener diferentes enfoques para garantizar en la práctica el nivel requerido para la protección efectiva de la confidencialidad. En cuanto al derecho a la privacidad, las «*Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*» de 1980, establecen principios básicos relativos a la protección de la privacidad. El fundamento es contribuir a armonizar las legislaciones nacionales sobre privacidad y, al tiempo que se defienden tales derechos, evitar interrupciones en los flujos internacionales de datos. En esta línea, el artículo 26(2) del Modelo de Convenio de la OCDE exige que la información sea mantenida en secreto del mismo modo que la información obtenida en virtud de la legislación nacional del Estado receptor.

6 Tal y como observa Ferreira Liotti, *op. cit.*, pp. 138-158.

7 A estos efectos se hace necesario resaltar que la DAC, influida por las iniciativas de la OCDE, ha evolucionado en los últimos años y se ha modificado hasta en siete ocasiones diferentes para hacer frente a los nuevos retos, sin que exista una versión consolidada de todos estos instrumentos. Vid. sobre esta cuestión Castro Bosque, M. (2023), «*The Amendments to the Directive on Administrative Cooperation (DAC) and Taxpayers' Rights: The Way Forward?*», *SKATTENYTT*, 73(6), pp. 590-616.

8 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, OJ L 139/1.

9 A este respecto, conviene aclarar que, aunque los derechos a la privacidad, confidencialidad y protección de datos suelen agruparse, se trata, sin embargo, de derechos fundamentales distintos. En particular, el primero se refiere a la fase de recogida de información, mientras que los segundos entran en juego en una fase posterior, una vez que la información está en manos de la administración tributaria. Así pues, aunque los tres derechos están bastante entrelazados, cada uno de ellos tiene su propia naturaleza sustantiva y desencadenan efectos jurídicos diferentes cuando se ejercen. En el caso que nos ocupa, las cuestiones de confidencialidad y protección de datos son comunes a todas las DAC, mientras que el derecho a la privacidad afecta de manera particular a las versiones del DAC en las que la información es facilitada directamente por el contribuyente. Vid. sobre la diferencia entre estos tres derechos, Debelva y Mosquera, *op. cit.*, pp. 362-381; Calderón Carrero, J. M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblio, p. 29; y Moreno González, S. (2016), *El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales*, *Quincena Fiscal* 12, pp. 39-70.

Pues bien, la cuestión no ha sido baladí, dando lugar a un intenso debate académico y llegando incluso a analizarse por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el año 2022 en el caso *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20). A raíz de este pronunciamiento, en España el Tribunal Supremo (TS) en su Auto de fecha 27 de febrero de 2023, acordó suspender parte de la normativa española de implementación de la Directiva de manera cautelar¹⁰. Pero la cuestión está lejos de darse por zanjada y es que, actualmente, existen otros dos casos pendientes de pronunciamiento por parte del Tribunal Europeo: el asunto C-623/22 *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* y el asunto C-398/21 interpuesto por el *Conseil d'État* (Consejo de Estado) francés. El 29 de febrero de 2024, el Abogado General (AG) Nicholas Emiliou emitió su dictamen en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) concluyendo que el régimen implementado por la DAC6 es compatible con los principios de igualdad y no discriminación, el principio de legalidad en materia penal, el principio de seguridad jurídica y el derecho al respeto de la vida privada¹¹.

A la vista de lo anterior, en el presente trabajo nos proponemos analizar si, en contra de las conclusiones alcanzadas por el AG Emiliou, el régimen de información de mecanismos de planificación fiscal agresiva bajo la DAC6 infringe de manera desproporcionada el derecho a la privacidad a la luz del Derecho de la Unión Europea. A estos efectos, en el apartado 2 se describe de manera breve el régimen de declaración obligatoria de la DAC6. Posteriormente, en el apartado 3.1 se expone la base legal del derecho a la privacidad en el seno del Derecho de la UE, desarrollando, además, la construcción jurisprudencial hecha por el TJUE y el Tribunal Europeo de Derecho Humanos (TEDH) al respecto. En virtud de lo anterior, en los apartados 3.2. y 3.3. se analiza si tanto la obligación de informar como la dispensa de informar bajo la DAC6 son compatibles con este derecho. Finalmente, el trabajo termina con las oportunas conclusiones a modo de recapitulación.

2. La DAC 6: la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva

En consonancia con las recomendaciones de la Acción 12 del Plan BEPS¹², el 21 de junio de 2017, la Comisión Europea emitió una propuesta de Directiva destinada a facilitar el intercambio de información entre los Estados miembros de la UE acerca de estrategias de planificación fiscal transfronteriza potencial-

10 A nivel interno, la cuestión también ha dado lugar a conflictos en otros Estados miembros. A modo de ejemplo, el 15 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional belga dictó una sentencia sobre la compatibilidad de la aplicación de la DAC6 en Bélgica con los derechos fundamentales (el secreto profesional y el derecho a la privacidad) y los principios generales del Derecho (la seguridad jurídica y la irretroactividad). Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional de Bélgica, 15 Sept. 2022, núm. 103/2022. Disponible en: <https://www.const-court.be/public/f/2022/2022-103f.pdf> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

11 Conclusiones del Abogado General Nicholas Emiliou presentadas el 29 de febrero de 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22).

12 OCDE (2015). *Acción 12 - Informe final. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

mente agresivas. Con este propósito en mente, el 13 de marzo de 2018, durante la reunión del ECOFIN, se llegó a un acuerdo político para modificar la Directiva de cooperación administrativa (DAC), con el fin de establecer un régimen de declaración obligatoria para este tipo de mecanismos. La versión definitiva de la Directiva 2018/822 fue ratificada el 25 de mayo de 2018 y publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) el 5 de junio de 2018. En términos generales, el régimen se basa principalmente en dos mecanismos distintos pero complementarios: (i) una obligación, que recae tanto en intermediarios fiscales como, en ocasiones, en los propios contribuyentes, de informar de manera obligatoria sobre ciertos esquemas de planificación fiscal potencialmente agresiva; y (ii) un sistema de intercambio automático de información entre los Estados Miembros de la UE respecto de dichos mecanismo declarados por intermediarios fiscales y contribuyentes. Desde esta perspectiva, el régimen introducido por la DAC6 se configura como una obligación formal de carácter complementario a los instrumentos tradicionales de intercambio de información.

En lo que se refiere a España, la implementación la Directiva en el ordenamiento interno se ha llevado a cabo mediante modificaciones a la Ley General Tributaria (LGT)¹³, al Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁴ y dos Órdenes Ministeriales que aprueban nuevos modelos fiscales: el 234, 235 y 236¹⁵. Además, la transposición se complementa con una Resolución de la Agencia Tributaria que aborda una serie de Preguntas Frecuentes centradas en aspectos formales¹⁶.

2.1. Naturaleza y finalidad

La Directiva, con base legal en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)¹⁷, justifica la necesidad de establecer un sistema común de reglas para la declaración obligatoria de mecanismos de pla-

13 Ley 10/2020, de 29 de diciembre por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

14 Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

15 Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de «Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal», el modelo 235 de «Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables» y el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» y Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo, que modifica la anterior.

16 Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GI46-GI47-GI48/FAQ_234_235_236.pdf (último acceso: 9 de mayo de 2024).

17 Art. 113 TFUE (antiguo artículo 93 TCE): «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia».

nificación fiscal agresiva, en el impacto negativo que la falta de información tiene sobre la recaudación tributaria de los Estados miembros y el desarrollo adecuado de las políticas fiscales. Estos mecanismos, que han ido evolucionando hacia una mayor complejidad, suelen consistir en estructuras que operan en múltiples jurisdicciones y desplazan las bases imponibles hacia regímenes tributarios más favorables, o que reducen la carga tributaria del contribuyente. En el ámbito de la UE, estas estructuras a menudo se aprovechan del aumento de la movilidad de personas y capitales dentro del mercado interior. Por lo tanto, se reconoce que las medidas nacionales no son lo suficientemente efectivas para abordar los problemas transnacionales de erosión de bases imponibles y es, por tanto, necesario actuar a través de medidas coordinadas a nivel europeo para garantizar una mayor equidad fiscal en el mercado interior. Así, según el Preámbulo de la DAC 6, es «crucial que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa y pertinente sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos. Dicha información permitiría a dichas autoridades reaccionar rápidamente ante las prácticas fiscales nocivas y colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales». Pero no sólo eso, sino que el Preámbulo de la Directiva destaca el papel de determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales a la hora de ayudar activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior.

Así, partiendo de la Acción 12 del Plan BEPS, la Directiva establece como objetivo principal fortalecer la lucha contra la planificación fiscal agresiva¹⁸ y mejorar la transparencia fiscal en la UE. Este objetivo se desglosa en dos metas específicas: primero, obtener información sobre ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en una etapa temprana, lo que permite a los Estados realizar modificaciones normativas para evitar que los contribuyentes utilicen vacíos legales o lagunas para reducir su carga tributaria; segundo, desalentar tanto a los intermediarios fiscales como a los contribuyentes de recurrir a este

Art. 115 TFUE (antiguo artículo 94 TCE): «Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior».

18 Es importante señalar la confusión conceptual de la que adolece la Directiva, que se refiere de manera indistinta a conceptos tales como «evasión», «elusión», «fraude», «abuso», «planificación fiscal agresiva» o «planificación fiscal». Así en el Considerando 4 de la DAC 6 se señala que: «Reconociendo que contar con un marco transparente para el desarrollo de la actividad económica podría contribuir a poner freno a la *elusión y la evasión fiscales* en el mercado interior, se ha pedido a la Comisión que emprenda iniciativas en materia de comunicación obligatoria de información sobre mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en consonancia con la acción 12 del proyecto de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). En este contexto, el Parlamento Europeo ha reclamado medidas más estrictas contra los intermediarios que presten ayuda en relación con mecanismos que puedan dar lugar a la *elusión y la evasión fiscales*» [la cursiva es nuestra]. En este sentido se puede argumentar que la Directiva no proporciona un marco conceptual claro de dichas categorías, mostrando algunas deficiencias jurídicas estructurales en la redacción del régimen. Esta falta de claridad se traslada eventualmente a los *hallmarks* y a los mecanismos a comunicar. Así, en lo que respecta a los *hallmarks*, estas normas están llenas de conceptos jurídicos indeterminados, lagunas, inexactitudes, contradicciones y remisiones en blanco. Sobre esta cuestión vid. Castro Bosque, M. (2024), *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD Doctoral Series.

tipo de prácticas. En similares términos se expresa en su Preámbulo la Ley 10/2020, de 29 de diciembre mediante la que se traspone la Directiva en España.

2.2. Estructura y contenido de la obligación de declarar

El nuevo deber de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal sigue el modelo de otros regímenes de declaración obligatoria, estructurando la obligación de informar en torno a los siguientes elementos¹⁹: ¿Qué información debe ser declarada?; ¿Quién está obligado a hacer la declaración?; ¿Cuándo se debe realizar la declaración?; y ¿Cuáles son las consecuencias del incumplimiento o cumplimiento de esta obligación?

En cuanto a la primera cuestión, la DAC6 reconoce la complejidad de los mecanismos de planificación fiscal, que están en constante evolución para adaptarse a las contramedidas adoptadas por las autoridades tributarias. Así, en lugar de definir directamente el concepto de «planificación fiscal agresiva», opta por identificarla mediante una lista de características y elementos, denominados «señas distintivas» –o «*hallmarks*» en la versión en inglés de la directiva–. De esta manera, mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación se considera «cualquier mecanismo transfronterizo en el que concurra como mínimo una de las señas distintivas que figuran en el anexo IV», definición a la que se remite la disposición adicional vigésimo tercera de la actual LGT. Así, el aspecto objetivo de la obligación de informar se constituye por tres elementos cumulativos: (i) el mecanismo utilizado; (ii) su carácter transfronterizo; y (iii) el cumplimiento de, al menos, una de las señales distintivas que lo identifican como agresivo.

En lo que se refiere a los *hallmarks*, la Directiva clarifica que una «seña distintiva» es una característica o particularidad que indica un riesgo potencial de elusión fiscal. Dichas señas distintivas se encuentran recogidas en el Anexo IV de la Directiva y se dividen generalmente en dos categorías: genéricas y específicas. Las genéricas se refieren a características comunes a los mecanismos comercializados, fáciles de replicar y vender, lo que permite su aplicación a nuevos esquemas fiscales o transacciones masivamente comercializadas. Por otro lado, las señales distintivas específicas se centran en estructuras tributarias concretas, abordando vulnerabilidades del sistema y técnicas comúnmente utilizadas para reducir o eliminar la carga fiscal. Además, en algunos casos, el mecanismo sólo se notificará si se cumple con el denominado «criterio o test del beneficio principal». Este test se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que

19 Para más información sobre el funcionamiento de la DAC 6 vid., entre otros, García Prats, F.A. (2019), *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, Documentos AEDAF 14; Haase, F. (2021), *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice; Sánchez Huete, M.Á. (2020), «*La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios*», *Quincena Fiscal* 12, pp. 51-72; Rodríguez Márquez, I. (2018), *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Francis Lefebvre; o Sánchez López, M. E. (2019), «*La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios*», *Quincena Fiscal* 22, pp. 15-38.

una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal. Expuesto lo anterior, es importante señalar que los *hallmarks* se organizan en cinco categorías distintas, a razón de:

- A. *Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal:*
 - A.1. Cláusulas de confidencialidad para los participantes que impidan revelar la forma en que opera el mecanismo; A.2. Honorarios en función de que se obtenga el beneficio fiscal o de su cuantía; o devolución de honorarios en caso de que no se obtenga total o parcialmente el beneficio esperado; A.3. Características estándar, es decir, instrumentos comerciales susceptibles de ser utilizados por una pluralidad de contribuyentes sin adaptaciones sustanciales.
- B. *Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal:*
 - B.1. Adquisición de una sociedad con pérdidas para reducir obligaciones tributarias; B.2. Conversión de rentas o capital en otras de naturaleza distinta, sujetos a un gravamen inferior o fiscalmente exentos; B.3. Operaciones circulares a través de entidades interpuestas sin otra función económica principal o mediante operaciones que se anulan entre sí.
- C. *Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas:*
 - C.1. Pagos transfronterizos entre dos o varias empresas asociadas; C.2. Doble deducción por depreciación de un activo en más de una jurisdicción; C.3. Doble deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción; C.4. Transferencias de activos con diferente valoración fiscal en diferentes jurisdicciones.
- D. *Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real:*
 - D.1. Menoscabo de obligaciones de intercambio automático de información sobre cuentas financieras; D.2. Mecanismos que utilizan cadenas de titularidad real o formal no transparente, con personas o estructuras interpuestas activas y cuyos titulares reales no son identificables.
- E. *Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia:*
 - E.1. Utilización de regímenes de puerto seguro; E.2. Transmisión de intangibles difíciles de valorar; E.3. Transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos, si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los 3 años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50 % del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia.

Una vez identificado el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, es crucial, en segundo lugar, determinar quién debe proporcionar la información requerida. Por lo general, esta responsabilidad recae en los intermediarios fiscales (i.e. abogados, asesores, contables, etc.), aunque en ciertas circunstancias

puede transferirse a los obligados tributarios interesados²⁰. Los intermediarios incluyen tanto a aquellas personas o entidades que diseñan, comercializan, organizan o facilitan la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación (intermediarios principales), como a aquellas personas de las que podría razonablemente suponerse que están comprometidas a prestar asistencia o asesoramiento relacionado con dicho mecanismo (intermediarios secundarios)²¹. No obstante, la DAC6 establece que los intermediarios no están obligados a informar si están sujetos al deber/derecho de secreto profesional, cuya regulación específica queda en manos de los Estados miembros. En España, este deber se reconoce exclusivamente para las actividades de asesoramiento «neutral», donde el asesoramiento se limita a evaluar la conformidad del mecanismo transfronterizo con la normativa sin facilitar su implementación. Sin embargo, esta excepción se amplía para aplicarse a todo tipo de intermediarios, como abogados, asesores fiscales, economistas, consultores, etc. En este sentido, desde marzo de 2024, y en línea con la STJUE *Orde van Vlaamse Balies* (C-694/20), los intermediarios dispensados de la obligación de informar a causa del secreto profesional no tendrán que comunicar dicha circunstancia a los demás intermediarios que participen en el mecanismo. En situaciones donde el intermediario esté protegido por el secreto profesional, no haya intermediario o éste esté ubicado fuera de la Unión Europea, la obligación de informar recae en el obligado tributario interesado.

En lo que se refiere al ámbito temporal, la Directiva establece plazos relativamente cortos para la comunicación de información con el fin de identificar rápidamente los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos. Así, el plazo para presentar la declaración de información (modelo 234) es de 30 días naturales a partir de la fecha en que el mecanismo esté disponible para su ejecución, sea ejecutable o se haya realizado la primera fase de ejecución. Si la obligación recae en un intermediario secundario, el plazo comienza el día siguiente a aquél en que se haya proporcionado ayuda o asesoramiento. Por el contrario, si es el contribuyente quien debe informar, el plazo comienza después de recibir la comunicación del intermediario eximido.

Finalmente, para asegurar la aplicación efectiva de la Directiva, los Estados miembros debían establecer un régimen sancionador. Sin embargo, la DAC6 solo proporciona la directriz de que estas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias. Por lo tanto, la determinación de los tipos y cuantías de las sanciones, tanto pecuniarias como no pecuniarias, ha quedado a discre-

20 A estos efectos, los obligados tributarios interesados son las personas o entidades a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que se disponen a ejecutar un mecanismo, o han ejecutado la primera fase de un mecanismo.

21 Cuando existan varios intermediarios o varios obligados tributarios obligados a declarar, el que haya presentado la declaración deberá comunicarlo al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes quedarán eximidos de dicho deber. De igual manera, si la información a declarar es relevante para las autoridades fiscales de más de un Estado miembro de la UE, dicha información sólo se presentará al Estado miembro de la UE que tenga mayor interés en relación con el contribuyente interesado (teniendo en cuenta una serie de puntos de conexión, sobre los cuales nos remitimos al texto de la normativa).

ción de los Estados miembros²². En España, no declarar en el plazo establecido o presentar una declaración incompleta, inexacta o con datos falsos constituye una infracción grave, sancionable con multas de al menos 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos no declarados, omitidos, inexactos o falsos, relacionados con un mismo mecanismo. La multa mínima es de 4.000 euros y la máxima puede ser igual a los honorarios percibidos por cada mecanismo si el infractor es un intermediario, o al valor de cada mecanismo si el infractor es el contribuyente. Estas multas se reducen a la mitad si la declaración se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo. Presentar declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos o telemáticos constituye una infracción grave, sancionada con multas de 250 a 1.500 euros. Además, a este respecto, en relación con los efectos de presentar la declaración informativa, tanto la Directiva como la legislación española enfatizan que la falta de reacción por parte de una administración tributaria a un determinado mecanismo transfronterizo declarado no implicará su aceptación ni su legalidad, pero tampoco determinará automáticamente la existencia de fraude fiscal. Esto implica que la administración tributaria puede comprobar, inspeccionar e, incluso, sancionar a los contribuyentes con base en la información declarada.

Una vez expuesto el contenido y funcionamiento de este deber de información de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, en el siguiente epígrafe nos proponemos analizar su compatibilidad con el derecho a la privacidad en el seno de la UE.

3. La compatibilidad de la DAC 6 con el derecho a la privacidad en el seno de la UE

Aunque la Carta de Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE) no incluye salvaguardias o protecciones fiscales específicas, varias disposiciones desempeñan un papel clave en la protección de los intereses de los contribuyentes²³. Y es que, como bien describen BAKER y PISTONE, «todos los contribuyentes son personas y las personas son titulares de derechos» [traducción propia]²⁴. Por lo tanto, se requiere un equilibrio adecuado entre la protección del interés general perseguido por la administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. A este respecto, el TJUE ha declarado en repetidas ocasiones que «[una] directiva debe, como todo el Derecho derivado, interpretarse a la luz de las nor-

22 Sobre la disparidad de sanciones a nivel de los distintos Estados Miembros de la Unión a la luz del principio de proporcionalidad vid. Castro Bosque, M. (2024), *op. cit.* Capítulo 5.

23 Como se deduce del art. 6 del Tratado de la Unión Europea (TUE), existen varios instrumentos para la protección de los derechos fundamentales en la UE: la CDFUE, el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y los principios generales del Derecho de la UE («protección multinivel»). Para más información vid. Toth, A. (2000) *Human Rights as General Principles of EU Law, in the Past and in the Future*, en: Bernitz, U. y Joakim N. *General Principles of European Community Law*, Wolters Kluwer; o Imamović, Š. (2021), *The Architecture of Fundamental Rights in the European Union*, Oxford: Hart Publishing.

24 Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 21.

mas del Tratado [de la Unión Europea]»²⁵, lo que incluye sin duda el respeto a los derechos fundamentales.

La DAC6, tal y como se ha avanzado, señala que respeta los derechos fundamentales, aunque no incluye disposiciones específicas para salvaguardar ningún derecho en concreto²⁶. En este contexto, es claro que se pueden plantear problemas de compatibilidad de la obligación de información con el derecho a la privacidad, entendido como el derecho a mantener en secreto los asuntos propios²⁷. Así, la privacidad es un derecho a la esfera personal que implica el respeto a la vida privada y familiar, al domicilio y a la correspondencia. También protege la información económica de las personas físicas, entre otras, la que figura en las declaraciones tributarias²⁸. Por ello, en las páginas siguientes se analizará la protección del derecho a la privacidad en el marco de la DAC, prestando especial atención a la jurisprudencia del TJUE en la materia. Así, en el caso en el caso *Orde van Vlaamse Balies and Others* (C-694/20) el TJUE entiende que, en el contexto de la lucha contra la planificación fiscal agresiva, la obligación de los abogados de informar a otros intermediarios implicados, cuando el primero está dispensado de informar a causa del secreto profesional, no es necesaria y vulnera el derecho al respeto de las comunicaciones con su cliente. Por el contrario, en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) se consulta al Tribunal si la injerencia en la vida privada de las personas obligadas a transmitir la información pertinente a las autoridades competentes infringe el artículo 7 de la Carta. Sobre esta cuestión se ha pronunciado ya el AG Emiliou en sus conclusiones presentadas el 29 de febrero de 2024. Al margen de esta cuestión de ámbito más general, también se solicita que se analice nuevamente la compatibilidad de la dispensa a declarar con el derecho a la privacidad. En este sentido, tanto la compatibilidad de la obligación de informar como de la dispensa a hacerlo se refieren al mismo problema (la legalidad de la potencial injerencia en la vida privada).

Por ello, para evaluar si el DAC 6 es compatible con el derecho a la privacidad, el apartado 3.1. versa sobre la protección de la privacidad como derecho fundamental en la UE considerando los pronunciamientos del TJUE y del TEDH sobre este derecho. Posteriormente, los apartados 3.2 y 3.3. analizan los supuestos concretos en los que se ha planteado el conflicto en el ámbito de la DAC6. Como se pondrá de manifiesto, el derecho a la privacidad no es un derecho absoluto y, en determinadas circunstancias, las personas deben tolerar ciertas intromisiones en el mismo. El alcance de tal intromisión depende de la ponderación, por un lado, de los intereses que la obligación de información pretende garan-

25 STJUE, 1 Oct. 2009, *Gaz de France* (C-247/08); 17 Oct. 1996, *Denkavit and Others* (C-283/94). Vid. sobre esta cuestión Szudoczky, R. (2014), *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, IBFD Doctoral Series.

26 Únicamente se señala que la divulgación de la información no debe suponer la revelación de un secreto comercial, proceso industrial o comercial, o de información cuya divulgación sea contraria al orden público.

27 Debelva y Mosquera, *op. cit.*, pp. 362-381.

28 Calderón Carrero, J.M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*. Netbiblio, p. 36; y Baker, P. (2016), «Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective», *Tax Notes International* 82(6), pp. 583-586.

tizar (i.e. la lucha contra la planificación fiscal agresiva) y, por otro, de los intereses que la privacidad debe proteger.

3.1. El derecho a la privacidad según el TEDH y el TJUE

La Carta Europea de los Derechos Fundamentales reconoce el derecho al respeto de la vida privada y familiar en su artículo 7 en los siguientes términos: «Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones». El artículo 8 CEDH también contempla el derecho al respeto de la vida privada y familiar, y adopta la misma expresión que aparece en el artículo 7 CDFUE. Sin embargo, esta disposición va un paso más allá al exigir en su apartado segundo que, «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás». Según las Explicaciones de la CDFUE²⁹, debe entenderse que ambas disposiciones tienen el mismo sentido y alcance. Por consiguiente, las limitaciones que pueden imponerse legítimamente a este derecho en virtud del artículo 8 CEDH son las mismas que permiten limitar el artículo 7 de la CDFUE³⁰.

Pese a lo anterior, tal y como se ha avanzado, el derecho a la privacidad no es un derecho absoluto y, en determinadas circunstancias, puede limitarse. En este sentido, el apartado 1 del artículo 52 de la CDFUE establece el principio de proporcionalidad. En virtud de este principio, las limitaciones de los derechos y libertades fundamentales reconocidos por la Carta, incluido el derecho a la privacidad, «sólo podrán hacerse si son necesarias y responden efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás». De esta manera, la proporcionalidad como cláusula general de limitación de derechos fundamentales establece que toda restricción de un derecho fundamental deberá (i) estar prevista por la ley; (ii) ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general de la UE o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de otros; y (iii) respetar la esencia de esos derechos mediante una ponderación del equilibrio de los derechos en juego. Sin embargo, como observa GUTIÉRREZ-FONS³¹, la proporcionalidad no se aplica de la misma manera a cualquier derecho fundamental, sino que es una «geometría variable» que tiene en cuenta distintos elementos, como el derecho fundamental en cuestión, la naturaleza de ese derecho,

29 Vid. *Explanations Relating to the Charter of Fundamental Rights* (2007/C 303/02). Disponible en: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32007X1214(01)&from=ES)

30 Esto ha sido reconocido en numerosas ocasiones por el TJUE, entre otras en la STJUE, 17 Dic. 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14), para. 70.

31 Gutiérrez-Fons, J. A. (2021), *The Margin of Appreciation in the Case Law of the Court of Justice: Proportionality and Levels of Fundamental Rights Protection*, en: Izquierdo-Sans, C., Martínez-Capdevila, C. y Nogueira-Guastavino, M. *Fundamental Rights Challenges. Horizontal Effectiveness, Rule of Law and Margin of National Appreciation*, Springer, p. 235.

la gravedad de la infracción o el interés a proteger³². De esta manera, el TJUE se ha referido a esta disposición en varias ocasiones cuando se trata de equilibrar el derecho a la privacidad con otros derechos fundamentales u otros intereses dignos de protección³³. El TEDH también ha desarrollado el principio de proporcionalidad en múltiples casos, constituyéndose, así, como una de las condiciones que el Tribunal establece para determinar si una injerencia en el derecho a la vida privada y familiar «es necesaria en una sociedad democrática»³⁴.

Expuesto lo anterior, como se abordará en las próximas páginas, tanto el TEDH como el TJUE se han pronunciado sobre el derecho a la privacidad en materia fiscal desde principios de los años noventa. Sin embargo, en la última década la cantidad de casos sobre cuestiones relativas a la privacidad ha aumentado exponencialmente. Como bien observa BAKER, esto no es sorprendente dado el aumento del intercambio de información y el incremento del uso de poderes de investigación en materia fiscal por parte de las administraciones tributarias³⁵.

Según la jurisprudencia del TEDH, el concepto de vida privada es más amplio que el derecho a la privacidad, ya que, según este Tribunal, resulta muy restrictivo limitar la noción de «vida privada» a un círculo íntimo en el que el individuo desarrolla su vida personal, excluyendo el mundo exterior³⁶. Por tanto, el respeto a la vida privada debe incluir el derecho a establecer y desarrollar relaciones con otras personas. En líneas generales, el TEDH ha sostenido repetidamente que el derecho a la vida privada implica la protección de los datos personales del contribuyente, es decir, «cualquier información relativa a una persona física identificada o identificable»³⁷, incluida la información comercial y fiscal³⁸. Curiosamente, como también ha argumentado el TJUE, los datos personales no incluyen necesariamente datos sensibles (es decir, detalles íntimos de los interesados). Por lo tanto, cualquier injerencia en este derecho debe basarse en un fundamento jurídico adecuado, justificarse por una razón de interés general y ser proporcionada.

Uno de los primeros asuntos dictados por el TEDH en este sentido fue el caso *X contra Bélgica*³⁹, en el que un contribuyente fue requerido por la Administración tributaria para que explicara el destino de unos fondos obtenidos por la venta de un inmueble. El Sr. X impugnó la decisión de la Administración basándose en el artículo 8 del CEDH, alegando que revelar el destino de esos fondos le obligaría también a revelar los aspectos más íntimos de su vida privada. Sometido el asunto al Tribunal de Estrasburgo, el recurso fue desestimado. En particular, según el Tribunal, el hecho de que la administración tributaria pueda

32 Vid. e.j. STJUE, 8 Abr. 2014, *Digital Reports* (C-293/12 y C-549/12), para. 47.

33 Vid. e.j. STJUE, 6 Oct. 2020, *État luxembourgeois* (C-245/19 y C-246/19).

34 Vid. e.j. STEDH 25 Feb. 1997, *F v. Finlandia* (no. 22009/93); 4 Dic. 2008, *Marper v. Reino Unido* (nos. 30562/04 y 30566/04).

35 Baker, P. (2016), «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)», *European Taxation* 56(8), pp. 342-351.

36 Vid. STEDH, 16 Dic.1992, *Niemiezt vs. Alemania* (no. 13710/88), para. 29.

37 Entre otras, STEDH 25 Feb.1997, *F vs. Finlandia* (no. 22009/1993), para. 95.

38 STEDH, 21 Jul. 2015, *Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy v. Finlandia* (no. 931/13), para 68.

39 STEDH, 7 Dic.1982, *X vs. Bélgica* (no. 9804/82).

solicitar al contribuyente una lista de sus gastos privados, con el riesgo de una liquidación fiscal, constituye una injerencia en su vida privada. Sin embargo, para determinar si tal injerencia constituye o no una violación del artículo 8 del CEDH, debe aclararse si está prevista por la ley. A este respecto, la normativa fiscal vigente imponía a los contribuyentes la obligación de facilitar a la Administración toda la información que ésta requiriera para comprobar sus ingresos. Además, el objetivo de esta medida era la recaudación de impuestos y la prevención del fraude fiscal, siendo estas medidas necesarias para el bienestar económico del país. Por tanto, en opinión del TEDH, no era desproporcionado exigir al contribuyente que justificara el uso del dinero.

En la misma línea, el asunto *F.S. contra Alemania*⁴⁰, las autoridades fiscales españolas estaban investigando a la empresa solicitante y solicitaron información a las autoridades neerlandesas en virtud de la antigua Directiva de asistencia mutua (esto es, la Directiva 77/799/CE). Las autoridades fiscales neerlandesas facilitaron información, incluida parte de la que habían recabado en el curso de una investigación previa sobre la empresa. El contribuyente alegó que el intercambio de información sobre la base de la antigua Directiva de asistencia mutua era contrario al derecho a la privacidad consagrado en el artículo 8 del CEDH. El Tribunal desestimó las alegaciones alegando que, aunque el intercambio de información constituía efectivamente una injerencia en el artículo 8 del CEDH, dicha injerencia estaba justificada por ser conforme a Derecho; estar adoptada en interés del bienestar económico del país (es decir, dirigida a la prevención de la delincuencia); y ser necesaria en una sociedad democrática para alcanzar ese objetivo⁴¹. De esta manera, según el Tribunal, el artículo 8 del CEDH no exige que las personas potencialmente implicadas sean siempre informadas previamente de las investigaciones fiscales o del intercambio de información relacionada con los impuestos⁴². En términos similares, en el caso *G.S.B. contra Suiza*⁴³, el Tribunal consideró que no se había violado el derecho a la privacidad. En este caso, en respuesta a una solicitud del Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (IRS), la Administración Tributaria Federal suiza (AFC) inició un procedimiento de cooperación administrativa y transmitió información bancaria a la primera. El TEDH recordó en primer lugar que la información bancaria está protegida por el derecho a la privacidad recogido en el artículo 8 del CEDH y confirmó que se había producido una injerencia en ese derecho. La cuestión era si esa injerencia podía estar justificada. El Tribunal concluyó que el acuerdo de intercambio de información tenía una base jurídica adecuada. Además, según el Tribunal, teniendo en cuenta que la información se refería a datos bancarios, y no a información personal íntima sobre el contribuyente, la divulgación de la información era necesaria en una sociedad democrática para luchar contra la evasión fiscal y había habido un justo equilibrio entre los intereses particulares del contribuyente y el interés general de la comunidad.

40 STEDH, 27 Nov. 1996, *F.S. vs. Alemania* (no. 30128/96).

41 En sentido similar, STEDH 14 Mar. 2013, *Bernh Larsen Holding As* (no. 24117/08) y 16 Jun. 2015, *Othymia Investments BV vs. Países Bajos* (no. 75292/10).

42 En contra de esta conclusión véase Baker, «Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)», *op. cit.*, pp. 342-351.

43 STEDH, 22 Dic. 2015, *G.S.B. vs. Suiza* (no. 28601/11).

Por el contrario, en el asunto *M.N. y otros contra San Marino*⁴⁴, a raíz de una solicitud de las autoridades judiciales italianas en el marco de una investigación sobre fraude fiscal y blanqueo de capitales, el tribunal de San Marino ordenó la incautación de toda la información pertinente que obraba en poder de los bancos de San Marino y que guardaba relación con una determinada empresa. Entre los documentos incautados figuraban documentos relativos al demandante, que nunca había sido acusado de ningún delito y no tenía ningún vínculo con los presuntos delitos. El TEDH consideró que la copia de datos bancarios (es decir, extractos bancarios, cheques, disposiciones fiduciarias y correos electrónicos) entraba dentro de la noción tanto de «vida privada» como de «correspondencia», y el posterior almacenamiento por parte de las autoridades de dichos datos suponía una injerencia a efectos del artículo 8 del CEDH. Según el Tribunal, la injerencia era conforme a derecho, ya que el Código de Procedimiento Penal y la jurisprudencia nacional establecían que tales medidas podían aplicarse a terceros que no fueran parte en un proceso penal. Además, la medida perseguía los objetivos legítimos de prevención de la delincuencia, protección de los derechos y libertades de los demás y bienestar económico del país. Sin embargo, el Tribunal consideró que se había producido una violación desproporcionada del artículo 8 del CEDH, ya que el contribuyente no disponía de un medio de recurso efectivo. A una conclusión similar se llegó en el asunto *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova*⁴⁵ en relación con las garantías procesales⁴⁶.

Por último, en *K.S. y M.S. contra Alemania*⁴⁷, las autoridades fiscales alemanas incoaron un procedimiento por presunta evasión fiscal tras recibir información sobre activos depositados en un banco de Liechtenstein. La información había sido copiada ilegalmente por un empleado del banco y adquirida por el servicio secreto alemán. Basándose en esa información, las autoridades obtuvieron una orden judicial de registro del domicilio de los contribuyentes. Los contribuyentes alegaron que su domicilio había sido registrado sobre la base de una orden emitida con pruebas que se habían obtenido infringiendo el Derecho nacional e internacional. Sin embargo, el TEDH consideró que el registro se había llevado a cabo de conformidad con la ley y de manera proporcionada, por lo que consideró que no se había violado el artículo 8 del CEDH.

Basándose en la jurisprudencia del TEDH, el TJUE se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre el concepto de injerencia en el derecho a la privacidad. Así, en el asunto no fiscal *Satamedia*⁴⁸, el TJUE confirmó que la recopilación y

44 STEDH, 7 Jul. 2015, *M.N. and others vs. San Marino* (no. 28005/12).

45 STEDH, 1 Dic. 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova v. Portugal* (no. 869436/10).

46 En este caso se solicitó a una abogada, mediante el levantamiento del secreto profesional, que facilitara copias de su cuenta bancaria para poder liquidar el IVA sobre los honorarios de abogado que había percibido. La información fue comunicada a la autoridad fiscal, pero el contribuyente no tuvo la oportunidad de impugnar la orden que autorizaba el levantamiento del secreto profesional. En este caso, el Tribunal sostuvo que la injerencia en el artículo 8 del CEDH no era «necesaria en una sociedad democrática», ya que la ausencia de garantías procesales significaba que no había un justo equilibrio entre el interés público y los intereses del individuo afectado, por lo que se había producido una violación del derecho a la vida privada. De hecho, aunque el artículo 8 del CEDH no contiene requisitos procesales explícitos, el proceso de toma de decisiones que conllevan las medidas de injerencia debe ser justo y garantizar el debido respeto a los intereses salvaguardados por el artículo 8. Vid. TEDH (2021), *Guide on Article 8 of the European Convention on Human Rights*.

47 STEDH, 6 Oct. 2016, *K.S. and M.S. v. Germany* (no. 33696/11).

48 STJUE, 16 Dic. 2008, *Satamedia* (C-73/07).

transferencia de datos relativos a los ingresos y al patrimonio de las personas físicas puede considerarse tratamiento de datos personales, ya que constituyen «información sobre una persona física identificada o identificable». Según el Tribunal, los Estados miembros, al tiempo que permiten la libre circulación de datos personales, deben proteger los derechos y libertades fundamentales de las personas físicas y, en particular, su derecho a la privacidad, en lo que respecta al tratamiento de datos personales. Sin embargo, el derecho a la privacidad sólo protege las actividades que se llevan a cabo en el curso de la vida privada o familiar de las personas⁴⁹. A estos efectos, no importa si la información sobre la vida privada en cuestión es sensible o si las personas afectadas han sufrido algún tipo de impacto negativo o inconveniente. Del mismo modo, el TJUE ha establecido que los datos económicos también forman parte del derecho a la privacidad o a la vida privada. Es el caso de la información referida a actividades profesionales que tienen contenido económico. Así, en el asunto *Österreichischer Rundfunk*⁵⁰, el TJUE sostuvo que la recogida de datos sobre los ingresos profesionales de una persona, con el fin de comunicarlos a terceros, entra en el ámbito de aplicación del art. 8 CEDH, ya que no existe «ninguna razón de principio permita excluir las actividades profesionales [...] del concepto de vida privada».

Del mismo modo, en el asunto *Tele2 Sverige*⁵¹, el Tribunal de Justicia señaló que los datos conservados por las autoridades, considerados en su conjunto, «permiten extraer conclusiones muy precisas sobre la vida privada de las personas cuyos datos se han conservado, como los hábitos de la vida cotidiana, los lugares de residencia permanentes o temporales, los desplazamientos diarios u otros, las actividades realizadas, sus relaciones sociales y los círculos sociales que frecuentan». En consecuencia, los datos permitían establecer un perfil de las personas afectadas, información que, según el Tribunal, no era menos sensible, desde el punto de vista del derecho a la privacidad, que el contenido mismo de las comunicaciones. Por consiguiente, se concluyó que la legislación en cuestión constituía una injerencia en el derecho a la privacidad de las personas afectadas, rebasaba los límites de la necesidad y no podía justificarse. A este respecto, debe resaltarse que el Tribunal fue un paso más allá aclarando que el Derecho de la UE también prohíbe que la legislación interna de los Estados miembros prescriba la conservación general e indiscriminada de datos⁵².

Por último, en lo que se refiere al ámbito fiscal, en el asunto *Bara*⁵³, el TJUE precisó que cuando hay una cesión de datos tributarios, estos datos son de carácter personal en la medida en que se trata de información relativa a una persona física identificada o identificable. Poco después, en el asunto *WebMin-*

49 STJUE, 6 Nov. 2003, *Lindqvist* (C-101/01).

50 STJUE, 20 May. 2003, *Österreichischer Rundfunk y otros* (C-465/00, C-138/01 y C-139/01).

51 STJUE, 21 Dic. 2016, *Tele2 Sverige* (C-203/15 y C-698/15).

52 Siguiendo este planteamiento, en el asunto *Schrems*, el Tribunal de Justicia insistió de nuevo en la necesidad de una protección efectiva del derecho a la privacidad. En concreto, para garantizar dicha protección, las autoridades nacionales responsables deben garantizar un justo equilibrio entre, por una parte, la observancia del derecho fundamental a la privacidad y, por otra, los intereses que exigen la libre circulación de datos personales (en el caso concreto, la expansión del comercio internacional). STJUE, 6 Oct. 2015, *Schrems* (C-362/14).

53 STJUE, 1 Oct. 2015, *Bara* (C-201/14).

*dLicences*⁵⁴, el Tribunal declaró que el Derecho de la Unión no se opone a que, para demostrar la existencia de una práctica abusiva en materia de IVA, las autoridades tributarias puedan utilizar pruebas obtenidas sin conocimiento del sujeto pasivo en el marco de un procedimiento penal paralelo que aún no ha concluido. En particular, en el caso en cuestión, las autoridades tributarias interceptaron telecomunicaciones y correos electrónicos y, según el Tribunal, ello era aceptable siempre que la obtención de esas pruebas en el contexto del procedimiento penal y su utilización en el contexto del procedimiento administrativo no vulneraran los derechos contenidos en los artículos 7 y 47 CDFUE.

A un resultado similar se llegó en el asunto *État luxembourgeois*⁵⁵, que versaba sobre el derecho al respeto de la vida privada, el derecho a la protección de los datos de carácter personal y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 47 CDFUE) en materia tributaria en el ámbito de la DAC⁵⁶. Así, el TJUE recordó que la revelación a un tercero, incluida una autoridad pública, de información relativa a una persona física identificada o identificable, y la medida que ordena o autoriza dicha revelación constituyen injerencias en los derechos de esa persona al respeto de su vida privada y a la protección de los datos de carácter personal, con independencia de que esa información sea o no sensible y la forma en que se utilice posteriormente. Además, se observó que la protección del derecho a la privacidad también puede ser invocada por una persona jurídica como un derecho garantizado por el Derecho de la Unión⁵⁷. A continuación, el Tribunal de Justicia reconoció que, cuando en un caso concreto están en juego varios derechos garantizados por la Carta que pueden entrar en conflicto entre sí, la necesaria conciliación de dichos derechos, con el fin de garantizar un justo equilibrio entre la protección conferida a cada uno de ellos, puede dar lugar a limitaciones⁵⁸. No obstante, cualquier limitación impuesta al ejercicio de los derechos y libertades garantizados por la Carta debe respetar la esencia de dichos derechos y libertades. A este respecto, el TJUE subrayó que la normativa controvertida en el litigio principal implementaba la DAC, cuyo objetivo es contribuir a la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal internacionales, reforzando la cooperación entre las autoridades nacionales competentes en la materia. Según el Tribunal de Justicia, este objetivo constituía un objetivo de interés general reconocido por la Unión en el sentido del artículo 52, apartado 1, de la Carta, que permite limitar el ejercicio de los derechos garantizados por los

54 STJUE, 17 Dic. 2015, *WebMindLicences* (C-419/14).

55 STJUE, 6 Oct. 2020, *État luxembourgeois* (C-245/19 and C-246/19).

56 Sobre la relación entre la privacidad, protección de datos y garantías procesales ya se había pronunciado el TJUE anteriormente. Así, por ejemplo, el Tribunal dictaminó en el asunto *Digital Rights Ireland* que, con carácter general, la protección de datos es importante para el respeto del derecho a la vida privada, previsto en el artículo 7 del CDFUE. Vid. STJUE, 8 Abr. 2014, *Digital Rights Ireland* (C-293/12 y C-594/12). Para más información sobre las obligaciones y garantías en materia de protección de datos, véase, entre otras, STJUE, 13 May. 2015, *Google Spain* (C-131/12), para. 69; y 27 Sept. 2017, *Peter Puškár* (C-73/16), para. 105.

57 También en este sentido SSTJUE 18 Jun. 2020, *Commission vs. Hungría* (C-78/18), paras. 124 y 126; y 16 Jul. 2020, *Facebook Ireland* y *Schrems* (C-311/18), para. 172. Y es que, según el Tribunal, cuando la comunicación a una autoridad pública de datos nominales y económicos relativos a personas jurídicas incluye el nombre de una o de varias personas físicas hay una injerencia en la vida privada.

58 Véanse sobre estas cuestiones las SSTJUE 29 Ene. 2008, *Promusicae* (C-275/06), paras. 63 - 65; y 27 Mar. 2014, *UPC Telekabel Wien* (C-314/12), para. 46.

artículos 7, 8 y 47 de ésta, considerados aislada o conjuntamente⁵⁹. Ese objetivo se concreta, mediante la introducción de un procedimiento de intercambio de información previa solicitud que permite a las autoridades nacionales competentes cooperar rápida y eficazmente con el fin de recabar información en el marco de las investigaciones relativas a un contribuyente individual determinado⁶⁰. Siguiendo al TJUE, el interés que reviste la rapidez y la eficacia de esa cooperación, implica que los derechos a la tutela judicial efectiva y a la privacidad no precluyen la posibilidad de que una normativa interna como la analizada en el caso permita que la autoridad competente de un Estado miembro obligue a una persona que posee información a facilitarla con el objeto de dar curso a una solicitud de intercambio de información formulada por la autoridad competente de otro Estado miembro, sin que el contribuyente afectado pueda interponer recurso directo.

En general, los casos analizados demuestran que, según el TJUE y el TEDH, la divulgación de datos fiscales constituye *prima facie* una violación del derecho a la privacidad y, por tanto, debe superar el triple test de proporcionalidad, esto es: (i) debe ser conforme a la ley (amparándose en una base legal suficiente); (ii) debe ser necesaria y responder efectivamente a un fin legítimo reconocido por la UE; y (iii) respetar la esencia de esos derechos, lo que requiere un equilibrio justo entre los diferentes intereses en juego.

3.2. La compatibilidad de la obligación de informar con el derecho a la privacidad

Como se ha avanzado, en las conclusiones del AG Emiliou de 29 de febrero de 2024 en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) se discute si la obligación de comunicar información vulnera el derecho al respeto de la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes afectados. El Tribunal remitente destaca que la información a ser comunicada a las autoridades incluye datos confidenciales de entidades y personas físicas. También subraya la amplia extensión de la obligación de comunicar información, la cual abarca incluso mecanismos que podrían ser legítimos, no abusivos, y cuyos beneficios principales podrían no ser de índole fiscal. Además, plantea interrogantes sobre si esta obligación cumple con el objetivo declarado de asegurar el correcto funcionamiento del mercado interno, dado que podría desincentivar ciertas actividades transfronterizas.

Pues bien, el AG Emiliou concluye, en la quinta cuestión prejudicial, que dichos argumentos no son convincentes. De hecho, entiende en el párrafo 128

59 También en este sentido SSTJUE, 22 Oct. 2013, *Sabou* (C-276/12), para. 32; 17 Dic. 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14), para. 76; y 26 Feb. 2019, *X-GmbH vs. Finanzamt Stuttgart* (C-135/17), paras. 74 y 75.

60 También STJUE, 16 May. 2017, *Berlioz* (C-682/15), paras. 46, 47 y 77. Sobre la compatibilidad del intercambio de información previa solicitud bajo la DAC1 con el derecho a la privacidad y el secreto profesional hay actualmente una cuestión prejudicial pendiente ante el TJUE (*Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg*, C-432/23), sobre la cual se ha manifestado la AG Kokott en sus conclusiones presentadas el 30 de mayo de 2024.

que, «si bien es cierto que existe una injerencia en la vida privada de los contribuyentes y de los intermediarios, esta injerencia puede estar justificada por ser necesaria y proporcionada para alcanzar determinados objetivos de interés general reconocidos por la Unión». A la vista de lo anterior, en las próximas páginas nos proponemos analizar tales cuestiones.

El AG Emiliou comienza su argumentación recordando que tanto el artículo 7 CDFUE como el artículo 8 del CEDH establecen el derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones. Posteriormente, hace referencia de manera breve a la jurisprudencia del TEDH recordando que el Tribunal ha establecido una definición amplia de «vida privada» que abarca actividades profesionales o comerciales. Considerando la jurisprudencia de Estrasburgo, apunta que el TJUE ha adoptado un enfoque similar entendiendo que la protección contra intervenciones arbitrarias o desproporcionadas en la esfera privada de un individuo constituye un principio general del Derecho de la Unión. Especifica el AG que, para demostrar una interferencia en el derecho protegido por el artículo 7 de la Carta, no es relevante si la información sobre la vida privada es sensible o si los afectados han sufrido consecuencias directas y negativas de dicha interferencia. Por lo anterior, concluye que la comunicación de datos personales, como nombre, residencia o recursos económicos, a una autoridad pública constituye una injerencia en su vida privada y, por lo tanto, una restricción al derecho garantizado por el artículo 7 de la Carta. De acuerdo con el AG en el párrafo 132, «En estas circunstancias, es evidente que la obligación de comunicar información supone una injerencia en la esfera privada de los intermediarios y de los contribuyentes»⁶¹.

Y es que, en el ámbito de la DAC6, la información sujeta a comunicación comprende detalles como la identificación de intermediarios y contribuyentes, incluyendo nombres, fechas y lugares de nacimiento (en el caso de personas físicas), residencia fiscal, números de identificación fiscal, y, según el caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado⁶². En este sentido, es claro, tal y como sostiene el AG Emiliou, que estos datos se consideran «personales» y están amparados por el derecho a la protección de la vida privada establecido en el artículo 7 de la Carta y el artículo 8 CEDH, cuando se refieren a individuos. Incluso si se refieren a personas jurídicas, pueden ser considerados datos personales si de alguna manera incluyen nombres de personas físicas. Puesto que una violación de estas disposiciones se produce por la mera revelación de información, no es necesario considerar la naturaleza de la

61 Este reconocimiento ha sido aplaudido por la doctrina académica. Vid. Marín Benítez, G. (2024), *La DAC-6: más que claro, cristalino. Terapia personal tras las conclusiones del Abogado General en el asunto C-623/22, FiscalBlog*. Disponible en: https://fiscalblog.es/?p=10162&trk=feed_main-feed-card_feed-article-content (último acceso: 10 mayo 2024).

62 En concreto, según la DAC6 la información que se debe comunicar incluirá los siguientes elementos, según proceda: «a) la identificación de los intermediarios y de los contribuyentes interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, NIF y, en su caso, las personas que sean empresas asociadas al contribuyente interesado; b) información pormenorizada sobre las señas distintivas que figuran en el anexo IV, que hacen que el mecanismo transfronterizo deba comunicarse; c) un resumen del contenido del mecanismo trans-

información revelada o las consecuencias de la comunicación para determinar si ha habido una violación del derecho a la privacidad⁶³.

La cuestión clave es, por lo tanto, determinar si tal injerencia puede estar justificada. Para ello es necesario analizar si se cumple con el triple test de proporcionalidad del artículo 52 CDFUE a razón de: (i) estar prevista por la ley; (ii) ser necesaria y responder efectivamente a objetivos de interés general de la UE o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás; y (iii) respetar la esencia de esos derechos (proporcionalidad *stricto sensu*).

En primer lugar, con respecto a la condición de que cualquier interferencia en el ejercicio de los derechos fundamentales debe estar «establecida por ley», es importante recordar que este requisito implica no sólo que la medida que permita la interferencia debe tener una base legal en el derecho interno, sino también que dicha medida debe definir claramente el alcance de la limitación del ejercicio del derecho en cuestión. Al definir este alcance, la ley debe evitar el riesgo de arbitrariedad estableciendo normas lo suficientemente claras y previsibles en cuanto a su aplicación. Sin embargo, como ha señalado el TJUE⁶⁴, esta exigencia no impide que la limitación en cuestión se exprese en términos lo suficientemente amplios como para adaptarse a diferentes situaciones y cambios de circunstancias. En este sentido, según la jurisprudencia del TEDH anteriormente expuesta, las normas tributarias que imponen a los contribuyentes la obligación de facilitar información a la administración constituyen una base jurídica adecuada. En consecuencia, puede afirmarse que la DAC 6 es una base jurídica que legalmente puede imponer restricciones al derecho a la privacidad, y lo mismo puede argumentarse de las normativas nacionales de implementación de la Directiva⁶⁵. La misma opinión es mantenida por el AG Emiliou al entender que la DAC, pese a su amplio alcance, es una base legal adecuada, clara y previsible para limitar el derecho a la privacidad regulado en el artículo 7 CDFUE.

fronterizo sujeto a comunicación de información, que incluya una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto comercial, industrial o profesional o de un procedimiento comercial, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público; d) la fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; e) información pormenorizada de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; f) el valor del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; g) la determinación del Estado miembro del contribuyente o contribuyentes interesados y de cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; h) la determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona».

63 Hambre, A. (2017), *Tax Confidentiality: A Legislative Proposal at National Level*, *World Tax Journal* 9(2), pp. 175 et seq. Misma opinión es mantenida por Calderón Carrero, J. M. (2018), «El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones», *Quincena Fiscal* 10, p. 40.

64 Véase STJUE, 8 Dic. 2022, *Orde van Vlaamse Balies y otros* (C-694/20).

65 La opinión contraria es mantenida por Martínez Muñoz, Y. (2019), *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch, pp. 180 et seq.

En segundo lugar, para evaluar si la medida de la Unión en cuestión respeta el principio de proporcionalidad, es crucial examinar la idoneidad de la medida, esto es: ¿La medida busca proteger objetivos de interés general reconocidos por la Unión? ¿Es necesaria para alcanzar dichos objetivos? ¿va más allá de lo necesario para lograrlos?

A estos efectos, el AG Emiliou comienza por destacar que, en su opinión, las disposiciones de la DAC6 están orientadas hacia objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea, cuestión confirmada por el TJUE en el caso *Orde van Vlaamse Balies*. En este sentido, a su parecer, la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención de la elusión y evasión fiscales son objetivos que la Unión Europea considera de interés general, lo que puede justificar limitaciones en el ejercicio de ciertos derechos garantizados por la CDFUE. Así, siguiendo al AG, la igualdad y la solidaridad son valores fundamentales de la UE, tal como se establece en el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea (TUE). En su opinión, las prácticas fiscales y empresariales que permiten a algunos contribuyentes, generalmente personas con rentas elevadas, eludir el pago de impuestos socavan claramente estos valores. Estas prácticas contribuyen a aumentar las desigualdades en la sociedad, lo que resulta fundamentalmente incompatible con el modelo socioeconómico de la «economía social de mercado» de la Unión Europea. Además, según el AG Emiliou, la planificación fiscal agresiva, va en contra de los objetivos principales de la Unión, como promover la justicia social, el bienestar de los ciudadanos y contribuir al progreso social.

Llegados a este punto, es, por tanto, necesario analizar si los fines perseguidos por la DAC6 al introducir un régimen de declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva son legítimos y necesarios en una sociedad democrática. En el ámbito de la UE, y según el TJUE, «no se puede reprochar a un contribuyente haberse beneficiado de una disposición o de una laguna legislativa que le permitía pagar menos impuestos»⁶⁶. Sin embargo, tales actuaciones, en la medida en que desequilibran la neutralidad fiscal en el ámbito de la Unión⁶⁷, pueden justificar la promulgación de normas restrictivas de las libertades fundamentales⁶⁸. En este sentido, tal y como se argumenta en los Considerandos de la DAC6, la planificación fiscal agresiva se refiere a estrategias de minimización fiscal que socavan la integridad de los sistemas tributarios y erosionan la confianza de los contribuyentes en la equidad⁶⁹, lo que a la postre

66 STJUE, 29 Abr. 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep* (C-487/01 y C-7/02), para. 79.

67 Marín Benítez, G. (2013), *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, p. 51.

68 Piantavigna, P. (2017), «*Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*». *World Tax Journal* 9(4), pp. 497 et seq.

69 Cabe destacar que, ya el 11 de enero de 2013, el Comisario Europeo de Fiscalidad, Algirdas Šemeta, pronunció un discurso titulado «*Making progress on European tax policy: Towards more fairness and greater competition*», en el que afirmó que una «preocupación particular por la competitividad puede surgir en el contexto de la Unión Europea, ya que la competencia fiscal es esencial para la integridad del Mercado Único, para la sostenibilidad fiscal de nuestros Estados miembros y para la igualdad de condiciones entre nuestras empresas. Nuestro modelo social y económico depende de ella, por lo que debemos hacer todo lo posible para defenderla» [traducción propia]. Véase también sobre esta cuestión, Piantavigna, P. (2017), «*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*», *World Tax Journal* 9(1), pp. 47-98.

supone una amenaza para el mercado interior. Desde una perspectiva económica, la planificación fiscal agresiva, además de causar una pérdida de ingresos fiscales⁷⁰, puede distorsionar las decisiones de los participantes en el mercado. Así, los sistemas tributarios internos, no armonizados totalmente, permiten a los contribuyentes explotar las lagunas en situaciones transfronterizas, creando un entorno en el que las decisiones de los participantes en el mercado se basan en factores fiscales en lugar de en factores económicos⁷¹. De esta manera, las estructuras de planificación fiscal agresiva afectan directamente a la equidad de los sistemas fiscales, ya que comprometen la recaudación de ingresos públicos y conducen a una redistribución no equitativa de la carga fiscal, bien verticalmente, ya que no todas las rentas pueden beneficiarse de estas prácticas (especialmente las rentas del trabajo), bien horizontalmente, ya que las grandes empresas con presencia internacional (MNEs) tienen más facilidad para implementar este tipo de estructuras⁷².

De hecho, cuando determinados contribuyentes desplazan bases imponibles fuera de la jurisdicción en la que se llevan a cabo las actividades que dan lugar a los beneficios, otros contribuyentes soportan, en última instancia, una mayor parte de la carga fiscal y se enfrentan a una desventaja competitiva. Así, se ha argumentado que la planificación fiscal agresiva socava el «mercado único saludable» y el principio consagrado por BEPS de que las empresas deben pagar impuestos en el país donde se generan los beneficios. De igual manera, permite a las multinacionales disfrutar de menores costes de capital, al tiempo que en el seno de la UE «perturba la igualdad de condiciones en el mercado único», dado que las pequeñas y medianas empresas se ven especialmente afectadas por este fenómeno⁷³. Haciendo frente a los mecanismos de planificación fiscal agresiva, se restablece la confianza en el sistema y se consigue que los beneficios se graven allí donde tienen lugar las actividades económicas y se crea valor⁷⁴. Por todas estas razones, las medidas para contrarrestar la «planificación fiscal agresiva» se justifican en última instancia por la necesidad de preservar los principios de equidad, igualdad y capacidad económica⁷⁵. En otras palabras, un sistema tributario sólo puede ser justo y el reparto de la carga tributaria equi-

70 En 2015, un estudio para la comisión especial TAXE proporcionó una estimación empírica de la magnitud de las pérdidas anuales de ingresos debidas a la planificación agresiva del impuesto de sociedades en la UE. La evaluación estimó que las pérdidas oscilaban entre 50.000 y 70.000 millones de euros (suma sólo del traslado de beneficios perdido, equivalente al menos al 17 % de los ingresos del IS en 2013). Véase: Servicio de Estudios del Parlamento Europeo, *Evaluación de la magnitud de la planificación agresiva del impuesto de sociedades* (2015). Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU%282015%29558773_EN.pdf (último acceso: 9 de mayo de 2024).

71 Blum, D.W. y Langer, A. (2019), «*At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1*», *European Taxation* 59(6), pp. 282-290; y Barreiro Carril, M.C. (2019), «*La controvertida base jurídica de la Directiva Antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación*», *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 62, p. 168.

72 Amorós Viñals, A. (2013), «*La Planificación Fiscal Agresiva*», *Revista de Contabilidad y Tributación* 362, p. 26.

73 Piantavigna, «*Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*», *op. cit.*, p. 497 et seq.

74 Piantavigna, «*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law*», *op. cit.*, p. 47.

75 Pistone, P. (2016), «*La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global*», *Civitas* 170, pp. 129; y Caldas, M. (2018), «*O Conceito de Planeamento Fiscal Aggressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*» Alemadina - Cadernos IDEFF 18, p. 29.

tativo, si todos aquellos que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen bajo el principio de igualdad (ante la ley y en la ley). Ello excluye cualquier diferencia de trato o discriminación que carezca de justificación objetiva y razonable o que sea desproporcionada⁷⁶. Por todo ello, cabe sostener que el interés general perseguido por la UE al adoptar la DAC6 es la lucha contra la planificación fiscal agresiva, y que tal fin es legítimo en una sociedad democrática.

Seguidamente, es menester analizar si la medida es necesaria para alcanzar esos objetivos. A estos efectos, el AG Emiliou desarrolla en el párrafo 144 que, «la obligación de comunicar información parece haber sido realmente concebida y diseñada para luchar contra la planificación fiscal agresiva y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales. En mi opinión, esta medida es especialmente adecuada para garantizar que las autoridades públicas obtengan información pertinente sobre mecanismos fiscales transfronterizos potencialmente agresivos, permitiéndoles reaccionar rápidamente ante las prácticas nocivas, por ejemplo, modificando el marco normativo». Señala, a su vez, que, en las observaciones presentadas ante el TJUE en el procedimiento, no figura ninguna indicación sobre medidas alternativas que hubieran posibilitado alcanzar el mismo nivel de protección de los objetivos perseguidos por la DAC6 siendo al mismo tiempo menos gravosas para las personas afectadas. Además, el AG también recuerda, citando las conclusiones del AG Tesauro presentadas en el asunto *Hünermund y otros* (C-292/92) y las conclusiones del AG Geelhoed en el asunto *Arnold André* (C-434/02), que, aunque ciertas disposiciones de la Unión pueden desalentar actividades transfronterizas, esto no implica que sean contrarias al fortalecimiento del mercado interior. El objetivo del mercado único no es simplemente facilitar la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicios, sino evitar la fragmentación del mercado debido a normativas nacionales diversas. Cuando los intereses públicos lo requieren, las normas de la Unión pueden desincentivar o incluso prohibir ciertas actividades económicas. En el caso de la DAC6, se espera que desincentive prácticas relacionadas con la evasión y elusión fiscal o que se aprovechan lagunas legales para evitar impuestos, lo que tendría un efecto positivo en el mercado interior al promover la equidad tributaria. Por último, en la opinión del AG Emiliou el argumento de que las actividades legales y no agresivas vayan a verse afectadas negativamente simplemente por requerir una comunicación limitada de información a las autoridades tributarias no parece justificado.

Pues bien, a la hora de analizar la necesidad e idoneidad de la medida es imprescindible tener en cuenta la cuestión de cómo contrarrestar la planificación fiscal agresiva. Llegados a este punto, cabe recordar que la planificación fiscal agresiva surge de lagunas, desconocidas para las autoridades, y creadas por la falta de armonización de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros⁷⁷. Y es que, la fiscalidad es una expresión de la soberanía nacional cuyo ejercicio por un Estado puede socavar la eficacia de las normas de otros

76 Rodríguez Bereijo, Á. (2016), «Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria», *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid* 13, p. 237.

77 Piantavigna P. (2018), «Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)», *World Tax Journal* 10(4), pp. 537-561.

(es decir, puede causar de alguna manera «daños colaterales»). En el ámbito de la UE, la doble no imposición suele implicar una descoordinación en el sistema internacional y, por lo tanto, es un problema que sólo se pone en evidencia desde la perspectiva de más de una jurisdicción. A la hora de considerar si una medida distorsiona la neutralidad, el sistema tributario del país no puede analizarse de forma aislada. Esto es, el desajuste o la laguna son difíciles de detectar por una sola administración tributaria, porque parte del mismo podría producirse fuera de las fronteras del Estado. Por ejemplo, un contribuyente podría aprovecharse de la reducción de la carga tributaria debido a la combinación de la deducción de un pago en un Estado con la no inclusión de la renta percibida en el otro Estado, sin que pueda determinarse en qué Estado se obtiene el beneficio. Por ello, estamos de acuerdo con BARREIRO CARRIL⁷⁸ en que, desde el punto de vista de la política fiscal, los desajustes en la legislación no pueden abordarse únicamente mediante una integración negativa dirigida a los contribuyentes (prohibiciones) o imponiéndoles mayores cargas administrativas, sino que también es necesario armonizar la legislación de los Estados miembros o, al menos, coordinar las políticas y las prácticas administrativas (lo que implica renunciar a algunos derechos soberanos en materia fiscal)⁷⁹.

El problema es que las autoridades fiscales desconocen las lagunas específicas de las que se aprovecha la planificación fiscal agresiva. Por lo tanto, las medidas sustantivas de aproximación de la legislación a nivel UE no pueden cubrir situaciones (y resultados) que el legislador no es capaz de considerar o prever en el momento de redactar las normas. En otras palabras, para colmar las lagunas mediante medidas legislativas de carácter sustantivo, los Estados miembros necesitan primero obtener información sobre dónde se encuentran y cómo funcionan esas lagunas. En consecuencia, los Estados miembros necesitan identificar aquellas deficiencias legislativas (que surgen en múltiples jurisdicciones) y que dan lugar a las lagunas explotadas por los contribuyentes si quieren atajar la planificación fiscal agresiva. En este sentido, el legislador de la Unión ha considerado que «los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos». Desde esta perspectiva, tal y como describen HASHLENER y PANTAZA-TOU⁸⁰, la DAC 6 constituye un requisito previo, un paso anterior, para la apli-

78 Barreiro Carril, *op. cit.*, p. 168.

79 A este respecto, el Parlamento de la UE sostuvo en 2015 que la respuesta más adecuada a la planificación fiscal agresiva es una buena legislación y coordinación internacional. Véase: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2015-0317_ES.html (último acceso: 9 de mayo de 2024). En la misma línea, PISTONE considera que la planificación fiscal agresiva exige «una reforma radical en el ejercicio de la soberanía nacional, de tal manera que la aplicación del proyecto BEPS reduzca todas las formas de competición fiscal y conduzca a un ejercicio coordinado de la jurisdicción fiscal, en el que los países interrumpan sus políticas fiscales de apoyo a la planificación fiscal internacional agresiva y, con suerte, apoyen un uso más moderado de contramedidas con el fin de reducir el impacto negativo estructural de estas últimas medidas sobre la seguridad jurídica» [traducción propia]. Vid. Pistone, P. (2016), «General Report», en: Lang, M. y Owens, J. *Trends and Players in Tax Policy*, IBFD, pp. 3-76.

80 Tal y como lo describen Hashlener, W. y Pantazatou, K. (2022), «Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)», Study Requested by the FISC Subcommittee, p. 30. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353) (último acceso: 9 de mayo de 2024).

cación con éxito de la Directiva Anti-Elusión (ATAD)⁸¹. Así las cosas, la comunicación obligatoria puede entenderse como la única herramienta para identificar sistemáticamente el uso de estructuras agresivas y lagunas en los sistemas fiscales nacionales. Tal y como se reconoce en la Acción 12 de BEPS, «Al dotar a las administraciones fiscales de un sistema efectivo de ‘alerta temprana’ para riesgos emergentes de política y recaudación tributarias, éstas disponen de un mayor abanico de opciones para hacer frente a esos riesgos a través de medidas de cumplimiento, legislativas o normativas»⁸². Por tanto, el objetivo genérico de transparencia unidireccional de determinados intermediarios y contribuyentes a favor de la administración tributaria se justifica por la necesidad de disponer de información suficiente y fiable para el correcto funcionamiento de los sistemas tributarios de los Estados Miembros.

A la vista de lo anterior, la adopción de un régimen tributario de información obligatoria a nivel de la UE podría considerarse necesario. De hecho, el TJUE ha sostenido que el obligar a las personas físicas a comunicar a las autoridades fiscales determinada información tributaria (i.e. obligación de declarar bienes o derechos en el extranjero) se legitima por el Derecho de la UE dada la necesidad de garantizar la eficacia de la supervisión fiscal y de prevenir la evasión y el fraude fiscales. A este respecto, el Tribunal de Justicia entendió que «dado que la información de que disponen las autoridades nacionales en relación con los activos que sus residentes fiscales poseen en el extranjero es, globalmente, inferior a la que poseen en relación con los activos situados en su territorio, aun teniendo en cuenta la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre los Estados miembros, la normativa controvertida resulta adecuada para garantizar la consecución de los objetivos perseguidos.»⁸³. Desde este punto de vista, la obligación de información bajo la DAC6 podría considerarse un complemento necesario de las normas existentes en materia de intercambio de información y asistencia mutua⁸⁴. Además, la

81 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, DO L 193.

82 OCDE. *Acción 12 - Informe Final 2015*, op. cit., para. 38. Como se reconoce en este informe, en 2015 el sistema británico de divulgación de los regímenes de elusión fiscal (DOTAS, por sus siglas en inglés) proporcionó información temprana sobre 2.366 mecanismos de minimización fiscal, lo que permitió al Gobierno del Reino Unido introducir medidas legislativas para cerrar 925 lagunas antes de que se perdiera una cantidad significativa de impuestos.

83 STJUE, 27 Ene. 2022, *Comisión v. España* (C-788/19), para. 24. Del mismo modo, en la sentencia de 26 Ene. 2006, *Comisión/Consejo* (C-533/03), se dictaminó que reforzar la cooperación entre las administraciones fiscales de los Estados miembros para luchar mejor contra el fraude del IVA y proteger los intereses financieros de los Estados miembros y la neutralidad del mercado interior eran razones legítimas para adoptar un Reglamento que podía contribuir a la aproximación de las disposiciones nacionales de procedimiento en materia fiscal.

84 En este sentido, aunque ya existían otras iniciativas de transparencia en el panorama internacional, no eran tan eficaces contra este tipo de estructuras y los contribuyentes o profesionales que las llevan a cabo. Así lo ha reconocido la propia DAC 6 en su Considerando 1 al señalar que, «sigue siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal». Véase a este respecto, Calderón Carrero, «El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones», op. cit., p. 40; Baker, P. (2015), «The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes», *Intertax* 43(1), p. 89; y Deveraux, M. (2016) «Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world». Oxford University Centre for Business Taxation. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf> (último acceso: 9 de mayo de 2024).

posición del TJUE también demuestra que el régimen articulado por la DAC6 es una forma eficaz de obtener información que interesa a los Estados miembros de la UE y a la que, de otro modo, no tendrían acceso. Por consiguiente, desde una perspectiva teórica, las normas de comunicación obligatoria sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva bajo la DAC6 podrían considerarse una medida necesaria y adecuada para mejorar el funcionamiento del mercado interior⁸⁵.

Una vez aclarado que las disposiciones de la DAC6 son necesarias y apropiadas para lograr los objetivos legislativos de la Unión, es importante analizar si dicho régimen implica una interferencia excesiva en la vida privada de determinadas personas que va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos públicos perseguidos. Esto es, ¿se respeta el contenido esencial del derecho a la privacidad? ¿La medida logra establecer un justo equilibrio entre los distintos intereses en juego?

Pues bien, de acuerdo con el AG Emiliou en los párrafos 140 y siguientes, el requisito de que cualquier limitación a los derechos garantizados por la Carta respete su contenido esencial también se cumple en este caso. Así, en su opinión, la DAC6 establece que ciertos contribuyentes y profesionales deben proporcionar información limitada y relacionada principalmente con su actividad a las autoridades tributarias. Por lo tanto, la obligación de comunicar información no infringe esta parte esencial del derecho al respeto de la vida privada. Y es que, considera que, en el caso a examen, el legislador de la Unión ha limitado la interferencia en la vida privada de intermediarios y contribuyentes al mínimo necesario. En este sentido argumenta, en primer lugar, que la obligación de comunicar información se aplica solo a dos categorías de personas: intermediarios y contribuyentes, «como resultado de una elección y un comportamiento deliberados, cuyas consecuencias jurídicas conocen (o deberían conocer). De este modo, el ámbito de aplicación personal de la medida se limita a las personas físicas y jurídicas que tengan una relación directa con situaciones respecto de las cuales el legislador de la Unión pretende reforzar la transparencia». Además, se establece una excepción para intermediarios protegidos por el secreto profesional. Segundo, señala que la obligación se activa solo en situaciones específicas relacionadas con determinados mecanismos fiscales transfronterizos con características específicas definidas en el anexo IV de la directiva (*hall-*

85 La posición contraria es adoptada por PEETERS y VANNESTE, que condenan la justificación dada por la Comisión para adoptar la DAC 6 argumentando que «la Directiva parece estar impulsada por una política general de lucha contra diferentes tipos de planificación fiscal agresiva (posiblemente a escala mundial), sirviendo la mejora del mercado interior únicamente como un objetivo subsidiario y subyacente adicional» [traducción propia]. Vid. Peeters, B. and Vanneste, L. (2020), «DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?», *World Tax Journal* 12(3), pp. 499-564. En la misma línea, BLUM y LAGNER, critican que «Es evidente que el legislador de la UE parece haberse preocupado menos por los efectos potencialmente distorsionadores de aquellas normas que permiten ciertas estructuras de optimización fiscal que conducen a una imposición efectiva extremadamente baja; en cambio, su principal preocupación era salvaguardar los intereses fiscales de sus Estados miembros. El razonamiento subyacente parece ser que —de forma algo similar al principio de los beneficios como justificación de la fiscalidad en general— el funcionamiento del mercado interior exige que los Estados miembros recauden ingresos fiscales suficientes para mantener sus servicios públicos, como las infraestructuras y los sistemas judicial y educativo». Los autores concluyen que «no está en absoluto claro por qué estas medidas son un medio significativo y necesario para garantizar el funcionamiento del mercado interior» [traducción propia]. Vid. Blum y Langer, *op. cit.*, pp. 282-290.

marks) cuando el contribuyente haya encargado o el intermediario haya prestado servicios relacionados con el mismo. Estas características son consideradas típicas de los mecanismos transfronterizos agresivos y algunas solo se aplican a ciertos tipos de contribuyentes. En la opinión del AG, lo anterior es especialmente cierto pese que algunos mecanismos que puedan ser lícitos o no agresivos o no hayan sido creados por motivos fiscales. En consecuencia, para poder ser realmente eficaz, el ámbito material de la obligación de la DAC6 «tiene que ser, hasta cierto punto, superinclusivo». Tampoco le convence el argumento presentado por los recurrentes de que bastaría con requerir información solo a los contribuyentes. En este sentido, hace referencia a las conclusiones del AG Rantos en el caso *Orde van Vlaamse Balies*, donde se enfatizó el papel crucial de los intermediarios en el diseño de mecanismos de planificación fiscal agresiva, de tal manera que, según el AG el sistema de comunicación de información sería menos efectivo si fueran los contribuyentes quienes declararan los mecanismos agresivos. Esto se debe a que los intermediarios suelen tener un conocimiento más profundo de estos mecanismos y están en mejor posición para proporcionar información correcta y completa. Además, como miembros de profesiones reguladas, están sujetos a normas deontológicas, lo que facilita el control de su cumplimiento legal y la imposición de sanciones en caso de infracciones. En tercer lugar, siguiendo al AG Emiliou, la cantidad y calidad de la información requerida por las autoridades parecen adecuadas para lograr los objetivos establecidos. La lista de información en el artículo 8 bis ter, apartado 14, es relativamente limitada, consistiendo principalmente en datos personales básicos y comerciales que no permiten extraer conclusiones específicas sobre la vida privada de los individuos afectados (contribuyentes e intermediarios). En cuarto lugar, señala que se establecen límites claros sobre qué autoridades pueden acceder a la información proporcionada por intermediarios y contribuyentes, designadas específicamente como «competentes» por cada Estado miembro. La Comisión Europea sólo puede acceder a parte de la información intercambiada, principalmente para supervisar el funcionamiento adecuado del sistema establecido por la DAC6 y con fines estadísticos. La información proporcionada debe tratarse de manera confidencial y, en principio, no puede divulgarse a terceros. En quinto lugar, indica que, con carácter general, las autoridades competentes pueden utilizar la información solamente para reaccionar ante prácticas fiscales nocivas y cerrar lagunas mediante legislación o análisis de riesgos y auditorías fiscales. En sexto lugar y último lugar, destaca el hecho de que se proporcionan garantías contra el acceso y uso ilegales de los datos personales ya que las normas del Reglamento General de Protección de Datos (GDPR)⁸⁶ y el marco de protección de datos de la Unión son aplicables al intercambio y tratamiento de datos personales en virtud de la DAC1. Por tanto, los argumentos sobre la supuesta falta de regulación y garantías contra el abuso en el almacenamiento y uso de datos tampoco resultan convincentes al AG. Como resultado, considera que la obligación de comunicar información no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la Unión.

86 Reglamento (UE) 2016/679 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, DO L 119.

Por último, el AG Emiliou también entiende en los apartados 173 y siguientes, que las disposiciones introducidas por la DAC6 establecen un justo equilibrio entre los intereses en juego. En este sentido, recuerda que la lucha contra la planificación fiscal agresiva es un interés público de suma importancia para la Unión Europea. Siguiendo al AG, la interferencia en la vida privada de intermediarios y contribuyentes parece ser mínima⁸⁷ ya que el legislador de la Unión ha intentado minimizar los inconvenientes para aquellos obligados a proporcionar información. En este sentido, destaca que la descripción del mecanismo sujeto a comunicación de información debe ser breve y abstracta, lo que refuta la afirmación de que la obligación de comunicar información obligaría a los intermediarios a revelar su labor de asesoramiento. Además, sostiene que se han establecido excepciones para evitar una carga adicional de trabajo para contribuyentes e intermediarios, como en el caso de mecanismos que deben ser declarados por varias personas o en diferentes Estados miembros, así como para declaraciones similares a otras presentadas anteriormente. De igual manera, los intermediarios no están obligados a buscar activamente información que puedan no tener en su conocimiento, posesión o control, lo que refuta el argumento de que la obligación de comunicar información implica una actividad laboriosa y costosa de cara a buscar y comunicar la información pertinente. Finalmente, también discrepa del argumento de que la obligación de informar es desproporcionada debido a que las autoridades tributarias podrían obtener algunos datos requeridos en virtud de otras disposiciones legales. En este sentido, el AG Emiliou subraya que la Evaluación de impacto y la exposición de motivos de la Directiva explican por qué la información obtenida a través de otros instrumentos como DAC y ATAD no es suficiente. Además, argumenta que si bien es cierto que los principios de buena administración y proporcionalidad, limitan la capacidad de la administración pública para requerir información irrelevante, ya en su posesión o que genere una carga de trabajo excesiva y costes para los afectados, esto no se aplica al supuesto de la DAC6 ya que las autoridades tributarias no podrían conectar adecuadamente la información recopilada de diferentes instrumentos legales, lo que resultaría en una falta de datos significativos para comprender completamente los mecanismos en cuestión. Habida cuenta de lo anterior, el AG termina por concluir que la DAC6 no vulnera el artículo 7 de la Carta por crear una injerencia proporcionada en el derecho a la vida privada de los intermediarios y de los contribuyentes.

Pese a lo anterior, en nuestra opinión, subsisten dudas en cuanto a la proporcionalidad de la injerencia de la DAC6 en el derecho a la privacidad. En este sentido, sólo el alcance de la violación de la privacidad (considerando el tipo de información, la forma en que se divulga y sus consecuencias)⁸⁸ puede determinar si dicha injerencia es o no proporcionada. En otras palabras, el posible perjuicio sufrido por los contribuyentes debido a la divulgación de su información tributaria debe tenerse en cuenta a la hora de determinar si la injerencia en la privacidad resulta proporcional.

En cuanto al tipo de información, siguiendo la jurisprudencia de los Tribunales Europeos, algunos datos se consideran menos sensibles que otros y, por

87 En contra de este argumento vid. Marín Benítez (2024), *op. cit.*

88 Hambre, *op. cit.*, p. 175 et seq.

lo tanto, pueden divulgarse en mayor medida. Además, es importante que la información recopilada por la administración sea suficiente para alcanzar los objetivos del régimen de declaración obligatoria, pero también que sea necesaria e imprescindible para ello. En este sentido, como observa MARTÍNEZ MUÑOZ⁸⁹, la finalidad pretendida también determinará la necesidad de facilitar determinada información a la Administración tributaria, hasta el punto de que algunos de los datos facilitados podrían exceder de lo estrictamente necesario para la consecución de dichos objetivos. Por tanto, para que exista tal relación de proporcionalidad, es necesario analizar el ámbito objetivo de la obligación de información, de forma que se reduzca a la obtención de información sobre una planificación fiscal agresiva, en la que pueda estar justificada la intromisión en la confidencialidad de los datos fiscales.

A estos efectos, en primer lugar, cuando se trata de intermediarios fiscales, es evidente que la información que suministran está sujeta a obligaciones de privacidad y confidencialidad. Y es que, una cuestión estrechamente relacionada con la privacidad y el derecho de defensa es el secreto profesional, de manera que los abogados y asesores tienen la obligación de no divulgar la información que hayan recibido en el marco de la actividad de asesoramiento a sus clientes. El secreto profesional otorga al profesional la facultad de negarse a revelar determinada información a terceros. Se configura como un derecho/deber cuya finalidad, en última instancia, es proteger los derechos del cliente⁹⁰. Por este motivo, el secreto profesional suele considerarse un derecho absoluto que sólo puede limitarse en circunstancias muy concretas. Según los Tribunales europeos, este derecho juega un papel importante cuando el profesional ejerce determinadas actividades relacionadas con el derecho de defensa o cuando se trata de proteger la privacidad de los sujetos afectados⁹¹. La DAC 6, como hemos avanzado, reconoce el derecho al secreto profesional, pero deja su regulación específica en manos de los Estados miembros. Así, el secreto profesional es reconocido prácticamente por todos los Estados miembros como una exigencia esencial del Estado de Derecho y, en particular, del derecho a un juicio justo⁹². Por ello, las excepciones a este privilegio deben estar previstas en la ley y ser de configuración restrictiva⁹³. En términos generales, el secreto profesio-

89 Martínez Muñoz, *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, op. cit., p. 180 et seq.

90 Rice, P.R. (1999), «Attorney-Client Privilege: Continuing Confusion About Attorney Communications, Drafts, Pre-Existing Documents, and the Source of the Facts Communicated», *American University Law Review*, 48(5), pp. 967-1005. De hecho, «si este privilegio no existiera en absoluto, todo el mundo se vería abocado a sus propios recursos jurídicos, privado de asistencia profesional, un hombre no se aventuraría a consultar a ninguna persona hábil, ni se atrevería a contarle a su asesor la mitad de su caso» [traducción propia]. Vid. Sentencia del Tribunal Superior de Cancillería de 17 Ene. 1833, *Greenough v. Gaskell*. En el ámbito fiscal, la Confédération Fiscale Européenne (CFE) ha declarado: «El derecho de no divulgación en materia fiscal se deriva del derecho fundamental del cliente a acceder al asesoramiento fiscal y es, como tal, un derecho asociado al cliente y no al asesor fiscal» [traducción propia]. Confédération Fiscale Européenne. *Joint PAC/FC, Opinion Statement 1/2017 on the European Commission public consultation «Disincentives for advisers and intermediaries for potentially aggressive tax planning schemes»*, 15 Feb. 2017.

91 Entre otros, vid. STEDH, 6 Dec. 2012, *Michaud v. Francia* (no. 12323/11); STJUE, 26 Jun. 2007, *Ordre de barreaux francophones et germanophone* (C-305/05), STJUE, 5 Jul. 2015, *Digital Reports* (T-462/12); STJUE, 22 Nov. 2022, *WM, Sovim SA c. Luxembourg Business Registers* (C-37/20 y C-601/20).

92 Baker y Pistone, op. cit., p. 31.

93 *Ibid*, pp. 23, 29 y 31.

nal no puede alegarse frente a solicitudes de información meramente económica o de contenido patrimonial (aspecto accesorio o no esencial del derecho), pero sí es eficaz en relación con el contenido íntimo de las relaciones profesionales (aspecto inviolable)⁹⁴. Ello implica que todo profesional puede oponer como límite a la obligación de revelación datos privados no patrimoniales que conozca por razón de su actividad cuya divulgación atente contra el honor o la privacidad personal y familiar⁹⁵. De igual manera, el profesional puede oponerse a revelar información que pueda hacer peligrar el derecho de defensa de su cliente.

En base a lo anterior, considerando el alcance de la información sujeta a comunicación en virtud del DAC6, parece oportuno cuestionarse si su ámbito objetivo es adecuado, necesario y no excesivo, para hacer compatible el contenido de la obligación de información con el derecho a la privacidad. En nuestra opinión, y siguiendo la argumentación del TJUE en el asunto *Orde van Vlaamse Balies*, cabría preguntarse si la obtención del nombre del contribuyente y del abogado proporciona a las autoridades información sustancial sobre el mecanismo en cuestión a la luz del objetivo de la Directiva –obtener información sobre un mecanismo de planificación fiscal agresiva–. De hecho, parece que la información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva ya podría obtenerse si se revelan los requisitos de las letras (b) a (g) enumerados por la DAC6, esto es: (b) detalles de los *hallmarks* establecidos en el Anexo IV; (c) un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo a comunicar, incluida una referencia al nombre por el que se conoce comúnmente; (d) la fecha en la que se ha dado el primer paso para implementar el mecanismo; (e) detalles de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo en cuestión; (f) el valor estimado del mecanismo; y (g) la identificación del Estado miembro al que probablemente afecte el mecanismo. Además, hay que recordar que cada mecanismo lleva un número de referencia para que pueda ser rastreado. Pues bien, en nuestra opinión, con estos datos, las autoridades fiscales podrían obtener la información necesaria (información sobre el mecanismo fiscal, los *hallmarks* que incluye, los Estados afectados por el mecanismo en cuestión, su valor, etc.) para cerrar las lagunas del sistema sin que sea necesario que el contribuyente revele su nombre.

Y es que, es necesario recordar, tal y como se ha señalado en el apartado 2.1., que el objetivo de la DAC 6 es luchar contra la planificación fiscal agresiva, mejorando la transparencia fiscal en la UE. Este objetivo se desglosa en dos metas específicas: obtener información sobre ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva en una etapa temprana, permitiendo a los Estados realizar modificaciones normativas para evitar que los contribuyentes utilicen vacíos legales o lagunas para reducir su carga tributaria y disuadir tanto a los intermediarios fiscales como a los contribuyentes de recurrir a este tipo de prácticas. En este sentido, también se ha resaltado que la planificación fiscal agresiva se compone de estructuras o mecanismos de carácter lícito. Esto es, la noción de

94 Fabra Valls, M.J. (2003), «El secreto profesional del auditor de cuentas y los requerimientos de información», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 4416, pp. 21-26.

95 Martínez Muñoz, Y. (2020), «Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse», *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 187, pp. 131-164.

planificación fiscal agresiva que maneja la Unión Europea no se refiere, *stricto sensu*, a un abuso del Derecho de la Unión Europea, sino al aprovechamiento de la falta de coordinación y las incoherencias entre los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros la UE⁹⁶. De esta manera, el concepto de «planificación fiscal agresiva» de la UE tiene su origen en el ejercicio paralelo de la soberanía fiscal por parte de dos Estados miembros⁹⁷. Sobre esta cuestión, MARTÍNEZ LAGUNA⁹⁸ subraya que es claro que la planificación fiscal agresiva no está relacionada con la elusión, sino con algún otro comportamiento del contribuyente que va más allá. Por estas razones, este autor sostiene que las fórmulas de planificación fiscal agresiva son, en principio, lícitas. De hecho, parece que la misma aproximación hace la DAC6 al concepto cuando habla de que los *hallmarks* hacen alusión a características que suponen un indicio de una «potencial elusión» fiscal. Lo anterior implica que, a priori, los contribuyentes no pueden ser regularizados ni sancionados por implementar este tipo de mecanismos⁹⁹. Sin embargo, parece que la información relativa al nombre de los contribuyentes e intermediarios es necesaria únicamente a efectos de una potencial regularización o, incluso sanción¹⁰⁰, por aprovecharse de este tipo de lagunas. En nuestra opinión, este objetivo va más allá de lo perseguido por la DAC6.

A este respecto, determinar si el alcance de la información exigida a los intermediarios fiscales y a los contribuyentes supera los límites impuestos por el principio de proporcionalidad en sentido estricto, requiere una evaluación de

96 Martín López, J. (2015), «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal* 8, pp. 41-91; y Nocete Correa, F.J. (2016), «¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?», *Quincena Fiscal* 5, p. 118.

97 Pistone, «La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global», *op. cit.*, 109-151; y Panayi, C. HJI. (2015), «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?», *Intertax* 43(10), pp. 544-558. En este sentido, la Comisión ha señalado en la *Recomendación de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva* (DO L 338) que la erosión de los ingresos fiscales se debe a que los contribuyentes recurren a montajes jurídicos artificiales que explotan las lagunas y las incoherencias normativas, aprovechándose de la diversidad de las normativas nacionales. En estas prácticas influyen, por tanto, la diversidad de sistemas fiscales, la presencia de regímenes fiscales favorables a la realización de determinadas actividades económicas, la existencia de territorios de baja o nula tributación y el *treaty shopping*.

98 Martínez Laguna, F.D. (2017), «Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives - The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation», *World Tax Journal*, 9(2), p. 191. A este respecto, la OCDE en el Informe Final sobre la Acción 12 señala que: «en muchos países los tipos de operaciones en los que se centra la declaración por lo general no serán los tipos de operaciones que dan lugar a responsabilidades penales. Los regímenes de declaración obligatoria están concebidos para obtener información temprana sobre estrategias de planificación fiscal agresiva (o potencialmente abusiva) que aprovechan lagunas legales o la aplicación de disposiciones legales para fines para los que no fueron diseñadas. En comparación con la elusión fiscal, el fraude fiscal (o evasión fiscal) tiene un objetivo y un alcance diferentes. El fraude fiscal supone la infracción directa de la legislación tributaria y la ocultación deliberada del verdadero estado de la situación de un contribuyente, con el fin de reducir sus obligaciones tributarias. Los supuestos de fraude fiscal varían entre los distintos países, pero cabe citar como ejemplos las solicitudes falsas de exenciones o deducciones, los ingresos no declarados, el incumplimiento organizado de las retenciones fiscales, etc., que pueden constituir una infracción penal».

99 En este sentido, el TJUE ha señalado que las prácticas fiscales abusivas no pueden dar lugar a una sanción, salvo que exista una base jurídica clara e inequívoca para ello. Vid. STJUE, 21 Feb. 2006, *Halifax* (C-255/02), para. 94.

100 Para más información sobre esta cuestión véase Castro Bosque (2024), *op. cit.*, Capítulo 6.

los beneficios y perjuicios que esta obligación conlleva para ambas partes¹⁰¹. Llegados a este punto, lo cierto es que el cumplimiento de este deber de información supone una carga formal adicional para los intermediarios fiscales y para los contribuyentes que puedan verse afectados, sin que obtengan ningún tipo de beneficio a cambio. Ni siquiera la seguridad jurídica de que las estrategias fiscales utilizadas se ajustan a derecho y no serán impugnadas por la Administración. Por todo ello, en nuestra opinión, no informar de los nombres de los implicados daría lugar a un mayor equilibrio entre el interés general (es decir, la lucha contra la planificación fiscal agresiva) y el interés individual (el derecho a la privacidad)¹⁰². En un sentido similar, en Suecia, la normativa que implementa la DAC6 establece que, en principio, un abogado/intermediario debe presentar únicamente un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, una descripción en términos abstractos de las actividades o mecanismos comerciales pertinentes, detalles de las disposiciones nacionales que constituyen la base del mecanismo y el valor del mismo, en la medida en que dicha información no infrinja el deber de confidencialidad del abogado. Este podría ser el caso, por ejemplo, si la identidad del cliente se revela directa o indirectamente mediante la divulgación de información que permita a la administración tributaria sueca relacionar al intermediario con un contribuyente específico¹⁰³.

Analizada la compatibilidad de la obligación de informar a la administración tributaria introducida por la DAC6 con el derecho a la privacidad, en el siguiente apartado se analizará la compatibilidad de la dispensa a informar en el ámbito de la DAC6 (i.e. los intermediarios no están obligados a informar si están sujetos al deber/derecho de secreto profesional) con el mismo derecho.

3.3. La compatibilidad de la dispensa de informar con el derecho a la privacidad

Tal y como se ha expuesto en apartados anteriores, ya en el año 2020 el TJUE abordó en el asunto *Orde van Vlaamse Balies y otros*¹⁰⁴ la cuestión de si la dispensa de informar bajo la DAC 6 era compatible con los derechos a la privacidad (artículo 7) y a un juicio justo (artículo 47) de la CDFUE. Siguiendo las conclusiones del AG Rantos y la jurisprudencia del TEDH, el TJUE concluyó que los derechos de defensa no se ven menoscabados por la DAC, pero que el derecho al respeto de la vida privada sí se vulneraba en determinadas circunstancias. Para llegar a esta conclusión, el TJUE recordó que toda correspondencia entre parti-

101 Martínez Muñoz (2020), «*Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse*», *op. cit.*, 131-164.

102 Tal y como sostuvimos en trabajos anteriores, vid. Castro Bosque (2024), *op. cit.*, Capítulo 4.

103 Kleist, D. (2021), «*DAC6 Implementation in Sweden*», *European Taxation* 61(1) pp. 21-28. Una solución similar se ha promulgado en Alemania, donde el intermediario está obligado a presentar determinada información no relacionada con el usuario sobre el mecanismo transfronterizo (es decir, excluidos los datos personales sobre el cliente) cuando estos datos estén protegidos por el secreto profesional y los derechos de confidencialidad. Vid. Dietrich, M. (2020), «*Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*», *European Taxation* 60(2-3), pp. 62-69.

104 STJUE, 8 Dec. 2022, *Orde van Vlaamse Balies and Others* (C-694/20).

culares, incluida la mantenida entre abogados y sus clientes, está protegida por el derecho a la privacidad. La protección de este derecho abarca el asesoramiento jurídico tanto en lo que se refiere a su contenido como a su existencia¹⁰⁵. En consecuencia, cuando se consulta a un abogado, cabe esperar razonablemente que dicha comunicación sea privada y sólo en circunstancias extraordinarias el abogado revelará, sin consentimiento, que está siendo consultado. Habida cuenta de lo anterior, el Tribunal de Justicia prosiguió argumentando que cuando un intermediario está dispensado de sus obligaciones de información en virtud de la DAC 6 debido al secreto profesional, pero al mismo tiempo está obligado a notificar a otros intermediarios sus obligaciones de información, esos otros intermediarios tienen conocimiento de la identidad del intermediario notificante, de que ha sido consultado y de su valoración profesional de que el mecanismo entra en el ámbito de aplicación de la DAC 6. Indirectamente, a su vez, las autoridades fiscales también tienen conocimiento de esa información.

A juicio del TJUE lo anterior suponía una injerencia en el artículo 7 CDFUE. A continuación, se examinó si dicha injerencia se ajustaba al principio de proporcionalidad regulado en el artículo 52, apartado 1, de la Carta. Para ello, en primer lugar, se concluyó que se cumplía el principio de legalidad, ya que el DAC6 establece expresamente la obligación de notificar a otros intermediarios sus obligaciones de información. En segundo lugar, el TJUE comprobó que dicha obligación respondía a un objetivo de interés general reconocido por la UE (esto es, «prevenir el riesgo de fraude y evasión fiscal» y luchar contra la planificación fiscal agresiva). Sin embargo, según el TJUE, esta obligación no podía considerarse estrictamente necesaria, ya que «el objetivo de las obligaciones de comunicación de información y de notificación [...] no es controlar que los abogados intermediarios actúen dentro de esos límites, sino luchar contra las prácticas fiscales potencialmente agresivas y prevenir el riesgo de elusión y evasión fiscales, garantizando que la información relativa a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información se transmita a las autoridades competentes». En consecuencia, se consideró que la DAC 6 vulneraba el derecho a la privacidad consagrado en el artículo 7 del CDFUE en lo que a la dispensa de la obligación de informar se refiere¹⁰⁶.

A este respecto, compartimos plenamente la argumentación del TJUE ya que la prerrogativa del secreto profesional, que se basa en la relación de confianza entre el abogado y su cliente, obliga al abogado a no revelar a nadie la existencia

105 Como señaló el AG Rantos en este asunto, la obligación de comunicar información que recae sobre los intermediarios «constituye la piedra angular de este sistema y cualquier restricción a su funcionamiento podría poner en peligro la esencia misma de los objetivos de la Directiva 2011/16». Además, «también debe quedar claro que esta protección abarca asimismo el asesoramiento jurídico en la medida en que garantiza el secreto del asesoramiento jurídico no sólo en cuanto a su contenido (cualquiera que sea la forma que adopte) sino también en cuanto a su existencia».

106 Esta sentencia ya ha tenido repercusiones en algunos Estados miembros de la UE. Por ejemplo, tal y como se ha avanzado, en España, el TS ordenó como medida cautelar la suspensión de la obligación del intermediario eximido por el secreto profesional de comunicar esta circunstancia a los demás intermediarios que intervengan en el mecanismo o al contribuyente afectado. Véase Auto del TS de 27 Feb. 2023, no. 153/2021. Sobre el análisis de la sentencia vid. Marín Benítez, G. (2023), «La DAC-6 y su validez bajo el Derecho de la Unión Europea», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* 61, pp. 23-36; o Grau Ruiz, M.A. (2022), «El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?», *Revista Técnica Tributaria* 139.

de esta relación, y mucho menos el contenido de sus comunicaciones. De lo anterior se desprende que, en virtud de las obligaciones de información de la DAC6, la revelación de la existencia de una dispensa (es decir, que el intermediario aclare que no está obligado a comunicar) implica la revelación de la existencia de una relación profesional cliente-abogado, lo que constituye una violación del secreto profesional. Este era el caso cuando se eximía al intermediario de la obligación principal de informar, pero se le exigía comunicar dicha dispensa a otros intermediarios, ya que las autoridades fiscales eran informadas de la relación entre el abogado y su cliente contribuyente (y, en consecuencia, del nombre del abogado) bien por el propio contribuyente, bien por un tercero intermediario. En este contexto, debe recordarse nuevamente que el objetivo general de la DAC6 es obtener información para contrarrestar mecanismos de planificación fiscal agresiva. Por lo tanto, como el TJUE y el AG Rantos argumentan correctamente, y tal y como hemos desarrollado en el apartado 3.2., la obtención del nombre del abogado no proporciona a las autoridades ninguna información sustancial sobre el mecanismo en cuestión a la luz del objetivo de la Directiva. Así pues, este objetivo se cumple en el momento en que se obtiene dicha información (con independencia de que haya sido transmitida por un intermediario o por el contribuyente) y no exige que se revele el nombre del abogado implicado cuando éste invoque la prerrogativa del secreto profesional, ni que se controle si el abogado ha invocado correctamente dicha prerrogativa. En consecuencia, sería paradójico reconocer al abogado el privilegio del secreto profesional y, por esa razón, eximirle de su deber de revelar información y, a continuación, vulnerar ese privilegio exigiendo que se notifique su nombre a las autoridades fiscales. Desde esta perspectiva, podría sostenerse que el DAC 6 supone una violación del secreto profesional al no respetar de forma proporcionada el derecho a la privacidad.

Pues bien, en el caso *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22), se requiere el examen de una cuestión similar. Y es que, además de solicitar la evaluación de la compatibilidad de la obligación de informar bajo la DAC 6 con el derecho a la privacidad, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que examine la validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 a la luz del artículo 7 de la Carta, en la medida en que esa primera disposición exige a los intermediarios que tienen derecho a una dispensa, debido a que están sujetos al secreto profesional en virtud del Derecho nacional, que notifiquen a cualquier otro intermediario, que no es su cliente, sus obligaciones de comunicación de información con arreglo a la DAC6. Esta cuestión es en gran medida similar a la planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia *Orde van Vlaamse Balies*. No obstante, la formulación de la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto difiere ligeramente de la planteada en el asunto resuelto en 2022, de tal manera que el órgano jurisdiccional remitente desea saber si: (i) el derecho de dispensa por razón del secreto profesional se limita a los abogados o puede concederse a otras categorías de profesionales que gocen de tal protección en virtud del Derecho nacional; y (ii) en este último caso, si el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16 es inválido, por infringir el artículo 7 de la Carta, en la medida en que obliga a estos profesionales a notificar a otros intermediarios su obligación de comunicar información, revelando así su identidad y los datos de su consulta.

Por tanto, la cuestión que se plantea es si, con arreglo al artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva, los Estados miembros solo pueden conceder una dispensa a los abogados o también pueden concedérsela a otras categorías de profesionales que estén sujetos, en virtud del Derecho nacional, a alguna forma de secreto profesional, dado que de la DAC no ofrece una respuesta clara a esta cuestión. A la luz de lo anterior, en los apartados 199 y siguientes de la cuarta cuestión prejudicial el AG Emiliou, comienza por concluir que, una interpretación literal, comparativa, contextual e histórica de tal precepto no proporciona una delimitación clara del concepto de «prerrogativa del secreto profesional» y términos equivalentes en otras versiones lingüísticas. Ante esta falta de claridad, considera que, para interpretar correctamente este concepto, es necesario tener en cuenta el propósito de la DAC6, esto es, fortalecer la transparencia fiscal, permitiendo que las autoridades tributarias de los Estados miembros obtengan información completa sobre mecanismos fiscales potencialmente agresivos. En este contexto, el AG entiende que hay seis razones para interpretar el concepto de «prerrogativa del secreto profesional» de manera limitada, de tal manera que sea sólo aplicable a la protección de la confidencialidad de los abogados. Primero, permitir a los Estados miembros otorgar dispensas a diferentes categorías de intermediarios podría afectar significativamente la eficacia del sistema establecido por la DAC6. Una dispensa para múltiples categorías de profesionales eximiría a una parte sustancial de los intermediarios de la obligación de comunicar información. Segundo, otorgar total libertad a los Estados miembros sobre las categorías de profesionales elegibles para dispensas podría distorsionar el mercado interior. La aplicación variable de la prerrogativa podría llevar a algunos profesionales a establecerse en países donde estén exentos de la obligación de comunicar información, creando así un «efecto de puerto seguro» para profesionales especializados en el ámbito tributario. En tercer lugar, una dispensa amplia también crearía una distorsión respecto de la Acción 12 BEPS de la OCDE, que inspiró la Directiva, ya que esta acción prevé excepciones a las normas de divulgación sólo para proteger la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados y clientes. Cuarto, durante el proceso legislativo, el Consejo indicó que se debía dejar cierto margen de maniobra a los Estados miembros en cuanto al alcance de la dispensa para cumplir con la Carta y la jurisprudencia del TEDH. Sin embargo, ni la Carta ni la jurisprudencia del TEDH requieren extender la protección de la prerrogativa del secreto profesional a profesiones distintas de la de los abogados. Quinto, una interpretación restrictiva de la expresión «prerrogativa del secreto profesional» es más coherente con el principio de interpretación estricta de las excepciones a las normas de la Unión. Además, contradeciría la indicación del Parlamento Europeo de tomar medidas más estrictas contra los intermediarios que ayudan en mecanismos que pueden llevar a la elusión y evasión fiscales. Sexto, la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso *Orde van Vlaamse Balies* parece respaldar indirectamente una interpretación restrictiva del concepto de «prerrogativa del secreto profesional», al destacar el artículo 7 de la Carta a la luz de la jurisprudencia del TEDH relativa al artículo 8, apartado 1, del CEDH, «protege la confidencialidad de toda la correspondencia entre particulares y ofrece una *protección reforzada en el caso de los intercambios entre abogados y sus clientes*». En resumen, en la opinión del AG Emiliou el concepto de «prerrogativa del secreto profesional» en el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la DAC debe interpretarse de

manera restringida, limitándose únicamente a los abogados y a otros profesionales que, en circunstancias excepcionales, reciban el mismo trato que los abogados. En consecuencia, entiende que no es necesario analizar la legalidad de la obligación de notificar a otros intermediarios desde el prisma del derecho a la privacidad.

Pese a la conclusión adoptada por el AG Emiliou sobre el alcance de la dispensa, en los apartados 223 y siguientes, se analiza, para el supuesto de que el TJUE no llegara a la misma conclusión, la duda sobre la legalidad de la obligación de notificar a otros intermediarios la obligación de comunicar información que potencialmente les incumba. Esto es, si este aspecto específico del sistema establecido por la DAC6 crea una injerencia injustificable en el derecho de los intermediarios, en virtud del artículo 7 de la Carta, a mantener la confidencialidad sobre su identidad y sobre el hecho de haber sido consultados por el cliente. A su juicio, la respuesta a esta cuestión debe ser nuevamente negativa. Así, entiende que la protección reforzada reconocida por el Tribunal de Justicia respecto a la prerrogativa de secreto profesional en la sentencia *Orde van Vlaamse Balies* se basa en la función específica que desempeñan los abogados al asesorar y representar a sus clientes. Sin embargo, profesionales como contables, auditores y asesores fiscales no ejercen esta misma función, lo que implica que no deberían recibir el mismo nivel de protección de confidencialidad que los abogados según el artículo 7 CDFUE. Aun así, entiende que los servicios de estos profesionales son de interés público y que, en principio, sus relaciones con los clientes deben ser confidenciales. Sin embargo, dado que sus funciones son distintas a las de los abogados y sus comunicaciones no requieren el mismo nivel de confidencialidad. Por lo tanto, según el AG, revelar en ciertas circunstancias la participación de un intermediario no abogado en actividades de planificación fiscal no parece constituir una interferencia inaceptable en su derecho a la privacidad según el artículo 7 de la Carta.

No obstante, no podemos compartir esta opinión. En el contexto de la DAC6, el quid de la cuestión estriba en equilibrar dos derechos contrapuestos: por un lado, la lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la obtención de información (basada en última instancia en el deber de contribuir, estrechamente vinculado a los principios de capacidad económica, equidad y justicia) y, por otro, el derecho individual del intermediario al secreto profesional (de gran importancia para proteger otros derechos fundamentales como el derecho de defensa o la confidencialidad del cliente). Ningún derecho es absoluto, sino que el respeto de unos implica la limitación de otros, y todos ellos deben ponderarse en una interrelación que tenga en cuenta el principio de proporcionalidad. De este modo, ni la efectividad del deber de contribuir a través de la obtención de información puede llevarse hasta el punto de que se desconozcan derechos fundamentales ni, por otra parte, bajo la invocación del secreto profesional, debe abandonarse los deberes de colaboración tributaria¹⁰⁷. Y es que, los deberes de colaboración y cooperación son una parte integral de los sistemas fiscales de

107 Fabra Valls, *op. cit.*, pp. 21-26.

los Estados de Derecho¹⁰⁸. Así, «cabe, por supuesto, aceptar que [la administración tributaria] está constitucionalmente legitimada para solicitar cualquier dato o información con trascendencia tributaria o simplemente útil para asegurar el cumplimiento general del deber de contribuir»¹⁰⁹.

En este contexto y, como observó el AG Rantos, debido a que el secreto profesional no está armonizado, corresponde a las autoridades nacionales determinar quién está amparado por este privilegio y qué actividades entran en el ámbito de aplicación del secreto profesional. En otras palabras, el secreto profesional no excluye que los Estados miembros prevean una regulación divergente de la prerrogativa y, en consecuencia, en cada Estado estén bajo su ámbito de aplicación distintos profesionales o distintas actividades. Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y del TEDH expuesta en apartados anteriores, el secreto profesional es un deber del abogado, pero también es un derecho que constituye la realización del derecho de defensa y a la privacidad del contribuyente, como mecanismo esencial del Estado de Derecho. Siendo la confidencialidad entre abogado-cliente un aspecto fundamental del derecho de defensa que asiste al contribuyente, el abogado tiene la obligación de guardar secreto y el derecho a hacerlo respecto de los hechos e informaciones que obtenga en el ejercicio de su profesión. En nuestra opinión este fin último deberá tenerse presente a la hora de establecer un marco general de protección.

Por este motivo, consideramos que la situación debe tratarse desde un punto de vista material, en contraposición a un enfoque puramente formalista. Es decir, como señala ČIČIN-ŠAIN, la cuestión debe tratarse desde la perspectiva de su ámbito personal (quién presta el asesoramiento), en lugar de centrarse en el aspecto sustantivo de la situación (se está prestando asesoramiento fiscal)¹¹⁰. De este modo, el régimen de divulgación también estaría en consonancia con la jurisprudencia del TJUE, que tiene en cuenta el aspecto sustantivo de la situación. Y es que, no hay que olvidar que el objetivo último del secreto profesional es proteger el derecho de defensa y la confidencialidad del cliente. Para ello, el fondo debe prevalecer sobre la forma, es decir, cualquier intermediario debe beneficiarse de la dispensa cuando estos derechos puedan verse vulnerados. Una ampliación del ámbito del privilegio en estos casos estaría en consonancia con los derechos del CEDH y de CDFUE, ya que la confidencialidad no depende de la profesión per se. Por el contrario, «casí parece que no extender su aplicación constituye en realidad una vulneración de este derecho» [traducción propia]¹¹¹. Desde esta perspectiva, si el intermediario, con independencia de su categoría profesional, actúa en el ejercicio de su actividad de defensa, debería estar protegido por el secreto profesional y podría negarse a cumplir

108 Dourado, A. P. y Silva Dias, A. (2011), «*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum in accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*», en: Kofler, G.; Poiars Maduro, M. y Pistone P. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, pp. 131-152.

109 En palabras de Delgado Pacheco, A. (2021), «*Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio*», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* 463, pp. 47-78.

110 Čičin-Šain, N. (2019), «*New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer?*», *World Tax Journal* 11(1), pp. 95 et seq. Misma opinión es sostenida por Baker y Pistone, *op. cit.*, p. 31; y Weffe, C.E. (2021), *MDR and taxpayers' rights: where do we stand?*, IBFD International Tax Studies 3(1), p. 8.

111 Gunter, O. y Tuchler, N. (2013), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde, pp. 548-563.

con la obligación de informar, ya que de lo contrario podría verse comprometido el derecho a un juicio justo. En un sentido similar, el Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes (OPTR) argumentó en 2018 que «[c]onsiderando la naturaleza de los asuntos fiscales, en los que se intercambia información financiera, personal y corporativa delicada entre el contribuyente y sus asesores fiscales, con el fin de proporcionar su defensa contra una (potencial) reclamación fiscal emitida por las autoridades fiscales, al menos el privilegio profesional legal debe aplicarse al asesoramiento fiscal. Naturalmente, es aconsejable –como mejor práctica– que el privilegio de no divulgación se aplique a todos los asesores fiscales (no sólo a los abogados) que presten un asesoramiento similar a los abogados y que la información facilitada en circunstancias de confidencialidad goce del privilegio de no divulgación en todos los casos» [traducción propia]¹¹². Así, los intermediarios –con independencia de su categoría profesional– no estarán obligados a declarar determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva en el momento en el que pese a no estar en juego ningún procedimiento judicial, potencialmente podría iniciarse¹¹³. En el ámbito de la DAC 6, el derecho de defensa no se ve afectado por la obligación de informar en sí misma (es decir, una obligación formal)¹¹⁴. Sin embargo, se verá afectado en aquellos casos en que se incoe un expediente sancionador sobre la base de la información declarada. Por ejemplo, ese podría ser el caso si se obliga al contribuyente a revelar mecanismos fiscales abusivos, cuya comunicación podría dar lugar a una sanción¹¹⁵. En este sentido, la solución adoptada por España¹¹⁶ sobre el secreto profesional en el ámbito de la DAC6 (protección ampliada), expuesta en el apartado 2.2., parece la más adecuada¹¹⁷. En cualquier caso, pese a las conclusiones del AG Emiliou, queda esperar para ver cuál es la posición del TJUE en el asunto dado que los dictámenes de los AG no son vinculantes para el Tribunal.

112 OPTR (2018), «2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights», IBFD, p. 37. En este sentido, a nuestro juicio, esta solución también es aplicable a los abogados internos. Y es que, los Servicios de la Comisión han argumentado que no hay intermediario a efectos de la DAC6 cuando el intermediario es interno. Vid. Servicios de la Comisión –Grupo de trabajo IV– *Fiscalidad directa. Acta resumida sobre la DAC6*, 24 Sept. 2018. Sin embargo, como ya se ha argumentado en diversas ocasiones a lo largo de este trabajo, el secreto profesional tiene por objeto proteger la relación de confianza entre abogado-cliente y, en última instancia, los derechos del cliente. Por tanto, la existencia de un vínculo de dependencia en el caso de los abogados internos no debería ser relevante a estos efectos.

113 SSTJUE, 18 Oct. 1989, *Orkem v. Commission* (C-374/87); 26 Feb. 2013, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson* (C-617/10); 2 Feb. 2021, *DB v. Consob* (C-481/19).

114 Dourado y Silva Dias, *op. cit.*, pp. 131-152.

115 Vid. sobre esta cuestión, Castro Bosque, M. (2024), *op. cit.*, Capítulo 6; y De la Hucha Celador, F; López López, H. y Castro Bosque, M. (2023), «La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal», *Revista Penal* 52, pp. 41-70.

116 Misma línea sigue la implementación portuguesa de la normativa. Vid. Ochôa, J. (2021), «Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6», *European Taxation* 61(1), pp. 3-11.

117 Además, es importante resaltar, la adopción de una dispensa del deber de información que no proteja a todo tipo de intermediarios fiscales podría dar lugar a una discriminación injustificada entre distintas categorías de profesionales, favoreciendo a unos profesionales en detrimento de otros. Martínez Muñoz, «*Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse*», *op. cit.*, pp. 131-164.

4. Conclusiones

Primera.- La recaudación de impuestos implica *per se* el suministro de información por parte de los contribuyentes a la administración tributaria. Lo anterior no infringe de manera desproporcionada el derecho a la privacidad si es conforme a la ley, sirve a un fin legítimo y necesario en una sociedad democrática y respeta de manera equilibrada la esencia de dicho derecho. En particular, en el ámbito tributario, las limitaciones del derecho a la privacidad pueden estar justificadas para prevenir la evasión y el fraude fiscales e, incluso, la planificación fiscal agresiva. Por tanto, el suministro de información por parte de los intermediarios y contribuyentes en virtud de la DAC6 no implica *prima facie* una injerencia desproporcionada de este derecho, salvo en casos específicos. Para ello es, por ende, menester analizar si los diferentes intereses en juego se encuentran equilibrados.

Segunda.- El 29 de febrero de 2024, el AG Nicholas Emiliou presentó sus conclusiones en el asunto *Belgian Association of Tax Lawyers y otros* (C-623/22) en relación con la validez de la DAC6 a la luz de varios principios garantizados por la CDFUE y CEDH, entre los que se encuentra el derecho a la privacidad. A este respecto, el AG reconoce que la información sujeta a comunicación bajo la DAC6 entra en el ámbito de la protección de la vida privada garantizada por el artículo 7 de la Carta, y prosigue analizando si tal injerencia puede justificarse con arreglo al Derecho de la UE. Citando la jurisprudencia reiterada del TJUE, y en particular el asunto *Orde van Vlaamse Balies* (C-694/20), el AG sostiene que la lucha contra la planificación fiscal agresiva y la prevención del riesgo de evasión y elusión fiscales constituyen objetivos de interés general que pueden justificar una limitación de los derechos garantizados por el artículo 7 de la Carta. En opinión del AG Emiliou, las obligaciones de información introducidas por la DAC6 son adecuadas para alcanzar estos objetivos. El abogado general desarrolla, seguidamente, la evaluación de la proporcionalidad rechazando las alegaciones de los demandantes de que las disposiciones de la DAC6 exceden de lo necesario para alcanzar los objetivos públicos perseguidos y concluyendo que la obligación de informar prevista en la DAC6 no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por el legislador de la UE al lograr un justo equilibrio entre los intereses de las distintas partes interesadas. A la luz de lo anterior, el AG Emiliou sostiene que la DAC6 no infringe el derecho a la privacidad al crear una interferencia proporcional en la vida privada de los intermediarios y contribuyentes.

Tercera.- Habitualmente, cuando se impugnan actos legislativos de la UE, el TJUE se ha mostrado reacio a declarar inválido un acto de Derecho derivado de la UE, especialmente cuando una directiva deja a los Estados miembros cierto margen de maniobra para la transposición¹¹⁸. Por tanto, considerando el Dere-

¹¹⁸ A modo de ejemplo, vid. las Conclusiones de la AG Juliane Kokott presentadas el 30 de mayo de 2024 en el asunto *Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg* (C-432/23) donde señala que: «[E]n virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, toda directiva debe ser aún objeto de transposición al Derecho nacional. En principio, solo esta ley nacional de transposición tiene un efecto directo frente

cho de la UE y, en particular la doctrina jurisprudencial del TJUE, las conclusiones del AG Emiliou en el dictamen que nos ocupa son, cuanto menos, esperables. Ahora bien, tal y como hemos puesto de manifiesto, en el dictamen del AG Emiliou se incluyen varias afirmaciones controvertidas que no podemos compartir, en particular, cuando equilibra los distintos intereses en juego a la hora de analizar la validez de la obligación de información bajo la DAC6. Así, el AG argumenta que la interferencia en el derecho a la privacidad de los contribuyentes es mínima, considerando la información que debe aportarse. Sin embargo, tal y como se ha puesto de manifiesto, a nuestro parecer, y siguiendo al TJUE en el asunto *Orde van Vlaamse Balies*, cabría preguntarse si, a la luz del objetivo de la DAC6, la obtención del nombre del contribuyente y del abogado proporciona a las autoridades información sustancial sobre el mecanismo de planificación fiscal agresiva en cuestión. Por otro lado, también es cuestionable la afirmación de que la dispensa del secreto profesional no debe extenderse a otros profesionales que no sean abogados, ya que, tal y como hemos argumentado, el limitar la dispensa a determinadas categorías profesionales podría poner en riesgo, en última instancia, los derechos de los contribuyentes afectados por el régimen de declaración que solicitan asesoramiento profesional. En cualquier caso, habrá que esperar para ver cuál es la posición del TJUE en el asunto.

5. Bibliografía

Amorós Viñals, A. (2013), «*La Planificación Fiscal Agresiva*», *Revista de Contabilidad y Tributación* 362, pp. 23-58.

Baker, P. y Pistone, P. (2015) «*General report*», en: *The Practical protection of Taxpayers' fundamental rights*, IFA Basel Congress, pp. 21-60.

Baker, P. (2015), «*The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes*», *Intertax* 43(1), pp. 85-90.

Baker, P. (2016), «*Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective*», *Tax Notes International* 82(6), pp. 583-586.

Baker, P. (2016), «*Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters (and Related Decisions of the European Court of Justice)*», *European Taxation* 56(8), pp. 342-351.

Barreiro Carril, M.C. (2019), «*La controvertida base jurídica de la Directiva Antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación*», *Revista de Derecho Comunitario Europeo* 62, pp. 155-196.

Blum, D.W. y Langer, A. (2019), «*At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1*», *European Taxation* 59(6), pp. 282-290.

a las personas afectadas. Por consiguiente, la injerencia en los derechos fundamentales sería imputable en primer lugar al Estado miembro –en este caso, Luxemburgo–. Ahora bien, si una directiva no deja al Estado miembro ningún margen para la transposición, la injerencia no es imputable al Estado miembro, sino al legislador de la Unión».

- Caldas, M. (2018), *O Conceito de Planeamiento Fiscal Aggressivo: Novos Limites ao Planeamiento Fiscal?*, Alemdina - Cadernos IDEFF 18.
- Calderón Carrero, J.M. (2009), *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Netbiblio.
- Calderón Carrero, J.M. (2018), «*El nuevo marco europeo de transparencia sobre esquemas transfronterizos sujetos a declaración por intermediarios fiscales y contribuyentes: las «EU tax disclosure rules» y sus implicaciones*», *Quincena Fiscal* 10, pp. 37-62.
- Castro Bosque, M. (2023), «*The Amendments to the Directive on Administrative Cooperation (DAC) and Taxpayers' Rights: The Way Forward?*», *SKAT-TENYTT* 73(6), pp. 590-616.
- Castro Bosque, M. (2024), *Analysis of the DAC 6 in light of EU fundamental Rights and Guarantees*. IBFD Doctoral Series.
- Čičin-Šain, N. (2019), «*New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another «Bite» into the Rights of the Taxpayer?*», *World Tax Journal* 11(1), pp. 77-119.
- Debelva, F. y Mosquera, I. (2017), «*Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*», *Intertax* 45(5), pp. 362-381.
- De la Hucha Celador, F; López López, H. y Castro Bosque, M. (2023), «*La DAC 6 como instrumento para la lucha contra el delito fiscal*», *Revista Penal* 52, pp. 41-70.
- Delgado Pacheco, A. (2021), «*Límites a la obtención de información por la Administración tributaria y a su cesión o intercambio*», *Revista de Contabilidad y Tributación - CEF* 463, pp. 47-78.
- Deveraux, M. (2016) «*Tax transparency and tax coordination: a new era for tax reforms in a globalised world*». Oxford University Centre for Business Taxation. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/288289474.pdf>
- Dietrich, M. (2020), «*Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*», *European Taxation* 60(2-3), pp. 62-69.
- Dourado, A. P. y Silva Dias, A. (2011), «*Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6(1) of ECHR*», en: Kofler, G.; Poiaras Maduro, M. y Pistone P. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. IBFD, pp. 131-152.
- Fabra Valls, M.J. (2003), «*El secreto profesional del auditor de cuentas y los requerimientos de información*», *Jurisprudencia tributaria Aranzadi* 4416, pp. 21-26.
- Ferreira Liotti, B. (2022), «*Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*», *Intertax* 50(2), pp. 138-158.

García Prats, F.A. (2019), *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC 6)*, Documentos AEDAF 14.

Grau Ruiz, M.A. (2022), «*El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la DAC6?*», *Revista Técnica Tributaria* 139.

Gunter, O. y Tuchler, N. (2013), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Linde.

Gutiérrez-Fons, J.A. (2021), *The Margin of Appreciation in the Case Law of the Court of Justice: Proportionality and Levels of Fundamental Rights Protection*, en: Izquierdo-Sans, C., Martínez-Capdevila, C. y Nogueira-Guastavino, M. *Fundamental Rights Challenges. Horizontal Effectiveness, Rule of Law and Margin of National Appreciation*, Springer.

Haase, F. (2021), *EU Tax Disclosure Rules. Mandatory Reporting of Cross-Border Transactions for Taxpayers and Intermediaries*, Elgar Tax Law and Practice.

Hambre, A. (2017), *Tax Confidentiality: A Legislative Proposal at National Level*, *World Tax Journal* 9(2), pp. 163-188.

Hashlener, W. y Pantazatou, K. (2022), «*Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*», Study Requested by the FISC Subcommittee. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU\(2022\)703353](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/de/document/IPOL_STU(2022)703353).

Huang, X. (2018), «*Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases*», *Intertax* 46(3), pp. 225-239.

Imamović, Š. (2021), *The Architecture of Fundamental Rights in the European Union*, Oxford: Hart Publishing.

Kleist, D. (2021), «*DAC6 Implementation in Sweden*», *European Taxation* 61(1) pp. 21-28.

Marín Benítez, G. (2013), *¿Es Lícita la Planificación Fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova.

Marín Benítez, G. (2023), «*La DAC-6 y su validez bajo el Derecho de la Unión Europea*», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* 61, pp. 23-36.

Marín Benítez, G. (2024), *La DAC-6: más que claro, cristalino. Terapia personal tras las conclusiones del Abogado General en el asunto C-623/22*, *FiscalBlog*. Disponible en: https://fiscalblog.es/?p=10162&trk=feed_main-feed-card_feed_article-content (último acceso: 10 mayo 2024).

Martínez Laguna, F.D. (2017), «*Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives - The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation*», *World Tax Journal*, 9(2), p.189-246.

Martínez Muñoz, Y. (2019), *La Declaración Obligatoria de Mecanismos de Planificación Fiscal Agresiva en el Marco de la Protección de los Derechos Fundamentales*, Tirant lo Blanch.

Martínez Muñoz, Y. (2020), «*Algunas cuestiones pendientes sobre la trasposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: secreto profesional, seguridad jurídica y derecho a no autoinculparse*», *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 187, pp. 131-164.

Martín López, J. (2015), «*Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias*», *Quincena Fiscal* 8, pp. 41-91.

Moreno González, S. (2016), *El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales*. *Quincena Fiscal* 12, pp. 39-70.

Nocete Correa, F.J. (2016), «*¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE?*», *Quincena Fiscal* 5, pp. 115-138.

OCDE (2015). *Acción 12 - Informe final. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

Ochôa, J. (2021), «*Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6*», *European Taxation* 61(1), pp. 3-11.

OPTR (2018), «*2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*», IBFD.

Panayi, C. HJI. (2015), «*Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*», *Intertax* 43(10), pp. 544-558.

Peeters, B. and Vanneste, L. (2020), «*DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?*», *World Tax Journal* 12(3), pp. 499-564.

Piantavigna, P. (2017), «*Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*», *World Tax Journal* 9(1), pp. 47-98.

Piantavigna, P. (2017), «*Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy*». *World Tax Journal* 9(4), pp. 477-519.

Piantavigna P. (2018), «*Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law Is Silent)*», *World Tax Journal* 10(4), 2018, pp. 537- 561.

Pistone, P. (2016), «*General Report*», en: Lang, M. y Owens, J. *Trends and Players in Tax Policy*, IBFD, pp. 3-76.

Pistone, P. (2016), «*La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global*», *Civitas* 170, pp. 109-151.

Rice, P.R. (1999), «*Attorney-Client Privilege: Continuing Confusion About Attorney Communications, Drafts, Pre-Existing Documents, and the Source of the Facts Communicated*», *American University Law Review*, 48(5), pp. 967-1005.

Rodríguez Bereijo, Á. (2016), «*Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*», *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid* 13, p. 237.

Rodríguez Márquez, J. (2018), *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, Francis Lefebvre.

Sánchez Huete, M.Á. (2020), «*La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios*», *Quincena Fiscal* 12, pp. 51-72.

Sánchez López, M.E. (2019), «*La obligación de declaración obligatoria y el Compliance. La figura del intermediario y la protección de los derechos de los obligados tributarios*», *Quincena Fiscal* 22, pp. 15-38.

Szudoczky, R. (2014), *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, IBFD Doctoral Series.

Toth, A. (2000) *Human Rights as General Principles of EU Law, in the Past and in the Future*, en: Bernitz, U. y Joakim N. *General Principles of European Community Law*, Wolters Kluwer.

Vanistendael, F. (2014), «*The International Information Exchange Puzzle*», *Tax Notes International* 75, p. 1149-1153.

Weffe, C.E. (2021), *MDR and taxpayers' rights: where do we stand?*, IBFD *International Tax Studies* 3(1).

Wöhler, V. (2018), *Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. IBFD.

TASAS LOCALES POR APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO: INTERROGANTES AÚN NO RESUELTOS ACERCA DE LA TASA DE REPARTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO DE BARCELONA (TASA «AMAZON»)

Marta Verdesoto Gómez

*Profesora Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0002-5678-7741>*

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la tasa «Amazon» establecida en Barcelona en 2023, que pretende someter a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público que realizan los operadores postales al entregar en destinos finales productos adquiridos por comercio electrónico (operadores postales), analizando problemas de encaje en el nuestro Ordenamiento Español y su posible incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.

Palabras clave

Tasas, tributos locales, comercio electrónico, operadores postales.

Abstract

This paper aims to study the «Amazon» tax established in Barcelona in 2023, which seeks to subject to taxation the special use of the public domain by postal operators when delivering products purchased through electronic commerce (postal operators), analyzing issues of alignment with our Spanish legal system and its potential incompatibility with European Union Law.

Keywords

Taxes, local taxes, electronic commerce, postal operators.

Marta Verdesoto Gómez

Fecha de recepción: 10-05-2024/Fecha de aceptación: 27-05-2024

Cómo citar: Verdesoto Gómez, M., (2024). Tasas locales por aprovechamiento especial del dominio público: Interrogantes aún no resueltos acerca de la tasa de reparto de comercio electrónico de Barcelona (Tasa «Amazon»). *Revista Técnica Tributaria* (145), 115-138.

SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes de la tasa
 - 2.1. El fortalecimiento de la categoría de tasa por aprovechamiento especial del dominio público
 - 2.2. La posible incidencia de las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria
3. Análisis de la Ordenanza Fiscal 3.20 reguladora de la tasa TREC
 - 3.1. Justificación
 - 3.2. Delimitación del Hecho Imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones en la tasa
 - 3.3. La cuantificación de la tasa
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

El 24 de febrero de 2023 se aprobó por el Pleno del Consejo Municipal del Ayuntamiento de Barcelona una nueva tasa que pretende gravar el aprovechamiento especial del dominio público por determinados operadores que llevan a cabo la distribución de bienes adquiridos por comercio electrónico a consumidores finales. La tasa aún no ha tenido repercusión práctica, puesto que la Disposición Adicional Única de su ordenanza reguladora prevé que la autoliquidación y el ingreso de la cuota correspondiente al primer periodo impositivo (desde la entrada en vigor de la ordenanza hasta el 31 de diciembre de 2023) se lleve a cabo durante el mes de julio de 2024.

La figura que pretendemos analizar viene a sumarse a la lista de nuevas tasas cuyo hecho imponible se refiere a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, que se han venido adoptando en diferentes municipios y respecto de las cuales se han ido produciendo interesantes pronunciamientos judiciales, que debemos analizar muy brevemente a efectos de determinar si sus decisiones pudieran ser también aplicables a la tasa barcelonesa.

En el breve periodo de tiempo transcurrido desde la aprobación de la ordenanza, ya se han suscitado controversias de diferente naturaleza respecto de su caracterización, la delimitación de los sujetos pasivos, los elementos de cuantificación utilizados, o la posible distorsión de la competencia...que deberán ser resueltos en vía jurisdiccional de manera definitiva. En este sentido, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia ha interpuesto un recurso¹, al amparo de lo dispuesto en el art. 5.4 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, al considerar que la tasa distorsiona la competencia al gravar únicamente las entregas de bienes adquiridos por Internet y afectar sólo a determinados operadores postales, en concreto los que cuentan con una facturación anual superior al 1.000.000 de euros en la ciudad de Barcelona. También, por motivos similares, la Autoridad Catalana de la Competencia (ACCO) ha presentado un recurso ante el TSJ de Cataluña².

La Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña ya se ha pronunciado a favor de la tasa en su Sentencia 3467/2023, de 25 de octubre, declarando la inadmisibilidad del recurso 775/2023 planteado por la Organización

1 Expediente LA/02/2023, nota de prensa de 27 de julio de 2023, La CNMC recurre la Ordenanza del Ayuntamiento de Barcelona que crea una tasa sobre el comercio electrónico en la ciudad | CNMC

2 Según nota de prensa de 1 de diciembre de 2023 La ACCO impugna la tasa del Ayuntamiento de Barcelona en el reparto a domicilio del comercio online. Autoridad Catalana de la Competencia (gen-cat.cat). El organismo considera que la tasa discrimina injustificadamente entre competidores (operadores postales y el resto de empresas transportistas o comercios que tienen sus propias flotas de reparto); además en la nota de prensa se manifiesta que todo reparto tiene los mismos efectos negativos, independientemente de qué canal de venta lo haya originado (comercio electrónico, comercio físico, venta telefónica o por correo), por lo que no tiene sentido que la tasa sólo se aplique al comercio online.

Empresarial de Logística y Transporte de España (UNO)³ y la Asociación Profesional de Empresas de reparto y manipulado de correspondencia (ASEMPRE), por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona, en cuanto al Derecho Fundamental a la Protección de Datos Personales (Art. 18.4 CE)⁴ y su desestimación en cuanto a la posible vulneración de los Derechos a la igualdad y no discriminación (Art. 14 CE) y al secreto de las comunicaciones postales (Art. 18.3 CE).

2. Antecedentes de la tasa

2.1. El fortalecimiento de la categoría de tasa por aprovechamiento especial del dominio público

Como es sabido, el art. 20.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LHL) establece la posibilidad de establecer tasas sobre dos diferentes formas de utilización del dominio público: la utilización privativa y también el aprovechamiento especial del mismo⁵.

No encontramos en esta norma una definición de estos tipos de uso del dominio público⁶, que a nuestro juicio plantea relativas dudas, en especial en relación al aprovechamiento especial. Tampoco es posible encontrar luz al respecto en la sintética regulación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP)⁷.

El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por RD 1372/1986, de 13 de junio, hace referencia a dos tipos de usos de los bienes de dominio público, sin aludir expresamente al «aprovechamiento especial», que en su caso permitiría exigir una tasa. En efecto, el art. 75 de la norma distingue

3 UNO también ha planteado recurso ordinario 341/2023 contra el Ayuntamiento de Barcelona por la misma tasa ante el mismo Tribunal.

Anteriormente esta asociación había presentado, el 20 de septiembre de 2022, observaciones en el Trámite de consulta pública previa a la elaboración del proyecto normativo 01_02_uno_organizacion_empresarial_de_aportacio.pdf (barcelona.cat), así como alegaciones al proyecto de ordenanza, el 7 de febrero de 2023, 18_07_escrit_allegacions_uno.pdf (barcelona.cat)

4 Al considerar que esta cuestión no constaba en el escrito de interposición y se introduce por primera vez en el escrito de demanda, incumpliendo los plazos del art. 115.1 de la LJCA e incurriendo en desviación procesal.

5 La inclusión en el hecho imponible de las tasas de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público tiene lugar en 1998, a través de la Ley 25/1998, de 13 de julio, que en su art. 66 modificó la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

6 El art. 20.3 señala la posibilidad de establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, enumerando hasta 22 posibles supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial.

7 Su art. 13 contiene una lista de posibles tasas sólo por prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público. El art. 19.1 sólo señala respecto de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que su importe se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquélla y el art. 20.2 se refiere al posible deterioro o destrucción del dominio público, no prevista en la memoria económico-financiera, estableciendo la obligación del sujeto pasivo de reintegrar el coste de reparación o de indemnizar, si los daños fueran irreparables.

entre un uso común, correspondiente por igual a todos los ciudadanos indistintamente, de modo que el uso de unos no impida el de los demás interesados; y un uso privativo, el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados.

No obstante, en relación con cada uno de estos usos el reglamento distingue dos posibilidades: Uso común general, cuando no concurren circunstancias especiales y un uso común especial, cuando si concurrieran circunstancias de este carácter por la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante. En relación con el uso privativo, el reglamento contempla el uso privativo normal, conforme al destino principal del dominio público a que afecte y un uso privativo anormal, si no fuera conforme con dicho destino.

En el ámbito estatal, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (LPAP), se refiere en su art. 5 a los bienes de dominio público, como aquéllos de titularidad pública afectados al uso general o a un servicio público y en su art. 85, sí se contiene una definición tanto de uso común, como de aprovechamiento especial y de uso privativo de los mismos, que reproducimos textualmente:

«1. Se considera uso común de los bienes de dominio público el que corresponde por igual y de forma indistinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso por unos no impide el de los demás interesados.

2. Es uso que implica un aprovechamiento especial del dominio público el que, sin impedir el uso común, supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad del mismo, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes, que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste.

3. Es uso privativo el que determina la ocupación de una porción del dominio público, de modo que se limita o excluye la utilización del mismo por otros interesados.»

Parece, por tanto, que el «uso común especial» y el «aprovechamiento especial» son equivalentes, aunque la LPAP parece ampliar su contenido a supuestos no contemplados en el reglamento de bienes de las entidades locales, mencionando expresamente la preferencia en casos de escasez o la rentabilidad económica.

Por otro lado, el art. 86.2 de la LPAP prevé que el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público, así como su uso privativo, cuando la ocupación se efectúe únicamente con instalaciones desmontables o bienes muebles, estarán sujetos a autorización o, si la duración del aprovechamiento o uso excede de cuatro años, a concesión. Aunque la norma parece referirse a un uso «autorizado»⁸, lo cierto es que LHL recoge supuestos que justifican una tasa de esta naturaleza que no estaría sometido a autorización o licencia previa⁹.

⁸ Que también parece requerir el art. 15.1.b) de la LTPP al señalar que la tasa se devenga cuando se conceda la utilización privativa o el aprovechamiento especial.

En todo caso, este aprovechamiento especial del dominio público constituye un concepto jurídico indeterminado que otorga un cierto margen de apreciación, pero sin otorgar una potestad discrecional de calificación; siendo las circunstancias que limitan dicho margen de apreciación, en cuanto nos permiten constatar que se produce un uso común especial: a) peligrosidad; b) intensidad; c) escasez y d) generación, por el aprovechamiento, de una rentabilidad singular a favor de quien lo realiza (STSJ de Aragón 132/2018, de 18 abril, rec 317/2016, FD 7º).

Tal y como ha señalado el Tribunal Supremo¹⁰, las Entidades locales pueden establecer tasas con carácter potestativo, cuyo establecimiento depende exclusivamente de la voluntad de la Entidad local respectiva, por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los que aparecen expresamente configurados con carácter enunciativo en el art. 20 de la LRHL, del que se desprende que para que la utilización del dominio público pueda generar tasas locales es necesaria la concurrencia de tres circunstancias: a) Que se trate de un aprovechamiento especial o privativo; b) Que su uso sea legítimo, y c) Que los bienes sean de dominio público local. La configuración en la LHL de la categoría genérica de la tasa local y la regulación, también genérica, de todos sus elementos esenciales, sería suficiente como para dar por adecuadamente cumplido el principio de reserva de ley.

En efecto, con base en el mencionado art. 20 de la LRHL se han creado tasas en diferentes Ayuntamientos que han pretendido gravar ese aprovechamiento especial del dominio público como, por ejemplo, la utilización de los cajeros automáticos de entidades bancarias¹¹ o las ventanillas de las oficinas de farmacia¹², por parte de los guías de turismo¹³, acciones publicitarias especiales¹⁴, o el transporte de áridos por caminos municipales¹⁵.

9 Como ejemplo el art. 20.3u) que se refiere al estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

10 Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2009 (rec. cas. 6385/2006) FD 3º.

11 Por ejemplo la TCA del Ayuntamiento de Madrid, regulada por Ordenanza Fiscal de 29 de diciembre de 2016 Ordenanza Fiscal Reguladora de la Tasa por Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local por el Uso de Cajeros Automáticos Propiedad de las Entidades Financieras, de 29 de diciembre de 2016 - SEDE ELECTRÓNICA (madrid.es).

12 Por ejemplo la tasa por el aprovechamiento especial del dominio público local con expendedores automáticos y manuales, con acceso directo desde la vía pública, del Ayuntamiento de Aspe, regulada por Ordenanza aprobada el 21 de mayo de 2017, que exigía en su art. 6.3 una cuota anual por cada despacho o dispensador en farmacias que prestan servicio en las fachadas con acceso directo desde la vía pública 65364a3b0ad0769f1ea0d935 (digitalvalue.es).

13 Así, tasa por aprovechamiento especial del dominio público local integrado por calles, plazas y resto de obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y policía sean de la competencia del Ayuntamiento, mediante la realización de visitas guiadas con ánimo de lucro del Ayuntamiento de Albarracín.

14 La tasa por el desarrollo de acciones publicitarias especiales del municipio de Madrid grava la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local para el desarrollo de promociones, acciones de comunicación o campañas publicitarias de carácter comercial de determinadas marcas, productos o servicios, mediante prácticas mercadotécnicas en dicho dominio público (street marketing), aprobada por Ordenanza fiscal de 21 de diciembre de 2012 [https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/2012/12/28/\(18\)/con/20211231/spa/pdf](https://sede.madrid.es/eli/es-md-01860896/odnz/2012/12/28/(18)/con/20211231/spa/pdf)

En relación a las mismas, se han venido dictando múltiples sentencias que, fundamentalmente, han tratado de dilucidar si efectivamente se producía un aprovechamiento especial.

Así, en el caso de las tasas por cajeros automáticos, el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia de 12 de febrero de 2009, que desestimó el recurso de casación interpuesto por la Confederación Española de Cajas de Ahorro, señaló de manera tajante (FD4º) que la instalación de cajeros por una entidad bancaria, en línea de fachada y orientados hacia la vía pública, tiene como efecto inmediato la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, cuya prestación es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. En este sentido, la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, subsumible en el art. 20 de la LHL.

Solución diferente encontramos respecto de las ventanillas o tornos de las farmacias en la STS 1385/2022, de 27 de octubre, en la que nuestro Alto Tribunal sí estima el recurso de casación interpuesto por el Colegio Oficial de Farmacéuticos de Alicante, cuestionando la intensidad del uso y la rentabilidad singular propias del aprovechamiento especial del dominio público que pueda producirse en este tipo de ventas, que vienen exigidas por la legislación de ordenación del servicio farmacéutico, para garantizar permanentemente la atención en tanto servicio público, con las notas de atención profesional y continuidad asistencial.

En el caso de la tasa impuesta a los guías de turismo por aprovechamiento especial del dominio público, el TSJ de Aragón, en Sentencia 132/2018, de 18 de abril, determinó que no se producía un aprovechamiento especial del dominio público por parte de los guías turísticos, ya que la «intensidad» en el uso de las calles y plazas del casco histórico se producían como consecuencia del turismo, independientemente de que hubiera o no un servicio de visitas guiadas (FD 8º) y que los guías turísticos, que obviamente obtienen una rentabilidad económica por su trabajo, *«no llevan a cabo una utilización especial «del» dominio público, sino «desde» el mismo, por cuanto sin perjuicio de que en su recorrido, como antes se expuso, utilicen vías públicas –calles, plazas y resto de obras públicas de aprovechamiento o utilización generales–, lo cierto es que su objetivo son los edificios, en su gran mayoría privados, que componen su conjunto monumental, por lo que tampoco cabe subsumir la cobertura de la Ordenanza en dicho supuesto»*. El TSJ estimó el recurso interpuesto por la Asociación de Guías de Turismo oficiales de Aragón, declarando la nulidad de pleno derecho de la Ordenanza reguladora de la tasa.

Respecto de la tasa por aprovechamiento especial de caminos municipales utilizados para el transporte de áridos, la STS de 15 de septiembre de 2011 (rec.

15 Así, tasa para el aprovechamiento especial de caminos municipales utilizados para el transporte de áridos, cuya Ordenanza Fiscal fue aprobada por Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Fontanar de 23 e junio de 2005.

cas. 2078/2009) avaló su aplicación, reconociendo que el transporte de áridos por caminos públicos municipales supone un uso de los mismos que *«excede del uso general y determina a la par que una restricción de éste último, la obtención de una utilidad o ventaja que justifica la imposición de una tasa»*(FD4°).

Por último, en relación a la tasa por acciones publicitarias especiales del Ayuntamiento de Madrid, la STSJ de Madrid 665/2019, de 12 de noviembre de 2019 (rec. 267/2019) estimo el recurso interpuesto contra el acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Madrid de 21 de diciembre de 2018 por el que se modificó la Ordenanza fiscal reguladora de esta tasa, declarando nulos los nuevos párrafos introducidos, que implicaban un aumento de las tarifas por street marketing, sin que hubiera sido elaborada la correspondiente memoria económico-financiera que lo justificara, ex. art. 25 LHL¹⁶.

2.2 La posible incidencia de las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria

Ciertamente en el informe emitido por el Comité de Personas Expertas sobre la reforma tributaria, dando cumplimiento a la Resolución de 12 de abril de 2021 de la Secretaría de Estado de Hacienda, podemos encontrar determinadas propuestas que podrían avalar la creación de esta tasa.

Así, podemos aludir a la propuesta 9¹⁷ que se refiere a una figura tributaria de carácter local que incida sobre la congestión en determinadas ciudades, directamente relacionada con los problemas de congestión y contaminación atmosférica. La introducción de este tributo, que variaría según el volumen de tráfico, en función de la localización y la hora del día, permitiría reducir *«mediante incentivos económicos, los viajes innecesarios y generaría importantes beneficios a los usuarios que realmente necesitan acceder a las zonas congestionadas.»*

La propuesta, muy general, no incorporaba ni evaluaba una figura específica, aunque señalaba expresamente que el diseño y las condiciones de un tributo sobre la congestión debía establecerse por la LHL y consideraba fundamental evaluar los impactos distributivos de las distintas alternativas, incorporando soluciones compensatorias directas (transferencias, ayudas a cambio de vehículo) o indirectas (fomento del transporte público).

16 Los recurrentes también habían alegado que originalmente el hecho imponible consistía en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público con acciones de street marketing, pero con la modificación se pretendía tener en cuenta para determinar el factor audiencia otros elementos ajenos al espacio utilizado con dicha acción publicitaria, como son las calles colindantes o aquellas desde las que puede ser visible. A su criterio, carece de justificación que se grave un espacio, como son las calles colindantes, que no ha sido ocupado ni aprovechado y se estaría desnaturalizando la tasa, gravando un uso común del dominio público (FD2). El TSJ consideró que la modificación no había alterado el hecho imponible, que consiste en la ocupación o utilización del dominio público, sino a la tarifa aplicable respecto de determinadas calles que no tenían asignado un factor de audiencia (FD3).

17 Libro blanco sobre la reforma tributaria, IEF, Madrid, 2022, pp. 280-282.

Además, la propuesta 46 del mismo comité¹⁸, teniendo en cuenta la existencia de otras proposiciones en Reino Unido y Estados Unidos, recomienda, *en su caso*, explorar el establecimiento de una tasa local por la ocupación del dominio público que se produce como consecuencia de la entrega a domicilio de paquetería. El comité reconoce expresamente que la creación de una tasa de este tipo presentaría variados inconvenientes, que citamos textualmente:

...«los objetivos de la tasa deberían definirse con claridad; el tributo no debería recaer exclusivamente sobre el comercio por internet, aplicándose también sobre el comercio «tradicional» cuando se realice el presupuesto de hecho del gravamen, para evitar tratamientos discriminatorios; la reserva de espacios de aparcamiento para las entregas a domicilio puede ser problemática en muchos municipios; las actividades o entregas que deberían excluirse o gravarse en menor medida deberían ser limitadas y tener una clara justificación objetiva; la determinación de la cuantía de la tasa debería tener en cuenta la naturaleza jurídica del tributo, así como sus objetivos; también debería estudiarse el mecanismo más eficiente y económico para su gestión; finalmente, su potencial recaudatorio parece, a priori, limitado, aunque cifras como las recogidas anteriormente en cuanto al número de envíos y cuantía media de las compras realizadas podrían contribuir a evaluar su impacto por sectores y su capacidad recaudatoria»

Se alude también en el propio Libro blanco para la reforma fiscal al dictamen encargado por el Ayuntamiento de Barcelona sobre la configuración de un tributo que gravara las entregas domiciliarias realizadas en el término municipal de Barcelona por las grandes empresas de comercio online. La justificación del tributo sería tanto fiscal, como de fomento del comercio de proximidad y también de protección medioambiental. El dictamen¹⁹, como veremos, ha sido tenido en cuenta sólo parcialmente para configurar la tasa que nos ocupa.

En concreto, los autores del informe proponían una tasa sobre el aprovechamiento especial del dominio público y reflejaban la dificultad de cuantificar de forma directa el valor económico que tiene para los operadores postales el citado aprovechamiento especial. Teniendo en cuenta este obstáculo, proponían determinar como valor de referencia el regulado inicialmente sólo para estacionamiento.

Posteriormente, el Ayuntamiento de Barcelona encargó un nuevo informe al Instituto de Economía de Barcelona²⁰, de 17 de noviembre de 2022, con el objetivo de determinar quiénes son los operadores postales (sujetos pasivos del tri-

18 Comité de personas expertas (2022), Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, pp. 510-512.

19 ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020). *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*. Universidad Carlos III de Madrid [en línea]. Disponible en: https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_ComercioElec.pdf

20 Elaborado por DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. [chrome-extension://efaidnbmnnnibp-cajpcgiclfindmkaj/https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versio%c3%b3_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf](https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versio%c3%b3_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf)

buto), cómo se cuantifica el importe y, por último, una propuesta de tarificación²¹, que ha sido tenido en cuenta en la Ordenanza finalmente aprobada.

3. Análisis de la Ordenanza Fiscal 3.20 reguladora de la tasa TREC

3.1. Justificación

La Ordenanza fiscal 3.20 relativa a la tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (Business to Consumer, B2C)²², pone de manifiesto en su preámbulo como la implantación del comercio electrónico por «grandes empresas prestadoras de servicios postales» ha tenido un fuerte impacto en la ciudad de Barcelona y ha supuesto un incremento del tráfico rodado y de uso de vehículos de cualquier clase, con un alto porcentaje de ocupación del dominio público local.

La norma reglamentaria considera que esta nueva modalidad de comercio electrónico por operadores postales especializados, distorsiona el uso común del dominio público a efectos comerciales, basado en las zonas de carga y descarga habilitadas en la ciudad, con la finalidad exclusiva de proveer comercios y prestar determinados servicios.

Estaríamos ante una nueva modalidad de uso del dominio público, que no se utiliza para proveer comercios ni para entregar productos comprados a tiendas de proximidad con soporte físico, sino que procede de lugares ajenos a la estructura comercial de la ciudad.

Textualmente se señala en el preámbulo de la Ordenanza que se sirven al usuario final objetos comprados usando el ordenador y otros dispositivos electrónicos, que requieren para la entrega de un soporte físico (el vehículo) que aprovecha el dominio público como plataforma de entrega que sustituye a la tienda tradicional, sin abonar en la ciudad los tributos que comporta la radicación.

En este sentido, compiten en el mismo mercado personas que abren un establecimiento comercial en la ciudad, mercaderes sedentarios o no sedentarios que ofrecen una mercancía en la vía pública y «mercaderes electrónicos» que utilizan ésta como soporte de su negocio, pero sin que estos últimos abonen ninguna tasa por este aprovechamiento especial, aunque deban utilizar un vehículo para completar la venta.

Con base en lo anterior, la Ordenanza considera conforme con el principio de justicia tributaria promover la aprobación de una nueva tasa en este ámbito, puesto que se está realizando un aprovechamiento especial del dominio público

21 En el informe se propone la aplicación de un tipo de gravamen proporcional del 1,25 por 100 sobre la facturación de los sujetos pasivos en la ciudad de Barcelona, excluyendo los ingresos obtenidos en puntos de recogida.

22 <https://ajuntament.barcelona.cat/norma-portal-juridic/es/#vid/923828021>

local, que se realiza a través de los vehículos de distribución de la mercancía, de forma contrapuesta con el modelo tradicional de comercio desde un establecimiento físico, que se encuentra sujeto al pago de los correspondientes tributos y, en su caso, tasas por aprovechamiento especial del dominio público²³.

Se alude también en el preámbulo de la norma a la finalidad extrafiscal perseguida por el tributo consistente en evitar la carga y descarga en la vía pública (con el necesario aprovechamiento especial) para realizar entregas puntuales a destinos finales indicados por los consumidores²⁴. También se trata de reforzar esa finalidad extrafiscal en el art. 1.2 de ordenanza que se refiere de manera muy general a la afectación de los ingresos obtenidos, preferentemente a financiar actuaciones orientadas al fortalecimiento del comercio de proximidad y servicios minoristas en la ciudad de Barcelona, que por tanto redunden en beneficio de un uso más sostenible del espacio público.

El interés del Ayuntamiento de Barcelona por gravar estas entregas se remonta años atrás y motivó el informe de los Prof. Ortiz Calle y González-Cuéllar Serrano al que hemos aludido en el apartado precedente. Obviamente, los autores pusieron de relieve la imposibilidad del Ayuntamiento para establecer un impuesto que no estuviera previsto en la LHL y propusieron el establecimiento de una tasa por estacionamiento regulado en la vía pública para la entrega de envíos postales²⁵.

Teniendo en cuenta que la actividad que realizan las empresas de comercio electrónico, entregando a domicilio los productos adquiridos a través de una plataforma online, constituye un exponente de capacidad económica²⁶, quizás la primera pregunta que podemos plantearnos es si la figura tributaria más adecuada para gravarlas debería ser un impuesto²⁷.

Obviamente tal posibilidad debe descartarse desde el prisma de la actuación del ente local, que carece de potestad legislativa y debe acomodar su sistema tributario a lo preceptuado en la LHL.

23 Pone de manifiesto Medrano Molina, J.M. (2024), «La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)», *«El consultor de los Ayuntamientos»*, Especial marzo 2024, p. 235, que el legislador autonómico catalán ya había anticipado la creación de este tipo de tasas en el art. 16.5 de la Ley 18/2017, de 1 de agosto, de comercio, servicios y ferias, estableciendo la obligación de los Ayuntamientos de «regular y tasar por medio de ordenanzas la distribución de productos adquiridos por Internet o a distancia, de acuerdo con sus competencias en materia de movilidad, sostenibilidad y seguridad en su municipio».

24 Además se señala en la Ordenanza una vinculación con objetivos y disposiciones normativas en materia de igualdad de género mencionando, en particular, el ámbito 34 del II Plan por la Justicia de Género 2021-2025, relativo a la movilidad, disponiendo que «con el salto exponencial que experimentado la distribución urbana de mercancías, la introducción de esta tasa responde a la necesidad de gestionarla de forma que no afecte de forma negativa a la movilidad de los peatones, especialmente, cuando realizan tareas de cuidado.»

25 ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020), op. cit., p. 25.

26 En este sentido, GARCÍA FRÍAS, M.A. (2022) «La llamada tasa Amazon. Status questionis». *Blog fiscal y de opinión tributaria Taxlandia*, de 27 de diciembre de 2022, califica de «objeto de deseo tributario» la actividad del gigante de comercio electrónico.

27 MEDRANO MOLINA, J.M. (2024): La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)» en *El consultor de los Ayuntamientos*, Especial I, pag. 235, reconoce que el impuesto podría quizás encajar de una forma más directa en la actividad desarrollada por este tipo de actores.

Pero también debemos tener en cuenta que, aunque la opción elegida sea la tasa, la LHL prohíbe expresamente la creación de una tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público sobre el rodaje y arrastre de vehículos que se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Art. 20.3.o)²⁸. Esta disposición obliga, desde nuestro punto de vista, a que la Ordenanza reguladora de la tasa delimite muy claramente los límites del aprovechamiento especial que pretende gravar, para no entrar en este terreno prohibido y articular el gravamen en función del mismo²⁹.

3.2. Delimitación del Hecho Imponible. Supuestos de no sujeción y exenciones en la tasa

El art. 2 de la Ordenanza configura como hecho imponible el aprovechamiento especial del dominio público por parte de las empresas que actúan en el mercado como operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública, mediante el uso de cualquier clase de vehículo, con la finalidad de distribuir directamente los bienes adquiridos a través de comercio electrónico a destinos finales indicados por los consumidores.

El mismo precepto contiene tres definiciones de «vehículo», de «destinos finales indicados por los consumidores» y de «puntos de recogida y centros de distribución urbana de mercancías (CDUM)».

Así, en relación con la categoría de vehículo, a efectos de la tasa lo fundamental es que se destine al transporte de mercancías y que se desplace por la vía pública, siendo irrelevante que disponga o no de motor. Los destinos finales indicados por los consumidores son aquéllos que ellos designan y que no tienen la consideración de puntos de recogida y los CDUM, son aquellos incluidos en el Registro Municipal de Puntos de Recogida, que según el art. 10 de la norma, los obligados tributarios deben declarar con carácter anual al presentar su auto-liquidación y respecto de los cuales será imprescindible que la distribución posterior desde los mismos se realice con modos sostenibles (a pie o con vehículos ligeros como bicicletas, cargobikes, patinetes o similares).

En cuanto a los supuestos de no sujeción, la ordenanza contempla cuatro tipos de distribuciones:

- a. Las efectuadas en el marco del servicio de transporte de mercancías que no intervengan en el mercado como operadores postales.
- b. Las realizadas en los comercios de la ciudad con el fin de ser comercializadas en fase minorista (B2B).

²⁸ Debemos recordar que el aptdo. 7 de la base 26 de la Ley 41/1975 de bases del estatuto de régimen local, señaló que el IVTM sustituiría a cualquier exacción municipal sobre la circulación en la vía pública y rodaje de vehículos.

²⁹ En el informe de ORTIZ CALLE, E. y GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L. (2020), op. cit., pp. 24 y ss., se rechaza por ello el posible establecimiento de una tasa sobre la congestión, que gravara la entrada en el término municipal de Barcelona para realizar las entregas de las mercancías vendidas en los domicilios particulares y se propone la figura de la tasa por estacionamiento regulado en la vía pública.

- c. Las realizadas sin utilizar ningún vehículo, así como las efectuadas desde centros de distribución urbana de mercancías (CDUM), que realicen la distribución posterior con modos sostenibles.
- d. Distribuciones efectuadas en un punto de recogida.

Se completa la delimitación del hecho imponible, estableciéndose dos exenciones (art. 4 de la Ordenanza), que afectan: i) a los operadores postales con ingresos brutos procedentes de la facturación anual inferiores a 1.000.000 de euros, obtenidos por entregas a destinos finales indicados por los consumidores, a la ciudad de Barcelona; ii) al operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal, en relación exclusivamente con su actividad vinculada al servicio postal universal.

Podemos concluir, por tanto, que nos encontramos ante un tributo de carácter personal en cuanto que el aprovechamiento especial del dominio público debe afectar o beneficiar de manera particular a una categoría concreta de personas, en este caso, los operadores fiscales.

En este punto concreto, la Ordenanza sí ha seguido las recomendaciones del informe de los Prof. Ortiz Calle y González-Cuellar Serrano³⁰, que pusieron de manifiesto como la gestión y organización del envío de la mercancía y su puesta a disposición del destinatario se realiza, en todo caso, en el marco de un servicio postal, tanto si el operador se dedica en exclusiva a esta actividad, como si también se dedica al comercio on line. Los autores expresamente aludían a resolución de la Sala de Supervisión Regulatoria de la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de 24 de septiembre de 2020, que declaró que en las empresas del grupo Amazon, Amazon Spain Fulfillment, S.L, y a Amazon Road Transport Spain, S.L., concurren las circunstancias para ser consideradas operadores postales, de modo que deben proceder a la presentación de la correspondiente declaración responsable para que el MITMA proceda a su inscripción en el Registro General de Empresas Prestadoras de Servicios Postales.

Sin embargo, una vez aprobada la Ordenanza, esta resolución fue revocada por dos Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en fechas de 14 y 17 de julio (recursos 1223/2020 y 1224/2020), que consideraron que las actividades realizadas por las entidades Amazon Spain Fulfillment, S.L y Amazon Road Transport Spain, S.L tienen carácter logístico y preparatorio al envío postal, incluyendo la organización y planificación de los procesos de recogida de los paquetes por los transportistas que llevan a cabo su envío y entrega a los clientes finales; pero no servicios postales de acuerdo con su concepto legal, según el cual los mismos están constituidos por cualquiera de estas actividades: recogida, admisión, clasificación, tratamiento y curso de los envíos postales.

Posteriormente, la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, mediante Auto de 20 de marzo de 2024 (rec. cas. 125/2024) el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado contra la SAN de 14 de julio de 2023, que plantea como cuestión de interés casacional: «*determinar*

30 Op. cit. p. 25

si una entidad cuya actividad se concreta en actuaciones preparatorias y en las manipulaciones necesarias para la configuración de un envío postal, sin realizar actividad alguna sobre los envíos postales con posterioridad a la salida de sus almacenes, puede o no ser considerada como prestadora de servicios postales».

Así las cosas, parece que la conocida como tasa «Amazon» de momento no podría gravar a este grupo de empresas, al no ser considerado un operador fiscal. Para Medrano Molina³¹, sin embargo, el texto de la ordenanza ha previsto este tipo de eventualidad, ya que su art. 5.3 dispone que se considerarán operadores postales, operadores registrados o aquellos que, aun no registrados, reúnan los requisitos para estar de acuerdo con la legislación estatal, que intervienen en actividades de comercio electrónico mediante la recogida, admisión, clasificación, transporte, distribución y entrega de bienes a destinos finales de la ciudad de Barcelona.

El autor considera que la exclusión de un determinado operador del Registro oficial aunque pudiera dificultar la exacción de la tasa, no lo podría impedir a través del desarrollo del correspondiente procedimiento de inspección tributaria en el que se acredite la concurrencia de estas circunstancias.

Habrà que esperar la decisión de nuestro Tribunal Supremo sobre la calificación como operador postal o no de las empresas del grupo Amazon. Desde nuestro punto de vista, si la Sentencia desestima el Recurso de casación y confirma el fallo de la Audiencia Nacional, no parece posible que la tasa, tal y como está configurada actualmente, pueda exigirse a estas entidades. El propio tenor literal del art. 5.3 alude a la conformidad con la legislación estatal, de manera que cuando un operador no esté registrado, pero cumpla los requisitos establecidos por las normas estatales para ser considerado operador fiscal, el Ayuntamiento podrá exigir el pago de la tasa. En el caso de que una Sentencia de nuestro Alto Tribunal señale que no se cumplen tales requisitos por parte de las empresas del grupo Amazon mencionadas y que las mismas no son operadores fiscales, no parece posible que la inspección tributaria del Ayuntamiento de Barcelona pueda realizar una calificación distinta.

Queremos referirnos, además, a otras dos controvertidas cuestiones relacionadas con el hecho imponible. En primer lugar, la exención de la tasa en los casos en que el aprovechamiento especial del dominio público sea realizado por operadores postales que obtengan unos ingresos brutos relativos a la facturación de esta actividad en la ciudad de Barcelona, inferiores a un millón de euros.

La Ordenanza establece, por tanto, un mínimo exento, constituido por el umbral del millón de euros de ingresos brutos, para que nazca la obligación tributaria. El precepto persigue que sólo los operadores postales que realizan un uso «superintensivo» de la vía pública deban pagar la tasa, lo cual, sin duda alguna simplificará la gestión del tributo.

Este es uno de los puntos de la Ordenanza que ha motivado el recurso de la CNMV al amparo del art. 5.4 al que hemos hecho alusión en el inicio de nuestro trabajo. Para este organismo público estatal esta exención distorsiona la com-

31 «La tasa de reparto...», op. cit., p. 240.

petencia y no está justificada. En la nota de prensa de 27 de julio de 2023 publicada por la CNMC se pone de manifiesto que los estudios utilizados por el Ayuntamiento concluyen que no existe evidencia de que los operadores con una menor facturación utilicen menos el dominio público que los operadores con una facturación superior.

Para Navarro García³², a pesar de que la Ordenanza parece haber querido usar el mismo umbral de un millón de euros de la exención establecida en el IAE (aunque en este tributo en relación al importe neto de la cifra de negocios), esta regulación plantea problemas de igualdad de trato en el ámbito tributario, proponiendo que todas las empresas inscritas en el Registro de empresas prestadoras de servicios postales, o que debieran estar inscritas, queden sujetas al pago de la tasa, independientemente de su facturación.

Para Mories Jiménez³³ la exención estaría justificada a tenor de lo dispuesto en el art. 24.4 de la LHL, aunque ha puesto de manifiesto la dificultad de determinar la cuantía de esos ingresos brutos facturados en Barcelona solo en la distribución de envíos adquiridos por comercio electrónico y en el control que se haga de estas circunstancias, comenzando desde la declaración realizada por los mismos operadores postales.

Cabe pensar que el establecimiento de un gravamen sólo sobre los grandes operadores postales estaría avalado por otras figuras tributarias similares que incluían una disposición similar y que han sido respaldadas por los Tribunales. Así, podemos aludir al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, que sólo somete a gravamen los establecimientos con una superficie de venta superior a 2500 metros cuadrados³⁴, que además de superar posibles problemas de constitucionalidad (STC 122/2012, de 5 de junio), provocó la STJUE de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16), en la que el Tribunal europeo señaló expresamente que los artículos 49 TFUE y 54 TFUE (que prohíben cualquier discriminación cubierta o encubierta que afecte a las sociedades, en función de su domicilio social) no se opondrían a un impuesto como el que grava a los grandes establecimientos comerciales. Para el Tribunal europeo, la normativa controvertida basada en el criterio de la superficie de venta del establecimiento, no supone ninguna discriminación directa.

Salvando las distancias, otro ejemplo sería el Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, creado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, que somete a gravamen la emisión de dióxido de azufre y de nitrógeno y sus compuestos oxigenados, y que en la redacción vigente hasta 2003 incluía una tarifa progresiva de tres tramos y con un mínimo exento de 1000 toneladas (Art. 12 de la Ley), provocando que el impuesto sólo fuera exigible a seis empresas. La STSJ

32 NAVARRO GARCÍA, A. (2024): «Detrás del modelo business-to-consumer (B2C): consideraciones jurídicas de la tasa de reparto del e-commerce» en *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, nº 40, p. 7

33 Cfr. MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2023). «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada "tasa amazon"». *Tributos locales*, núm. 163, p. 71

34 Originariamente regulado en la Ley 16/200, de 29 de diciembre y en la actualidad en los arts. 5-21 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

de Galicia 602/2001, de 3 de julio (FD4^o) consideró la disposición acorde con el texto constitucional, señalando que la tarifa no discriminaba empresas ante situaciones idénticas y que el legislador autonómico había optado justificadamente por el establecimiento de una carga que inicialmente tenía una función resarcitoria y desincentivadora sólo respecto de las empresas más contaminadoras, actuando a modo de mecanismo de presión a fin de que los grandes emisores dejaran de contaminar o, en su caso, adoptaran los medios necesarios para reducir la contaminación atmosférica causada.

En todo caso, estos ejemplos de impuestos que establecen un mínimo exento que conlleva el gravamen sólo de grandes empresas, pueden no servir para mantener la conformidad de este beneficio fiscal que se establece en una figura tributaria distinta, la tasa, que responde al principio de equivalencia y que tiene en cuenta un aprovechamiento especial del dominio público. Entendemos que el establecimiento de esta exención en la ordenanza debería responder a razones objetivas relacionadas con el uso del dominio público, suficientemente justificadas en el correspondiente informe técnico-económico.

En segundo lugar, queremos referirnos también al supuesto de no sujeción previsto en el art. 3.a) de la Ordenanza relativo a las distribuciones efectuadas en el marco del servicio de transporte de mercancías que no intervengan en el mercado como operadores postales.

En efecto, el consistorio catalán trata de someter a gravamen sólo el aprovechamiento especial del dominio público que realizan las operadoras postales cuando reparten productos adquiridos por comercio electrónico a clientes finales, de forma contrapuesta con el modelo tradicional de comercio desde un establecimiento físico, que se encuentra sujeto al pago de los correspondientes tributos y, en su caso, tasas por aprovechamiento especial del dominio público³⁵.

Según la CNMV, el establecimiento de un gravamen que sólo afecta a las compras adquiridas por internet y que no afecta a las entregas a domicilio de bienes adquiridos en tiendas físicas o mediante venta telefónica ni a las entregas que no haga un operador postal, aunque se trate de una compra hecha mediante comercio electrónico, suponen medidas desproporcionadas y que distorsionan la competencia al aplicarse de forma desigual según la forma de comprar y entregar los bienes.

Se ha puesto de manifiesto, además, que la tasa puede acabar repercutiendo negativamente en el comercio de proximidad, cuya protección pretendería la figura³⁶, ya que hay pequeño comercio que empieza a vender en línea y que está utilizando los servicios de las grandes distribuidoras.

35 Justifica la medida, NAVARRO GARCÍA, op. cit., p. 6, que no considera que exista un trato discriminatorio entre los operadores de e-commerce y los del comercio urbano tradicional. Para el autor, los operadores del comercio urbano tradicional asumen diversas cargas tributarias locales, como el IBI o la tasa de recogida de residuos, destinadas a contribuir a las arcas municipales y, por ende, al sostenimiento de los servicios públicos locales, a diferencia de los elevados beneficios económicos de los operadores de e-commerce, que no están sujetos al pago de tributos locales.

36 Por ejemplo Ruiz P. (2023): «Tasa Amazon: ¿grava realmente a quien debe?», News de la Universitat Oberta de Catalunya, 23 de junio de 2023. Disponible online ¿Quién paga la tasa Amazon? | UOC

Obviamente, la no sujeción de la distribución de bienes que se realiza dentro del servicio de transporte de mercancías que no intervienen en el mercado como operadores postales responde a una decisión de política fiscal por parte del Ayuntamiento de gravar sólo a determinados sujetos que realizan un aprovechamiento del dominio público vinculado con las operaciones de distribución de productos adquiridos online³⁷.

Sin embargo, tenemos que plantearnos si cabe la posibilidad de delimitar el catálogo de sujetos efectivamente gravados cuando la figura tributaria utilizada sea una tasa que, de manera expresa, pretende gravar el aprovechamiento especial del dominio público cuando se lleva a cabo la carga y descarga de bienes en la vía pública. En efecto, si como hemos visto en el primer apartado de nuestro trabajo, el gravamen de este «uso común especial» se justificaría por la intensidad del uso y la obtención, en su caso, de una rentabilidad especial, no resulta posible diferenciar entre entregas a domicilio por parte de operadores postales y otras empresas que no tienen tal calificación, como por ejemplo, los grandes establecimientos comerciales con servicio de entrega a domicilio.

En la configuración actual de la tasa, podríamos pensar que la no sujeción de la utilización del dominio público por parte de los no operadores postales supone un beneficio fiscal para los mismos y que reviste características propias de una exención. Su establecimiento a través de una norma de rango reglamentario, a tenor de lo dispuesto en el art. 9.1 de la LHL, estaría expresamente prohibida.

Debemos tener en cuenta que, en relación a los impuestos, respecto de los cuales la libertad de configuración por parte del legislador en relación a las exenciones y demás beneficios fiscales puede ser más amplia, siempre y cuando respondan a fines de interés general que la justifiquen³⁸, la configuración del gravamen debe respetar los límites impuestos por el Derecho de la Unión, concretamente los arts. 49 TFUE y 54 TFUE y el artículo 107 TFUE, apartado 1.

Interesa hacer alusión nuevamente al Impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales que en su regulación original, por la ley 16/2000, de 29 de diciembre, delimitaba el hecho imponible sólo en relación a los grandes establecimientos comerciales individuales dedicados a la venta al detalle (Art. 4.2). La STJUE de 26 de abril de 2018 consideró que un impuesto de este tipo constituía una ayuda de Estado³⁹, en la medida en que exoneraba a los grandes establecimientos comerciales colectivos cuya superficie de venta fuera igual o superior a 2 500 m². Como sabemos, a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo,

37 Así lo reconoce MEDRANO MOLINA, J.M., op. cit., p. 236.

38 Como se ha señalado por nuestro Tribunal Constitucional, por ejemplo en la STC 96/2002, de 25 de abril (FD7°).

39 Recordemos que según la jurisprudencia del TJUE, es constitutiva de ayuda estatal toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema (STJUE de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73: Italia/ Comisión, Rec. 1974, p. 709)

el legislador catalán modificó sustancialmente el impuesto, reforzando su carácter extrafiscal⁴⁰ e incluyendo los grandes establecimientos colectivos.

El TSJ de Cataluña, en su Sentencia 3467/2023, de 25 octubre (rec. 75/2023 seguido por el procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales de la persona), se ha pronunciado a propósito de la posible vulneración por la tasa del Derecho a la igualdad y no discriminación (art. 14 CE)⁴¹, desestimando el recurso planteado.

En relación con la no sujeción de otros transportistas de mercancías, usuarios de las vías públicas, la Sentencia (FD 9º) acoge textualmente los motivos expresados en el preámbulo de la ordenanza para justificar el gravamen exclusivo de los operadores postales y señalar expresamente que los recurrentes no aportaron datos para considerar que el uso del dominio público por otros operadores económicos usuarios de las vías públicas no postales, sea de una intensidad equiparable a la que se somete a gravamen.

Además, el TSJ toma en consideración que la tasa no regula la actividad postal, la de transporte, o condiciones básicas de la actividad desarrollada por los operadores postales, para concluir que no rompe la unidad de mercado o restringe significativamente a la libertad de empresa. La Sentencia subraya que la finalidad extrafiscal de la Ordenanza no es un interés particular del Ayuntamiento de Barcelona, contrario a los intereses del Estado y de la Unión Europea, sino que responde a fines legítimos en el ámbito de las competencias municipales: *«la necesidad de reducir las externalidades negativas producidas por la distribución de mercancías de carácter medioambiental, y por la ocupación del espacio público intensiva del dominio público afectante a la movilidad, que justifican el distinto trato.»*

Independientemente del mayor o menor acierto en el fallo, que en lo que se refiere a la posible vulneración del art. 14 CE parece basarse fundamentalmente en la exposición de motivos de la norma, sin aludir a los datos o informes económicos tenidos en cuenta por el Ayuntamiento de Barcelona para concluir que sólo supondría aprovechamiento especial del dominio público susceptible de gravamen por una tasa, el realizado por grandes operadores postales; debemos tener en cuenta que la Sentencia se ha dictado en el marco de un procedimiento especial para obtener la tutela de los derechos fundamentales, compatible con el procedimiento ordinario. Las cuestiones siguen abiertas y el TSJ de Cataluña tendrá que volver a pronunciarse sobre la tasa⁴² con ocasión de los recursos

40 Por ejemplo, para la determinación de la cuota tributaria se dejó de tener en cuenta la superficie de los establecimientos comerciales y se atendió al número de vehículos que acceden al aparcamiento.

41 Para los recurrentes la ordenanza establece una doble discriminación; por un lado, en cuanto a los usuarios postales, al introducir un gravamen que será repercutido a aquellos residentes o establecidos en la ciudad de Barcelona que soportarían un precio superior por esos servicios, respecto del resto de usuarios postales en la Unión Europea y en el resto del territorio nacional; por otro lado, en cuanto a la exoneración de gravamen a Correos, a las entregas realizadas a través de CDUM (Centros urbanos de distribución de mercancías) y al resto de operadores económicos usuarios de las vías públicas, transportistas de mercancías sean por ventas en línea o directas.

42 Así se reconoce expresamente en la propia Sentencia, en relación a la posible vulneración del secreto postal (FD5º).

planteados sobre cuestiones de legalidad e incompatibilidad con el Derecho de la Unión a las que hemos aludido.

3.3. La cuantificación de la tasa

Queremos hacer referencia a una última cuestión controvertida en la regulación de la tasa que se refiere a la determinación de la cuota tributaria en esta tasa. Los arts. 6 y 7 de la Ordenanza proclaman expresamente que la base imponible de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados en la ciudad de Barcelona que provienen de las entregas realizadas a destinos finales indicados por los consumidores, en el período impositivo correspondiente, por parte de los sujetos pasivos de la tasa.

La base liquidable de la tasa está constituida por los ingresos brutos facturados, una vez excluidos los obtenidos de facturaciones en los establecimientos comerciales o modalidad B2B (business to business) y demás supuestos de no sujeción.

La cuota a satisfacer es un 1,25% de los ingresos brutos facturados por cada obligado tributario en la ciudad de Barcelona mediante la distribución individual. Si el importe total satisfecho por todos los obligados tributarios superase el valor que tiene en el mercado la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento, de acuerdo con lo previsto en el informe técnico económico, se procederá a su devolución del exceso, de forma proporcional a la cuota que haya satisfecho cada obligado tributario respecto al total.

El tenor literal de los preceptos genera dudas razonables sobre su legalidad, desde diferentes puntos de vista.

En primer lugar, porque el art. 24.1 de la LHL establece expresamente cuales son los criterios de cuantificación de las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público y, en el caso que nos ocupa, sólo parece posible utilizar el criterio general establecido en la letra a) del citado apartado, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público.

Sin embargo, la ordenanza parece acoger otro criterio que supone aplicar un porcentaje del 1,25% sobre los ingresos brutos facturados en la Ciudad de Barcelona, excluyendo aquellos generados en las distribuciones que se declaran no sujetas.

La posibilidad de aplicar un porcentaje sobre los ingresos brutos está prevista como regla especial en la letra c) del art. 24.1 de la LHL exclusivamente para las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario. El importe consistirá en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la

facturación que obtengan anualmente en cada término municipal estas empresas.

Dejando de lado la problemática generada por este tipo de aprovechamientos⁴³, lo cierto es que una simple lectura del precepto permite concluir que el aprovechamiento especial que es objeto de análisis, no guarda relación con los supuestos incluidos en este apartado c) del art. 24.1 de la LHL.

Cierto es que el art. 7 de la Ordenanza se refiere, indirectamente, a un método de cuantificación diferente, que tendría en cuenta el valor de mercado del aprovechamiento especial y que provocaría, en su caso, la posibilidad de la devolución del exceso satisfecho por los obligados tributarios, de forma proporcional a la cuota satisfecha por cada uno de ellos. La norma, sin embargo, no contempla ninguno de los elementos que se tendrán en cuenta para determinar ese valor y se remite al informe técnico-económico.

Parecería más lógico, y más respetuoso con las exigencias derivadas del Principio de reserva de ley, que la Ordenanza hubiera establecido directamente un método de cuantificación basado en el valor de mercado, asumiendo la dificultad que tal determinación implica⁴⁴, del aprovechamiento especial del dominio público que realizan los sujetos pasivos del tributo.

Debemos tener en cuenta que, según ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia 1005/2023, de 14 de julio de 2023 (rec. cas. 8824/2021), el art. 16 del TRLHL es inequívoco en cuanto a la necesidad de que la ordenanza fiscal incorpore los elementos esenciales de los tributos locales, entre los que se incluye la base imponible, la base liquidable y el tipo de gravamen. En concreto, el tipo de gravamen debe aparecer con toda precisión en la propia ordenanza, o al menos en los anexos publicados junto con la misma, por el mismo procedimiento de publicidad establecido en el art. 17.4 de la LHL (FD 4º).

Por último, la determinación de la base imponible y de la base liquidable, atendiendo a los ingresos brutos facturados en Barcelona y descontando aquellos derivados de distribuciones no sujetas comporta el cumplimiento de importantes obligaciones formales por parte de los obligados tributarios⁴⁵, que suponen una carga añadida para los operadores postales.

43 Por ejemplo en relación a las empresas de telefonía e internet, propietarias o no de las redes, con sentencias de nuestro Alto Tribunal de signo opuesto (STS 617/2021 de 4 de mayo de 2021 y 2782/2015, de 12 de junio).

44 La fijación del valor de mercado de la utilidad obtenida del aprovechamiento o utilización del dominio público, debido a que precisamente el carácter demanial de esos bienes excluye la existencia de un verdadero mercado, deviene en esencial la elaboración de los informes técnico-económicos que, entre otros, deberán cumplir los requisitos de transparencia, objetividad, proporcionalidad. Sobre la elaboración práctica de los mismos cfr. MARTÍNEZ-ANCÍN GONZÁLEZ, A. y FARFÁN PÉREZ, J.M. (2024).: «Informes económicos-financieros de las tasas locales» en *«El consultor de los Ayuntamientos»*, Especial I Tasas Locales, Ed. La Ley, pp. 85-98.

45 En este sentido, GARCIA FRÍAS, M.A., op. cit., señala la dificultad que entraña la gestión de la tasa, debido al sistema de cuantificación elegido. La tasa se gestiona mediante el sistema de autoliquidación, de modo que los sujetos pasivos deberán declarar qué parte de sus ingresos brutos de facturación se han generado en la ciudad de Barcelona, cuáles proceden de ventas realizadas on line, si correspondan a operaciones realizadas con consumidores (B2C) y no con empresas (B2B), y además si no se trata de productos que han sido depositados en puntos de recogida o lockers.

Esta compleja gestión fue alegada en algunas de las reclamaciones presentadas ante el Ayuntamiento de Barcelona, durante el trámite de información pública previo a la aprobación definitiva de la Ordenanza⁴⁶ y obligará a los operadores postales a adaptar sus sistemas informáticos y contables para extraer la información necesaria para realizar su autoliquidación, utilizando datos basados, al menos parcialmente, en suposiciones⁴⁷.

Para UNO y ASEMPRE, la Ordenanza que nos ocupa podría vulnerar el Derecho al secreto de las comunicaciones postales (art. 18.3 CE), al obligar a los operadores postales a reclamar información por parte de la empresa que hace un envío, para saber si proviene de una venta por internet y también a incluir en la liquidación del tributo información sensible como los lugares de entrega de los envíos o la naturaleza del destinatario, lo que impediría garantizar el secreto de todas las comunicaciones postales a no ser que lo exija una resolución judicial⁴⁸. Sin embargo, la STSJ Cataluña 3467/2023 de 25 octubre (FD 5º), consideró que los envíos postales de bienes adquiridos por correo electrónico quedan fuera de la correspondencia postal, tal y como la ha definido el Tribunal Constitucional a efectos de su protección por el art. 18.3 CE, por lo que las vulneraciones del secreto postal señaladas en la demanda presentada por estas asociaciones, son cuestiones de legalidad ordinaria, que habrán de resolverse en el recurso ordinario interpuesto contra la Ordenanza.

Como conclusión, podemos afirmar que la regulación de los elementos de cuantificación plantea serios interrogantes en cuanto al cumplimiento de la LHL. En primer lugar, porque la tasa incluye un el criterio de cuantificación que acerca la figura a un impuesto sobre el volumen de ventas de los operadores fiscales y tiene en cuenta elementos con una relación indirecta en la utilización del dominio público local. En segundo lugar, porque si este no es el criterio que se tendrá en cuenta por parte del Ayuntamiento de Barcelona para exigir el tributo, la Ordenanza podría estar incumplimiento las exigencias de la LHL en el sentido de realizar la obligatoria determinación de elementos esenciales del tributo.

4. Conclusiones

La tasa TREC o tasa «Amazon» establecida en 2023 por el Ayuntamiento de Barcelona supone una novedad en nuestro Ordenamiento Jurídico al someter a gravamen un nuevo tipo de aprovechamiento especial del dominio público, por parte de operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública.

46 Así, las alegaciones presentadas por la Federación Catalana de Transportes de Barcelona (TRANSCALIT) 18_04_escrit_allegacions_transcalit.pdf (barcelona.cat) o la Asociación Española de la Economía Digital 18_12_escrit_adigital.pdf (barcelona.cat)

47 Por ejemplo respecto de las entregas a destinatarios personas físicas, que pueden actuar personalmente o en nombre de una empresa, entregas de productos adquiridos telefónicamente, o al comercio de proximidad...

48 Nota de prensa sobre la tasa disponible en <https://unologica.org/sala-de-prensa/nota-de-prensa/uno-celebra-la-decision-del-tsjc-de-admitir-a-tramite-el-recurso-contra-la-tasa-y-advierde-que-vulnera-principios-basicos-de-nuestra-constitucion/>

Aunque la figura estaría avalada por las propuestas contenidas en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022, su encaje a la luz de lo dispuesto fundamentalmente en los artículos 15 a 27 de la LHL y la interpretación que de sus preceptos han realizado los Tribunales, resulta particularmente alambicada, en especial en relación a la delimitación del hecho imponible, teniendo en cuenta los supuestos de no sujeción y las exenciones previstas en la Ordenanza, así como los elementos de cuantificación utilizados.

Planea sobre su regulación, además, serios interrogantes sobre su conformidad con los artículos 49, 54 y 107.1 TFUE, teniendo en cuenta que se excluyen de gravamen a los operadores postales que obtengan unos ingresos brutos por facturación de esta actividad en la ciudad de Barcelona inferiores a un millón de euros, así como la distribución de bienes que se realiza en el marco del servicio de transporte de mercancías por sujetos que no son operadores fiscales. Los criterios tenidos en cuenta por el TJUE en su Sentencia de 26 de abril de 2018, en relación al impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales, para determinar la existencia de una Ayuda de Estado proscrita en la UE parecen no haber sido tenidos en cuenta al diseñar la Ordenanza.

Teniendo en cuenta el exponencial desarrollo de las tasas por aprovechamiento especial del dominio público en el ámbito local, resulta urgente la intervención del legislador para delimitar el hecho imponible de las mismas, así como el/los métodos de cuantificación, en aras a proporcionar una mayor seguridad jurídica a los ciudadanos y a los propios Ayuntamientos que, legítimamente, pueden adoptar medidas tributarias que permitan su sostenibilidad financiera.

5. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A (1992): *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022), Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid.

DURÁN CABRÉ, J.M. y ESTELLER MORÉ, A. (2022): Informe econòmic per a la determinació de la quantia de la taxa per aprofitament del domini públic derivat del repartiments d'enviaments postals, Universitat de Barcelona e Instituto de Economía de Barcelona, disponible en chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/128911/1/Versi%c3%b3_definitiva_taxa_aprofitament_domini_public_IEB.pdf

GARCÍA FRÍAS, M. A. (2022). «La llamada tasa Amazon. Status questionis». *Blog fiscal y de opinión tributaria Taxlandia* [en línea]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/angeles>

MARTÍNEZ-ANCÍN GONZÁLEZ, A. y FARFÁN PÉREZ, J.M. (2024): «Informes económicos-financieros de las tasas locales» en «*El consultor de los Ayuntamientos*», Especial I Tasas Locales, Ed. La Ley, pp. 85-98.

MEDRANO MOLINA, J.M. (2024): «La tasa de reparto de comercio electrónico del Ayuntamiento de Barcelona (tasa TREC)» en *El consultor de los Ayuntamientos*, Especial I Tasas Locales, pp. 234-246.

MENENDEZ MORENO, A. (2016): «En busca de la noción de dominio público y de las tasas que pueden recaer sobre su utilización (a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 1640/2016, de 5 de julio), *Quincena Fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, nº 17, Editorial.

MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2023). «Análisis de la nueva tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico: la llamada "tasa amazon"». *Tributos locales*, núm. 163, pp, 33-95. Disponible en: https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/153496/analisis%20de%20la%20nueva%20tasa_mories.pdf?sequence=1&isAllowed=y

NAVARRO GARCÍA, A. (2024): «Detrás del modelo business-to-consumer (B2C): consideraciones jurídicas de la tasa de reparto del e-commerce» en *Revista de Internet, Derecho y Política IDP*, nº 40. Disponible <https://doi.org/10.7238/idp.v0i40.422383>

ORTIZ CALLE, E.; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2020). *Informe sobre el gravamen local de las entregas domiciliarias realizadas en la ciudad de Barcelona por grandes empresas cuyo objeto social es el comercio electrónico*. Universidad Carlos III de Madrid [en línea]. Disponible en: https://bcnroc.ajuntament.barcelona.cat/jspui/bitstream/11703/122016/1/InformeTasaBarcelona_ComercioElec.pdf

RUIZ P. (2023): «Tasa Amazon: ¿grava realmente a quien debe?», News de la Universitat Oberta de Catalunya, 23 de junio de 2023. Disponible [¿Quién paga la tasa Amazon? | UOC](https://www.uoc.edu/news/qui-paga-la-tasa-amazon)

LA COMPENSACIÓN DE DEUDAS ACORDADA DE OFICIO: REFLEXIONES A PROPÓSITO DE LA RECIENTE DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL EN UNIFICACIÓN DE CRITERIO

M^a Carmen Ballesteros Soler

Abogada

Doctora por la Universitat de València
(España)

<https://orcid.org/0009-0002-1066-5375>

Title

The offsetting of debts agreed ex officio: reflections on the recent doctrine of the Central Economic-Administrative Court in unification of criteria.

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen jurídico de la compensación de oficio de las deudas públicas a propósito de la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2023. Centrado el debate en la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda, se evidencia la trascendencia de la aplicación de los principios generales del derecho en materia tributaria y, en concreto, del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

Palabras clave

Recaudación tributaria, compensación de deudas, principios generales del derecho, deudas compensables, créditos compensables, devengo de las deudas tributarias, exigibilidad de las deudas tributarias.

Abstract

This paper analyzes the legal regime governing the offsetting of public debts ex officio in light of the Resolution of the TEAC dated January 19, 2023. Focusing the debate on the appropriateness of the ex officio offsetting of a public debt with the credit recognized in execution of the resolution of the economic-administrative claim that annulled a seizure proceeding aimed at

the collection of the same debt, the transcendence of the application of the general principles of law in tax matters and, specifically, of the principle *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* is evidenced.

Keywords

Tax collection, offsetting of debts, general principles of law, offsettable debts, offsettable claims, accrual of tax debts, enforceability of tax debts.

Fecha de recepción: 9-04-2024/Fecha de aceptación: 3-05-2024

Cómo citar: Ballesteros Soler, M.C. (2024). La compensación de deudas acordada de oficio: reflexiones a propósito de la reciente doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio. *Revista Técnica Tributaria* (145), 139-178.

SUMARIO

1. Introducción
2. Algunas precisiones previas sobre el régimen de la compensación de oficio de deudas de naturaleza pública
3. Las Resoluciones de los TEAR que aplican criterios distintos entre sí y que provocan la actuación del TEAC
 - 3.1. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Navarra de la corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada
 - 3.2. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Galicia de la falta de corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada
4. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT
5. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda
6. Los argumentos jurídicos empleados por el TEAC al adoptar su resolución
7. Reflexiones finales
8. Bibliografía

1. Introducción

El 19 de enero de 2023 el Tribunal Económico Administrativo Central¹ ha emitido, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio (RG 7892/2022), acuerdo mediante el que resuelve la adecuación a derecho de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de una reclamación económico-administrativa, resolución esta última que anulaba una diligencia de embargo por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio, dirigidas al cobro de esa misma deuda.

El procedimiento se inició el 26 de septiembre de 2022 mediante acuerdo de la Vocal Coordinadora del TEAC, por iniciativa propia, con el objeto de que aquel adoptara una resolución en unificación de criterio, tal y como prevé el artículo 229, 1, d), segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria².

Recordemos que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de su artículo único, apartado cuarenta, introdujo en el artículo 229 un nuevo apartado d) que determina la competencia del TEAC en la resolución de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley y, además, creó un nuevo procedimiento. Para ello, proclama la competencia de este Tribunal, en concreto del Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del TEAC o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, para promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del TEAC, cuando existan resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos, o que revistan especial trascendencia. Esta resolución tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, regulado en el artículo 242 de la LGT³.

De acuerdo con la Exposición de motivos de la norma que introdujo en nuestro ordenamiento tributario este nuevo procedimiento, la ampliación del sistema de unificación de doctrina tiene como objetivo potenciar la seguridad jurídica. Ciertamente tal objetivo se consigue, por un lado, al dotar a la resolución resultante de este procedimiento de los mismos efectos previstos en el artículo

1 En adelante TEAC.

2 En adelante LGT.

3 Como característica propia de este nuevo procedimiento debemos tener en cuenta que «Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia» (artículo 229, 1, d) *in fine*).

242 para las propias del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio⁴, y, por otro lado, al permitir que sea el propio TEAC el que promueva la adopción de la Resolución⁵.

Esta novedad fue acogida favorablemente⁶. Compartimos este juicio positivo, ya que no debemos olvidar, como ha manifestado el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que «El principio de unidad de criterio que debe presidir la actuación de la Administración no tiene una existencia autónoma, pero encuentra su fundamento en principios esenciales, constitucionales y legales, de nuestro ordenamiento jurídico, tales como la igualdad en la aplicación de la ley (arts. 14 y 31.1 CE), la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), la buena fe (art. 3.1 e) Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público–RJSP–), y la eficacia, eficiencia y coordinación administrativa (art. 103 CE y art. 3.1 j) LRJSP)»⁷.

La Resolución cuyo análisis nos ocupa responde a la necesidad, constatada por el propio TEAC, de unificación de criterio ante dos Resoluciones, una del Tribunal Económico-Administrativo Regional⁸ de Navarra (RG 31/00377/2019, de 28 de julio de 2022) y otra del TEAR de Galicia (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016, de 15 de julio de 2016), que, tal y como indica el TEAC, comparten la cuestión controvertida, (recordemos, la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido en ejecución de una reclamación económico-administrativa, resolución esta última que anu-

4 De conformidad con el artículo 242 de la LGT «Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía» .

5 Téngase en cuenta que, de contrario, la legitimidad para promover Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se otorga a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

6 «Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR). Esta unificación de criterio coexiste con el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que tradicionalmente sólo podía interponer el Director General de Tributos, y al que, actualmente están legitimados, respecto a tributos cedidos, las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, hayan asumido las competencias para resolución de reclamaciones económico-administrativas en única instancia y la resolución del órgano económico-administrativo autonómico agote la vía administrativa. Coexiste también con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que sólo procede contra resoluciones de los tribunales económico-administrativo regionales para los que no quepa alzada ordinaria, y para el que también están legitimadas las Comunidades Autónomas» . (García Novoa, C. (19/02/2016) La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas, Monográfico sobre las importantes novedades introducidas por la reforma de la Ley General Tributaria respecto a las reclamaciones económico-administrativas. *Boletín Jurídico GTT*. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

7 Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos, (2022), p. 1.<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/InformecriterioTEAR.pdf>

8 En adelante TEAR.

laba una diligencia de embargo por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio, dirigidas al cobro de esa misma deuda), pero se pronuncian en sentido contrario. Así, el TEAR de Navarra considera conforme a derecho la compensación efectuada, mientras que el TEAR de Galicia se pronuncia anulando el Acuerdo de compensación de oficio.

2. Algunas precisiones previas sobre el régimen de la compensación de oficio de deudas de naturaleza pública

Antes de analizar pormenorizadamente la citada Resolución del TEAC, así como las resoluciones de los TEAR que han provocado su emisión, es necesario realizar algunas consideraciones de carácter general.

El diccionario de la Real Academia Española define el verbo compensar, en su primera acepción, como igualar en opuesto sentido el efecto de una cosa con el de otra.

Desde nuestro punto de vista, la definición más completa que el ordenamiento positivo español ofrece de la compensación de deudas como forma de extinción de las obligaciones, se recoge en el art. 1195 del Código Civil, en el que se establece que «tendrá lugar la compensación cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra».

Así, la compensación queda definida, en palabras de Díez-Picazo, como el medio de liberarse de una deuda que se produce por la mutua neutralización de dos obligaciones, cuando quien tiene que cumplir es, al mismo tiempo, acreedor de quien tiene que recibir satisfacción⁹.

Tres son, pues, los elementos fundamentales que integran el concepto de compensación de deudas en el derecho civil: su efecto extintivo de las obligaciones, que es el elemento propio y distintivo de esta figura, por lo que la mayor parte de su régimen jurídico se dirige a determinar cuándo, cómo y en qué circunstancias se va a producir tal efecto; la reciprocidad de los créditos, que supone una extinción simultánea de las obligaciones, de tal manera que solamente se produce la compensación cuando los sujetos intervinientes son mutuamente deudor y acreedor el uno del otro; y el hecho de que cada uno de los deudores debe serlo por derecho propio, es decir, solamente se compensan créditos propios y no ajenos aunque se tenga encomendada su gestión o representación.

Es de destacar que la LGT contempla la figura de la compensación como un modo de extinción de las deudas tributarias y, por su parte, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria¹⁰ la contempla como una forma de extinción de las deudas de naturaleza pública que nacen a favor de la Hacienda Pública estatal.

9 Díez-Picazo, L. (1972), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos, p. 643.

10 En adelante LGP.

Así, concretamente, la LGT establece en su artículo 59 que la compensación es una forma de extinción de las deudas tributarias¹¹, dedicando sus artículos 71 a 73 a normarla específicamente. En concreto, el artículo 71 de la LGT determina que «1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. 2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario» .

Por su parte, la LGP establece en su artículo 14 que «En los casos y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública estatal que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor» .

La norma de desarrollo de estas dos leyes en materia de compensación de deudas es el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación¹². De esta manera el artículo 1.1. del RGR, al determinar su ámbito de aplicación, afirma que este reglamento regula la gestión recaudatoria de los recursos de naturaleza pública en desarrollo de la LGT, de la LGP y de las demás leyes que establezcan aquellos¹³, reuniendo todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este reglamento bajo la denominación de deudas (artículo 2 RGR).

Por lo tanto, el ámbito de actuación del RGR es más amplio que el propio de la LGT, no limitándose, en la materia de compensación de deudas, al desarrollo de la figura regulada en esta última ley, sino que también es aplicable a la compensación del concepto más amplio de deudas públicas.

Estas precisiones son necesarias para la correcta comprensión de la Resolución del TEAC, cuya doctrina es objeto de este estudio, puesto que la Resolución del TEAR de Navarra que se analiza versa sobre la compensación de sanciones de tráfico, deudas públicas no tributarias, mientras que la Resolución del TEAR de Galicia tiene como objeto la compensación de una deuda tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, es de destacar que el procedimiento de compensación de deudas regulado en el RGR prevé su inicio, tanto de oficio, como a instancia de parte.

11 El artículo 58 de la LGT excluye las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria. No obstante, el artículo 190 de la LGT prevé la posibilidad de extinción de las sanciones tributarias por compensación. Concluimos, que a las sanciones pecuniarias, impuestas de conformidad con la LGT, pese a no ser deuda tributaria, si les van a ser aplicables, para su extinción, los artículos 71 y a 73 de esta misma norma, por lo que debemos ampliar el catálogo de deudas extinguidas a través de la aplicación de esta figura también a ellas.

12 En adelante RGR.

13 Téngase en cuenta que, respecto de los recursos de naturaleza privada, el artículo 19 de la LGP determina que la efectividad de los derechos de naturaleza privada de la Hacienda pública estatal se llevará a cabo con sujeción a las normas y procedimientos del derecho privado, de tal forma que, para la compensación de las deudas que tengan su origen en un título privado, deberá acudir a las normas del Código Civil.

En concreto, el inicio del procedimiento de compensación de oficio se entiende aplicable, con carácter general, respecto de deudas que se encuentran en periodo ejecutivo de pago¹⁴.

El inicio del periodo ejecutivo de pago de la deuda supone el devengo de los recargos del período ejecutivo.

Ahora bien, en materia de compensación de deudas, se plantea la viabilidad de los recargos del periodo ejecutivo en orden a su consideración como deuda compensable, y ello por la especial dicción del artículo 57 del RGR con relación a la redacción del artículo 58 del RGR. En el primero de ellos se determina que, en el supuesto de compensación de oficio de deudas de entidades públicas, aquellas que sean vencidas, líquidas y exigibles, serán compensables. Por su parte, el artículo 58 del RGR, dedicado a la compensación de oficio de las deudas de otros acreedores de la Hacienda pública, prevé la compensación, una vez transcurrido el periodo voluntario, de la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan.

Esta distinción ha sido considerada fundamental por el Tribunal Supremo que, en sentencia de 11 de diciembre de 2020, determinó que, entre tales artículos, «hallamos una diferencia muy significativa para lo que ahora nos ocupa, esa distinción es que cuando no se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, la compensación de oficio comprende «la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito», en cambio, cuando se trata de la compensación de oficio de deudas de entidades públicas, no se prevé expresamente que la compensación abarque los recargos del periodo ejecutivo. Opinamos que no se trata de un olvido, sino de una omisión voluntaria. Ello significa que la compensación de oficio de deudas de entidades públicas no comprende los recargos del periodo ejecutivo. Ninguna observación al respecto se hizo en el Dictamen del Consejo de Estado (exp. 849/2005 de 14 de julio de 2005) sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación»¹⁵. Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado por el Tribunal Supremo en otra sentencia de 11 de diciembre de 2020¹⁶ y en la más reciente sentencia de fecha 28 de septiembre de 2021¹⁷, en los mismos términos.

En definitiva, existe una diferencia fundamental entre la compensación de oficio de los recargos del periodo ejecutivo en el supuesto en que el deudor/ acreedor de la Hacienda pública sea una entidad pública o no. En los casos en que el obligado al pago no participe de tal naturaleza jurídica, los recargos del periodo ejecutivo sí tienen la naturaleza de deuda compensable.

De contrario, esta doctrina jurisprudencial nos lleva a determinar que los recargos del periodo ejecutivo liquidados a las entidades públicas podrán

14 Como analizamos pormenorizadamente más adelante, esta norma general viene acompañada de determinadas excepciones, que permiten la compensación de oficio de deudas que se encuentren en periodo voluntario de pago, en los supuestos específicamente normados.

15 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 1046/2019, Fundamento de Derecho tercero.

16 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de diciembre de 2020, Recurso 5656/2018, Fundamento de Derecho tercero.

17 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de septiembre de 2021, Recurso 782/2020, Fundamento de Derecho tercero.

hacerse efectivos por parte de la Administración tributaria acreedora por otros dos medios diferentes, a falta de pago: las actuaciones propias del procedimiento de apremio¹⁸ y la deducción sobre transferencias.

Hacemos referencia, en este último caso, al procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias regulado en el artículo 74 de la LGT.

A tenor de la dicción de este último, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las Comunidades Autónomas, Entidades Locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado pueden ser objeto de extinción con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades.

La aplicación de este régimen únicamente se realiza en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica. El inicio del procedimiento determina la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera y la extinción de las deudas objeto del procedimiento tiene lugar cuando se produzca la deducción y por la cantidad concurrente.

Ahora bien, desde nuestro punto de vista, esta forma de extinción de las deudas tributarias debe diferenciarse de la extinción de aquellas por compensación, es decir, es fundamental distinguir la compensación de deudas de oficio de otras formas de extinción que, aun pareciendo afines, no comparten su naturaleza jurídica.

La LGT de 1963, en el apartado dos del artículo 68, reguló la extinción total o parcial por compensación de las deudas tributarias vencidas líquidas y exigibles que las Entidades estatales autónomas, Instituciones oficiales y Corporaciones locales tuvieran con el Estado con créditos reconocidos por acto administrativo firme.

El Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación, en su artículo 65, 2, c), determinó que esta compensación podía realizarse con cualquier crédito que debiera pagar el Estado al sujeto pasivo.

No fue hasta 1985 cuando, a través de la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, la Disposición Final segunda autorizó al Gobierno para establecer un procedimiento que permitiera compensar el importe de los débitos y créditos recíprocos que existieran entre la Administración central y demás entes públicos, «con sujeción, en todo caso, al principio de presupuesto bruto, establecido en el artículo 58 de la Ley general Presupuestaria» .

18 En este sentido Moreno Serrano reflexiona, con acierto: «¿Acaso es de recibo que una Administración Pública que exige a sus ciudadanos el pago puntual de sus tributos sea deudora de otra Administración Pública? ¿Es coherente que exijamos por la vía de apremio el pago de tributos a los vecinos de nuestro municipio y, en cambio, miremos hacia otro lado cuando el deudor es otra entidad Pública? Ya es hora de que seamos conscientes de que la Administración Pública debe dar ejemplo.» (Moreno Serrano, B. (2019), «¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9, p. 5).

De esta forma comenzó a desarrollarse la idea de la necesidad de una forma diferente de extinción de las deudas tributarias que las entidades públicas debían al Estado, de tal manera que pudiera superarse la exigencia de que el crédito aportado para aquella extinción estuviera reconocido por un acto administrativo firme, elemento esencial de la compensación regulada en la LGT de 1963.

Podemos concluir que esta nueva forma de extinción no tenía su origen en las previsiones que sobre la materia contenía la LGT, entonces vigente¹⁹.

El Real Decreto 1081/1985, de 19 de junio, procedió a regular «el procedimiento para la compensación y deducción de débitos y créditos entre diferentes Entes Públicos». Por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico se regula la posibilidad de abrir el catálogo de los créditos aportados para la extinción de las deudas tributarias de los entes públicos a «las cantidades que le correspondan sobre los importes que la Administración del Estado debe transferir a aquellas» (artículo 8).

De esta manera, si una Delegación de Hacienda comprobaba la existencia de una deuda firme con el Estado de cualquiera de las entidades mencionadas en la Disposición Final segunda de la Ley 50/1984, debía proceder a la iniciación del procedimiento de retención, de conformidad con el artículo 9 de la norma.

Desde nuestro punto de vista, de una forma intuitiva, aunque reconocemos que la terminología utilizada era confusa, mediante la creación de un nuevo procedimiento, no el propio de la compensación de deudas regulado en el entonces vigente Reglamento General de Recaudación de 1968, se confirmó la existencia de una forma *ex novo* de extinción de las deudas tributarias de las entidades públicas, nacida de la Ley 50/1984.

Esta conclusión es confirmada por la aparición del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba un nuevo Reglamento General de Recaudación, cuyo artículo 65 apartado 2 estableció que la compensación de oficio de deudas de entidades públicas «se realizará, en primer lugar, con los créditos que a favor de las entidades citadas existan en las correspondientes Delegaciones de Hacienda y, en segundo lugar, con cargo a las cantidades que correspondan sobre los importes que la Administración del Estado deba transferir a aquellas». Si bien se hace referencia a las dos formas de extinción de las deudas bajo la denominación de «compensación», es evidente que la segunda forma de extinción es diferente, ya que los créditos no están reconocidos por acto administrativo firme. La confusión creada era más procedimental y terminológica que de fondo.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permite superar la confusión procedimental a la que nos refe-

¹⁹ Cordero González considera que, si bien esta forma de extinción sí es compensación de deudas, diferenciándola del régimen general únicamente en cuanto a la naturaleza de los créditos aportados, también reconoce que «este tipo de compensación tiene su origen, no tanto en la LGT, que permite la compensación de los créditos reconocidos por acto administrativo firme, como en la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1985 (...)» (Cordero González, E. M^a. (2002), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, p. 148).

ríamos en líneas anteriores al crear, a través de su Disposición adicional vigésima sexta, el procedimiento para la deducción de deudas de determinados Entes Públicos: «Las deudas de derecho público firmes, vencidas líquidas y exigibles que los Entes territoriales, Organismos Autónomos, Seguridad Social y demás Entidades de derecho público, cuya actividad no se rija por el ordenamiento jurídico privado, tengan con la Hacienda pública podrán deducirse de las retenciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas Entidades» .

Esta última norma, de una forma evidente, asume la diferenciación entre la compensación de deudas y esta nueva forma de extinción de aquellas, al proclamar que «la extinción de las deudas objeto del procedimiento de deducción por retención tendrá lugar cuando se produzca la retención y por el importe concurrente» . En ningún momento se utiliza el término «compensación» , poniendo de manifiesto claramente que este sistema de extinción no puede ser compensación de deudas tributarias, en tanto en cuanto, se incumple el requisito de reconocimiento de los créditos por acto administrativo firme.

Así las cosas, es aprobada en 2003 la vigente LGT. Con una sistemática mucho más adecuada, se pone de manifiesto de manera evidente que la compensación de deudas regulada en los artículos 71 a 73 es una figura para la extinción de deudas diferente a la regulada en el artículo 74, bajo la denominación de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias.

El artículo 74 LGT se aplicará a las Comunidades Autónomas, Entidades Locales y demás entidades de derecho público, en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica.

Este procedimiento fue regulado en el actualmente vigente RGR, en cuya Exposición de Motivos se reconoce expresamente que «En la sección dedicada a otras formas de extinción de la deuda, se incluye, al igual que en la ley, la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias, que no es una forma de compensación sino un supuesto específico de extinción de deuda» . Así, en su artículo 60, se determina que, comprobada por el órgano de recaudación competente la existencia de una deuda y la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio, se iniciará el procedimiento de deducción.

En consonancia con el anterior precepto, el artículo 70 de esta misma norma y bajo la rúbrica «Providencia de apremio» , prevé que en el caso de deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las Comunidades Autónomas, Entidades Locales, organismos autónomos y otras entidades de derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudir, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias, distinguiendo entre ambas figuras.

Por ello, podemos concluir que esta forma de extinción de deudas tributarias es diferente a la compensación de deudas entre entidades públicas, no obstante participar del espíritu general de la compensación regulado en el Código Civil.

Además, tiene carácter subsidiario respecto de aquella, ya que la Administración, en primer lugar, debe analizar si se dan los requisitos para la compensación de deudas y, en segundo lugar, de no existir crédito compensable, acudirá a la extinción de las deudas mediante el sistema de deducción sobre transferencias²⁰.

Por ende, no solamente el procedimiento de extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias regulado en el artículo 74 de la LGT, debe distinguirse de la compensación de deudas acordada de oficio. Tampoco participa de tal naturaleza el sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos²¹.

Bien es cierto que su funcionamiento viene caracterizado por la anotación de las deudas y créditos en la cuenta corriente, de la que se determina, por parte de la Administración tributaria, mediante liquidación tributaria, un saldo trimestral que será, o bien una cantidad a devolver, o bien una cantidad a ingresar, que deberá hacerse efectiva por el obligado tributario acogido al sistema, en los plazos previstos por el artículo 62,2 de la LGT. Pero esta necesidad de liquidación tributaria no trasmuta la verdadera naturaleza del sistema como compensación de deudas a instancia del obligado al pago.

Así lo determina la dicción del artículo 71, 3 de la LGT: «Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen» .

En definitiva, la cuenta corriente tributaria es un sistema de compensación diferente al que podemos denominar procedimiento general, aunque su finalidad es la misma, la extinción de deudas y créditos recíprocos entre el obligado y la Administración tributaria²², en la cantidad concurrente, pero, en ningún caso puede catalogarse como un supuesto de compensación de deudas de oficio. Por ello nos parece significativo que el procedimiento general de compensación

20 Para determinar el significado del término transferencias podemos consultar Lozano Serrano, C. (1989), «Participaciones y Subvenciones» , *Palau 14, RVHP*, nº 8, p. 60 y ss. La diferencia entre transferencia y subvención viene dada porque la transferencia es una fuente de financiación ordinaria de las Administraciones territoriales, sin que exista obligación de justificar su destino, mientras que las subvenciones se conceden con la finalidad de su aplicación a una actividad concreta y, consecuentemente, se debe justificar su aplicación a la misma (Cfr. Sesma Sánchez, B. (1998), *Las subvenciones públicas*, Lex Nova, p. 349-355).

21 Desde nuestro punto de vista, la preocupación administrativa sobre la existencia y vicisitudes del crédito o créditos aportados a la cuenta corriente tributaria, así como el origen de las deudas y créditos que pueden ser anotados en aquella, pueden ser las razones de la inclusión del procedimiento entre los propios de gestión, y su consiguiente regulación en esta norma y no en el RGR.

22 Nos referimos a la Administración tributaria estatal, por la naturaleza de las deudas y los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria: respecto de las deudas, el artículo 139, 3 del RGAGI determina que solamente serán anotables las deudas derivadas de las autoliquidaciones por el IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, IVA, y pagos a cuenta del IRPF, del IS o del IRNR cuando se

esté previsto en el RGR, mientras que es el RGAGI el que regula el procedimiento de cuenta corriente tributaria.

Por otra parte, debemos tener presente que la compensación de oficio de las deudas de aquellos sujetos que no participan de la naturaleza jurídica de entidades públicas no está exenta de problemas.

Entre ellos, destacamos, *verbi gratia*, la adecuación a derecho de aquellos acuerdos de compensación de deudas tributarias, resultantes de un procedimiento de compensación de deudas incoado de oficio, adoptados con anterioridad al abandono de la opción por la tributación conjunta durante el periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, con la consiguiente presentación de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²³ en la modalidad de tributación individual.

Debemos plantearnos, en este caso, cuáles son las consecuencias que, sobre la compensación acordada por parte de la Administración tributaria, tiene el cambio de opción de la tributación conjunta a la individual por parte de uno de los miembros de la unidad familiar, dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración por el IRPF.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de fecha 23 de enero de 2019, analiza el supuesto siguiente: presentada en plazo declaración conjunta por el IRPF, la Administración tributaria procede a la compensación del derecho de crédito por devolución generado por la citada autoliquidación, con la deuda tributaria de uno de los miembros de la unidad familiar, acuerdo de compensación que es debidamente notificado. Con posterioridad, aunque aún dentro del plazo legalmente establecido para la presentación de la declaración por el IRPF del mismo ejercicio, uno de los miembros de la unidad familiar presenta declaración en el régimen de tributación individual, con un resultado a devolver menor. La Administración procede a minorar de la cantidad

trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema; respecto de los créditos, el artículo 139, 2 del RGAGI exige, en primer lugar, que los créditos susceptibles de anotación en la cuenta corriente tributaria estén reconocidos y se correspondan con devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo y correspondientes al IRPF, IS, IRNR, cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente, y/o IVA. Se ha planteado por parte de algún sector doctrinal la posibilidad de la aplicación de un sistema de cuenta corriente propio para la extinción de deudas y créditos que puedan generar los tributos locales. Compartimos, aun en la actualidad, en este punto, las reflexiones de Salinas Giménez, en torno a la poca efectividad de este sistema frente al procedimiento general de compensación de deudas regulado en la LGT y el RGR: «Respecto a la posibilidad de aplicación a la Administración local, dejando aparte la habilitación normativa necesaria que hoy no se da, creemos que el único tributo que podría ser susceptible de este sistema es el ICIO, ya que supone una liquidación provisional y una posterior definitiva a la vista del coste real de las obras, pero le falta el carácter de periodicidad al que sólo podrían llegar determinadas empresas constructoras. En nuestra opinión y respecto de los tributos locales y demás ingresos de Derecho público de carácter local, es más operativa la compensación prevista en el artículo 68 de la Ley General Tributaria y los artículos 63 y siguientes del Reglamento General de Recaudación como modo de extinción de las obligaciones tributarias, que el sistema establecido en el RD 1108/1999.» (Salinas Giménez, R. (2002), «Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999))», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, p. 885).

23 En adelante IRPF.

anteriormente compensada la cantidad a devolver en la segunda autoliquidación, de lo que resulta una cantidad a pagar por parte del obligado tributario.

A la vista de la actuación administrativa, afirma el Tribunal, en primer lugar, que nada impide el cambio de opción de tributación conjunta a individual dentro del periodo reglamentario de presentación de la autoliquidación, como prevé el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que determina que «1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos. 2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen. La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración. En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria» .

Como consecuencia de la aplicación de esta norma, «la actuación de la Administración no resulta conforme a derecho, pues no constando que la compensación realizada por la Administración tributaria de la cantidad a devolver resultante de la primera autoliquidación presentada lo sea por deudas del recurrente, sino del cónyuge de éste, no es posible, compensar, a su vez, de la cuantía que resulta a devolver en la segunda autoliquidación presentada por éste, la cantidad devuelta y compensada por la administración en la primera autoliquidación, por cuanto que dicha compensación se ha aplicado, y en esto no existe controversia entre las partes, a saldar deudas del cónyuge del recurrente con la administración tributaria y por ello, si el recurrente ha obrado de conformidad con la legalidad expresada, cambiando la modalidad de tributación dentro de plazo, la administración deberá proceder a devolver la cantidad resultante de esta segunda autoliquidación, que deja sin efecto la primera autoliquidación presentada, y todo ello sin perjuicio de las actuaciones que la demandada pueda realizar con el cónyuge deudor que en ningún caso constituyen el objeto del presente recurso»²⁴. Es decir, no existe solidaridad activa y no corresponde la compensación de deudas.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura ante un caso similar: «al presentar los contribuyentes, antes de la finalización del plazo correspondiente, nuevas declaraciones del IRPF del mismo ejercicio –ahora en régimen individual– la Administración debió entender modificada la opción de tributación ejercitada –pues

24 STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de enero de 2019, Recurso 133/2016, Fundamento de Derecho cuarto.

esta modificación se había realizado dentro del plazo legal– y considerar, en consecuencia, anulada la declaración original, que quedó sustituida por las dos individuales presentadas posteriormente por los cónyuges; y estando anulada la declaración conjunta, deben entenderse igualmente anulados todos los actos posteriores que traigan causa en la misma, como el acuerdo de compensación»²⁵.

Es evidente que la inexistencia del crédito objeto de solidaridad activa impide la compensación y, por otra parte, el nacimiento del nuevo derecho de crédito del que es titular un obligado tributario distinto de aquel que es deudor de la Administración tributaria impide la compensación de deudas por falta del necesario requisito de reciprocidad entre acreedor y deudor.

Una vez realizadas las anteriores precisiones sobre el régimen de la compensación de deudas tributarias y de las restantes deudas de naturaleza pública, acordada de oficio, analizamos en las siguientes páginas la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2023 que establece criterio en esta materia, comenzando con el estudio de las Resoluciones de los TEAR que han llevado a su adopción.

3. Las Resoluciones de los TEAR que aplican criterios distintos entre sí y que provocan la actuación del TEAC

Como ya hemos comentado anteriormente, las Resoluciones que analiza el TEAC son dos: la Resolución del TEAR de Navarra de fecha 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019) y la Resolución del TEAR de Galicia de fecha 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016).

3.1. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Navarra de la corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada

La Resolución del TEAR de Navarra de fecha 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019) analiza la adecuación a derecho del Acuerdo de compensación de oficio adoptado por la AEAT por el que se declara la extinción de cinco sanciones de tráfico, deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, de las que el reclamante es deudor, con el crédito que a su favor deriva de la devolución de cantidades ingresadas, derecho de crédito cuantificado en ejecución de una resolución estimatoria de una reclamación económico-administrativa interpuesta frente a una diligencia de embargo dirigida al cobro de las citadas multas en periodo ejecutivo de pago.

²⁵ Resolución del TEAR de Extremadura, de 28 de febrero de 2020, (RG 06/268/2018), Fundamento de Derecho tercero.

3.1.1. Normativa aplicable

La argumentación del TEAR de Navarra en su Resolución de 28 de julio de 2022, como desglosa el TEAC, parte del análisis de la normativa aplicable al caso.

Comienza el Tribunal haciendo referencia al artículo 14, 1 de la LGP, que establece la compensación de deudas como forma de extinción de las deudas públicas a favor de la Hacienda pública estatal, para, a continuación afirmar que el artículo 10 de la LGP, que versa sobre las «Prerrogativas correspondientes a los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal», en tanto en cuanto determina que aquellos gozarán de las prerrogativas establecidas para los tributos en la LGT y de las previstas en el RGR, está realizando una remisión a la aplicación directa de la LGT.

Esta aplicación directa la refiere el TEAR al artículo 59 de la LGT, dedicado a determinar la compensación como una forma de extinción de las deudas tributarias, al artículo 71 de la LGT, en el que se determina que tal compensación se acordará de oficio o a instancia de parte, y, por último, al artículo 73 de la LGT, dedicado a las normas de la compensación de oficio.

También realiza una última consideración en cuanto al RGR, concluyendo que es fundamental para dirimir la adecuación a derecho del acto impugnado el análisis del artículo 58, 1, que prevé que: «Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito»²⁶.

3.1.2. Hitos fundamentales de la normativa aplicable y que son determinantes para su decisión

A la luz de las normas citadas, el Tribunal desglosa los hitos que considera fundamentales de tal regulación y son determinantes para su decisión.

En primer lugar, afirma que «Tanto el artículo 73 de la Ley General Tributaria como el artículo 58 del Reglamento General de Recaudación preceptúan que la Administración «compensará de oficio», expresión tajante e imperativa que excluye cualquier opción entre alternativas equivalentes en sus resultados»²⁷.

Hace referencia el TEAR de Navarra a la configuración de la compensación como potestad de la Administración. Una de las funciones que tiene atribuida

²⁶ Recordemos, para la completa comprensión de la dicción de esta norma, que el artículo 57 del RGR está dedicado a la «Compensación de oficio de deudas de entidades públicas». En contraposición, este artículo 58 regula la compensación de oficio cuando el deudor/acreedor de la Hacienda pública tiene naturaleza jurídica distinta a la propia de un ente territorial, un organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público.

²⁷ Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

la Administración tributaria es la función recaudatoria, potestad a través de la que la Administración debe hacer efectivo el crédito tributario. La compensación, en la medida en que es una forma subrogada del pago, supone la realización del crédito tributario a través de su extinción, al confluir con el crédito que la contraparte ostenta frente a la Administración. Por lo tanto, la capacidad de compensar deudas y créditos por parte de la Administración tributaria se puede configurar como una potestad.

En su mayor parte las potestades presentan un doble aspecto de potestad-función que implica, «de un lado, que su ejercicio debe llevarse a cabo, no en interés propio de su titular (de la Administración como organización) sino en interés ajeno, en interés público, y de otro, que no solo supone una posibilidad de actuación, sino también la obligación de ejercitarla cuando se den las circunstancias previstas en la norma»²⁸.

De esta forma, podemos afirmar que la compensación, desde el punto de vista de la Administración, se configura como un poder-deber. De tal manera que, en los casos en que sea posible, por darse todos los elementos previstos en la norma, para la realización de la justa recaudación, debe hacer efectivo el crédito tributario mediante esta institución; esta realización lleva aparejada los menores costes posibles y facilita el cumplimiento de la obligación tributaria.

Pero también debemos atender, siguiendo en este punto a García de Enterría y Fernández Rodríguez, a que «el administrado puede resultar titular de derechos subjetivos típicos o activos frente a la Administración en supuestos en los que aquél hace valer pretensiones activas para obtener prestaciones patrimoniales, respecto a titularidades jurídico-reales, o respecto a una esfera de libertad formalmente definida»²⁹.

Desde nuestro punto de vista, el «derecho a compensar» que ostenta el obligado al pago-titular del crédito frente a la Administración puede definirse como un derecho subjetivo de esta naturaleza³⁰.

Así también se ha reconocido por parte de los Tribunales de Justicia. La sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 1998 establece que «tanto en el ordenamiento jurídico-privado (artículos 1195 y ss. del Código Civil) como en el ordenamiento tributario, la compensación de deudas como modo de extinción de las obligaciones constituye un auténtico derecho subjetivo de quien insta una tal compensación, sin que sea potestativo de aquél de quien se solicita aceptar o no, siempre, claro está, cuando concurren –como en el presente caso acontece– los requisitos legales al efecto establecidos»³¹.

28 Cordero González, E.M^a. (2002), *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 124.

29 García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T.-R. (2000) *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters, p. 55.

30 Téngase en cuenta que los derechos subjetivos se caracterizan por tener su origen en relaciones jurídicas concretas, consistir en una pretensión concreta y objeto específico y tener correspondencia con un deber atribuido a un sujeto obligado.

31 SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 7 de mayo de 1998, Recurso 896/2016, Fundamento de Derecho sexto. En este mismo sentido SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha de 3 de marzo de 1998, Recurso 686/1995.

También se ha manifestado el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en este sentido. En sentencia de fecha 22 de marzo de 2017, ha establecido que «efectivamente es una facultad de la Administración tributaria compensar deudas con los administrados, y de estos solicitar de aquella tal compensación, como acertadamente señala el Juez de instancia: «A efectos tributarios y, como certeramente ha puesto de manifiesto la doctrina, la compensación es una facultad que el ordenamiento jurídico confiere al acreedor-deudor de la Hacienda pública, y puede calificarse como derecho subjetivo, es decir, como un poder reconocido por el Derecho a favor de un sujeto que puede hacer valer frente a otros (en este caso, frente a la Administración), imponiéndole obligaciones o deberes en su interés propio y que, además, goza de tutela judicial»³².

En definitiva, desde el momento en que concurran los requisitos señalados en el ordenamiento jurídico en el crédito y la deuda recíprocos, nacerá para el obligado al pago el derecho a compensar su deuda con su crédito y, correlativamente, el deber de la Administración a acordar la compensación solicitada.

Por lo tanto, el obligado al pago podrá ejercitar o no, libremente, ese derecho a la compensación, y lo ejercitará en su propio beneficio con el objetivo de liberarse de su obligación³³.

De esta manera, la compensación se configura como un medio de extinción de las obligaciones. Es una potestad de la Administración tributaria tendente a la realización del crédito tributario y un derecho subjetivo del obligado al pago que surge desde el momento en que deuda y crédito confluyen, de tal manera que la Administración debe acordarla una vez se cumplan los requisitos exigidos legalmente.

Pone en evidencia el TEAR, a continuación, la relación que considera debe existir entre el procedimiento de compensación y el procedimiento de apremio, en los casos en que la deuda no se extinga en su totalidad por compensación: «sólo en el supuesto de que la compensación resultase insuficiente, habría de seguirse el procedimiento de apremio»³⁴.

Plantea, así, el Tribunal un interesante debate sobre la preferencia de la vía de la compensación sobre la vía de apremio que, a nuestro entender, y coincidimos en este punto con la Resolución comentada, debe solucionarse considerando que la Administración tributaria debe, primero, proceder a intentar la compensación para, de no ser posible mediante esta figura la extinción total de la deuda, iniciar el procedimiento de apremio. Estamos de acuerdo con Cordero

32 STSJ de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso, de fecha 22 de marzo de 2017, Recurso 35/2016, Fundamento Jurídico segundo.

33 Autores como García Gómez no llegan a catalogar la facultad del obligado al pago de compensar su deuda como derecho subjetivo sino como interés: «desde la posición del administrado que solicita la compensación, no puede negarse que éste posee un interés legítimo a que sea tenida en cuenta su pretensión, de forma que la Administración deberá poner en marcha el procedimiento encaminado a verificar si se cumplen las condiciones objetivas de compensabilidad, acordando, en su caso, la extinción de los créditos en la cantidad concurrente.» (García Gómez, A.J. (2000), *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters, p. 102).

34 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

González en que «El procedimiento de compensación se configura, pues, como un procedimiento específico y de aplicación preferente al de apremio»³⁵.

En nuestra opinión, la preferencia de la compensación sobre la vía del procedimiento de apremio para hacer efectivos los derechos de la Administración tributaria, tendría su razón de ser en el principio de buena administración.

El Tribunal Supremo se ha manifestado en los últimos tiempos con relación a la existencia y necesaria implementación de este derecho de los administrados. Así, podemos citar su sentencia de fecha 11 de junio de 2020, en la que se define el principio de buena administración de la siguiente manera: «(...) *el principio de buena administración (...) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto*»³⁶.

En definitiva, la Administración no puede adoptar prácticas recaudatorias que le supongan un enriquecimiento injusto, por lo que, siendo a la vez deudora y acreedora del ciudadano y teniendo en cuenta que la falta de coincidencia en los plazos de pago de las deudas frente y a favor de la Hacienda pública genera importantes cargas financieras en contra del contribuyente, es adecuado al principio de buena administración el establecimiento del mecanismo de la compensación. Además, mediante esta figura se puede reducir al máximo en el tiempo la posición deudora de la Hacienda pública.

Por ello, afirmamos que, siendo la Administración a la vez deudora y acreedora del ciudadano y teniendo en cuenta que la opción por la vía del procedi-

35 Cordero González, E. M^a. (2002) *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 309. Las razones que aduce la autora para tal afirmación son las siguientes: «En primer lugar, por el respeto al principio de proporcionalidad aplicable en el procedimiento de recaudación y que exigiría la adopción de aquellas medidas que resulten menos gravosas para el contribuyente, preservando en todo caso el interés al cobro del tributo (...). En segundo lugar, los principios de eficacia en la actuación administrativa y de economía procedimental, llevarían igualmente a la aplicación de la compensación con preferencia al inicio de otro procedimiento más complicado y costoso como es el de apremio (...). Finalmente, no cabe duda de que la aplicación de la compensación supone una garantía muy eficaz de cobro del crédito tributario (...)» (Cordero González, E. M^a. (2002) *La compensación como forma ...*, ob. cit., p. 310). De esta misma opinión es Varona Alabern: «Del art. 73,2 de la LGT se deduce que antes de agotar la vía ejecutiva, el Estado debe intentar la compensación.» (Varona Alabern, J.E. (30 enero 2008), Compensación de deudas tributarias entre entes públicos, *Legal Today*, <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/compensacion-de-deudas-tributarias-entre-entes-publicos-2008-01-30/>).

36 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 11 de junio de 2020, Recurso 3887/2017, Fundamento de Derecho tercero. Otras sentencias del Tribunal Supremo en las que se plasma el principio de buena administración en materia tributaria son: STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 17 de abril de 2017, Recurso 785/2016, en materia de retenciones; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de diciembre de 2017, Recurso 1727/2016, sobre actuación en plazo razonable; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de febrero de 2019, Recurso 128/2016, sobre la posibilidad de discutir el valor catastral al impugnar las liquidaciones del Impuesto sobre Bienes inmuebles; STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 15 de octubre de 2020, Recurso 1652/2019, en materia del procedimiento de apremio, entre otras.

miento de apremio va a suponer la liquidación del recargo de apremio (reducido u ordinario), es adecuado al principio de buena administración el establecimiento, como preferente, del mecanismo de la compensación.

Esta prevalencia del procedimiento de compensación sobre el procedimiento de apremio lleva al TEAR a analizar el momento en que es operativa la compensación de oficio de las deudas: «Conforme a las normas citadas, la compensación de oficio opera en cuanto se inicia el periodo ejecutivo, circunstancia que se produce al día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso sin que éste tenga lugar. Por tanto, la compensación debe ser posterior al inicio del período ejecutivo, pero puede ser anterior a la expedición de la providencia de apremio, habiendo confirmado el Tribunal Económico-Administrativo Central en unificación de criterio en resoluciones, entre otras, de 15/07/2004 (00/532/2003) , 5/05/2005 (00/60/2004) y 30/10/2014 (00/5179/2013) que la compensación de oficio puede efectuarse a partir de la finalización del periodo voluntario de ingreso sin que sea necesaria la notificación de la providencia de apremio al deudor»³⁷.

Incide el TEAR, de esta manera, en uno de los requisitos de las deudas compensables: su vencimiento³⁸.

Entendemos que una deuda está vencida cuando no ha sido satisfecha una vez finalizado el periodo voluntario de pago.

Por ello debemos entender que el requisito de vencimiento no es predicable de todas las deudas compensables, de conformidad con la LGT, que admite la extinción por compensación, tanto de deudas vencidas como no vencidas.

Sin embargo, en el caso de que sea la Administración la que quiera compensar las deudas o sanciones , iniciando el procedimiento de compensación de oficio, sí se va a exigir, con carácter general, que se trate de deudas vencidas, excepto en dos casos: en el primer supuesto, podrán compensarse durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior; el segundo caso que apuntábamos hace referencia al supuesto de compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT.

Por esta razón acierta el TEAR al negar la exigencia de la notificación de la providencia de apremio para que sea posible la compensación de oficio de tales deudas.

Siguiendo con su análisis, incide el TEAR en la naturaleza jurídica de la compensación de deudas: «La compensación es un modo de extinción de las obligaciones distinto del pago. Su efecto es la extinción de crédito y deuda en la

37 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

38 Recordemos que las deudas compensables pueden encontrarse en cualquier fase de recaudación, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo de pago y deben caracterizarse por una serie de cualidades, que les son inherentes. Los caracteres que, con carácter general, se predicen de tales deudas son su liquidez, vencimiento y exigibilidad.

cantidad concurrente y opera con automatismo. (...) el artículo 73.3 determina expresamente que la extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento del inicio del periodo ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción. Acuerdo declarativo de compensación que supone una declaración de una extinción ya producida por la compensación»³⁹.

Ciertamente, la doctrina iusprivatista ha diferenciado dos categorías de compensación: la legal o automática y la voluntaria.

En la primera, la extinción de una y otra deuda se produce *ipso iure*, o sea automáticamente, en el momento en que concurren todas las circunstancias exigidas por la Ley.

En la segunda se admite que, no concurriendo los requisitos exigidos por la Ley, puedan las partes acordar la compensación, definiéndose como compensación convencional en el supuesto de que se produzca por acuerdo de ambas partes, y como facultativa cuando es una parte la que, disponiendo a su favor de una circunstancia impeditiva de la compensación legal, renuncia a ella, y mediante un acto de voluntad unilateral posibilita la compensación.

Ahora bien, la doctrina tributaria no es unánime a la hora de definir la compensación en esta materia como facultativa o legal.

Martín Timón, en un análisis del anteriormente vigente Reglamento General de Recaudación de 1990, consideró que la compensación en materia tributaria era facultativa, y ello porque « el artículo 68, 1 de la LGT se expresa diciendo que «las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación» , siendo así que si se hubiese querido establecer el sistema de compensación automática se hubiese dicho «se extinguirán total o parcialmente por compensación»⁴⁰.

Frente a esta opinión, Mateo Rodríguez consideraba que «si la denominada compensación facultativa exige, en palabras del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de junio de 1971, «como presupuesto indeclinable de la misma que se produzca una declaración unilateral de voluntad de la persona en la que concurre un obstáculo en relación con las condiciones esenciales de la compensación legal para que el fenómeno extintivo pueda tener lugar, declaración que evita dicho impedimento renunciando a oponerlo» , parece evidente que las propias características de la obligación tributaria, como obligación de derecho público y en primer término su indisponibilidad, impiden que pueda extinguirse por compensación facultativa»⁴¹.

39 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho cuarto.

40 Martín Timón, M. (1979), «La extinción de las deudas tributarias por compensación» , en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, p. 897.

41 Mateo Rodríguez, L. (1991), «Extinción de la obligación tributaria por compensación» , en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro Homenaje al Profesor Fernando Saínz de Bujanda, Instituto de Estudios Fiscales, vol. II, p. 1065.

La normativa actual, y en concreto, el artículo 71 de la LGT, vuelve a utilizar la expresión «podrán extinguirse» por compensación las deudas tributarias; no obstante, compartimos la postura manifestada por el TEAR de Navarra de considerar que la compensación tributaria tiene naturaleza automática o legal.

Basamos esta afirmación en su configuración, que ya hemos expuesto en las anteriores páginas de este trabajo, como potestad, desde el punto de vista de la Administración, y como derecho subjetivo, desde la perspectiva del obligado al pago, que impide su consideración como de naturaleza convencional.

En razón a la naturaleza de la compensación de deudas como legal o automática se debe configurar el Acuerdo en el que esta se decreta como declarativo⁴².

3.1.3. Aplicación de las anteriores consideraciones al caso enjuiciado

Alega el reclamante contra el Acuerdo de compensación de oficio que, al proceder la oficina gestora a la compensación de las mismas deudas que se habían anulado, quedándose con la cantidad embargada por las deudas existentes derivadas de las mismas sanciones de tráfico que dio lugar al embargo cuya reclamación fue estimada, incurrió en fraude de ley, evitando de esa forma la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que hubiera comportado la devolución total de la cantidad embargada.

No comparte el TEAR esta argumentación, puesto que considera, en primer lugar, que la Resolución estimatoria ejecutada únicamente procede a anular la diligencia de embargo con la que trataba de hacerse efectivo el cobro de las sanciones de tráfico compensadas, pero, en ningún caso supuso la anulación de los acuerdos sancionadores ni de las providencias de apremio, puesto que la falta de notificación de tales providencias, que ha sido la causa de la anulación de la diligencia de embargo, no comporta por sí misma la invalidez y anulación de las providencias de apremio. En segundo lugar, la compensación y el embargo son instituciones jurídicas diferentes, por lo que, a diferencia del embargo, la compensación no requiere que se haya iniciado el procedimiento de apremio. Por tanto «en ningún fraude de Ley se incurre, cuando habiéndose anulado una diligencia de embargo de la que resultó trabada cierta cantidad, al reconocerse el crédito correspondiente a la devolución de las cantidades trabadas con la diligencia anulada, si existen unas deudas pendientes de ingreso por parte del titular del crédito derivado de la devolución, se proceda a la compensación en la cantidad concurrente entre crédito y deudas. Lo relevante es la existencia de unas deudas de naturaleza pública en período ejecutivo de recaudación, resultando indiferente a estos efectos que dichas deudas sean las mismas o distintas a las que trataban de hacerse efectivas con la diligencia de embargo anulada»⁴³.

42 Así lo ha considerado el TEAC en su Resolución de 18 de octubre de 2021 (RG 1877/2021).

43 Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho quinto.

Es más, razona el Tribunal que la compensación de oficio efectuada lo es en beneficio del recurrente, ya que la alternativa hubiera sido el desarrollo del procedimiento de apremio, que empeoraría la situación del obligado al pago, al devengarse el recargo de apremio y en su caso los intereses de demora y las costas del procedimiento de apremio.

Concluye, pues, el TEAR, que la actuación llevada a cabo, la compensación de oficio de las deudas, ha sido la única «que permite dar virtualidad a los principios de eficacia en la actuación administrativa (reconocido en los artículos 103.1 de la Constitución, 3.2 de la LGT y 3.1 h) de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público), de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos (artículo 3.1 j) de la Ley 40/2015), de celeridad (artículo 71.1 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común) y a los principios de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión (art. 3.1 d) de la Ley 40/2015)»⁴⁴, y, por tanto, desestima la reclamación interpuesta y confirma el acto impugnado.

3.2. Los argumentos jurídicos que justifican la consideración por parte del TEAR de Galicia de la falta de corrección en derecho de la compensación de oficio efectuada

La resolución del TEAR de Galicia de 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016) analiza la adecuación a derecho del Acuerdo de compensación de oficio adoptado por la AEAT por el que se declara la extinción de la deuda correspondiente a una liquidación por el Impuesto sobre el Valor añadido, de la que es deudor el ahora reclamante, con el crédito a su favor derivado de la devolución de cantidades ingresadas, derecho de crédito cuantificado en ejecución de una Resolución estimatoria de una Reclamación económico-administrativa interpuesta frente a una diligencia de embargo dirigida al cobro de la citada liquidación en periodo ejecutivo de pago.

Considera el TEAR de Galicia que nos encontramos ante deudas y créditos derivados de un mismo expediente administrativo. Por esta razón analiza los supuestos en que la LGT prevé la compensación de oficio en estos casos, determinando que tales supuestos son los regulados en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 73 de la LGT. Se trata de la compensación de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior.

Concluye el TEAR que el caso analizado no es compatible con ninguno de estos supuestos, por lo que no es acorde a derecho la compensación efectuada: «La conclusión contraria, es decir, lo que pretende realizar el órgano de recaudación, implicaría de facto la posibilidad de dejar de ejecutar cualquier resolución que decidiese anular una diligencia de embargo. Debe, por lo expuesto, ser anulado el acuerdo de compensación de oficio nº ...023B. Todo ello sin perjuicio

⁴⁴ Resolución del TEAR de Navarra de 28 de julio de 2022 (RG 31/00377/2019), Fundamento de Derecho quinto.

de que por parte de los órganos competentes de recaudación se continúe con el procedimiento ejecutivo para el cobro de la deuda que el reclamante mantiene con la Administración»⁴⁵.

Por esta razón estima la reclamación decretando la anulación del Acuerdo de compensación de oficio.

4. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT

De conformidad con la previsión del artículo 229, 1, d), *in fine*, el TEAC, antes de proceder a adoptar su decisión, concedió plazo de alegaciones a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En concreto, es la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT la encargada de la atención de este trámite.

En sus alegaciones se alinea con el criterio del TEAR de Navarra, reiterando las consideraciones jurídicas vertidas por aquel, a las que ya hemos hecho referencia en apartado anterior. No obstante, aporta nuevos argumentos que, a su juicio, son necesarios para el correcto entendimiento de la cuestión debatida.

Pone de manifiesto en sus alegaciones que, como regla general, la compensación de oficio solamente procede «cuando la deuda no se ha satisfecho en periodo voluntario o no se ha obtenido la suspensión antes de la compensación»⁴⁶. Esta mención a la imposibilidad de compensación de una deuda cuya ejecución está suspendida hace referencia a uno de los requisitos que deben concurrir en las deudas compensables: su exigibilidad.

En la doctrina científica tributaria podemos distinguir, a nuestro entender, dos concepciones principales de la exigibilidad de la deuda tributaria.

La primera de ellas, por influencia de los conceptos civilistas, considera que la deuda tributaria únicamente será exigible a partir del momento en que haya finalizado el periodo voluntario de pago, momento a partir del cual puede la Administración iniciar cualquier acción tendente al cobro de la deuda.

No compartimos esta concepción de la exigibilidad, ya que, de predicarse de las deudas compensables, únicamente lo podrían ser en periodo ejecutivo de pago, eliminando la posibilidad de la compensación de las deudas en periodo voluntario de recaudación, posibilidad prevista legalmente en la LGT⁴⁷.

Entendemos, con Mazorra Manrique de Lara, que la exigibilidad es «aquella cualidad que concurre en la obligación tributaria en un momento dado (cuando se notifique el acto de liquidación o cuando se presente la declaración-liquida-

45 Resolución del TEAR de Galicia de fecha 15 de julio de 2016 (RG 15/3331/2016 y acumulada 15/3334/2016), Fundamento de Derecho tercero.

46 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto.

47 También es admitida esta posibilidad en la LGP, al normar la compensación de las deudas de naturaleza pública, «que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva» (artículo 14).

ción, es decir, desde que se inicie el plazo de ingreso voluntario) a través de la cual la obligación es líquida y exigible y, por tanto, ya pagable por el sujeto pasivo y, como contrapartida, cobrable, exigible por la Administración financiera que, en caso de no pago por el sujeto pasivo en el plazo de ingreso voluntario, puede exigir la prestación debida a través de la vía de apremio»⁴⁸.

Desde un punto de vista normativo, la LGT dedica el artículo 21 a definir el devengo y la exigibilidad y, entendemos, que es un argumento fundamental a la hora de poder defender el concepto de exigibilidad que hemos expuesto. El artículo 21 LGT determina que el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, y la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de esta, en un momento distinto al del devengo del tributo. Esta concepción normativa coincide con la definición propuesta.

Si bien la exigibilidad de la deuda hemos concluido que se inicia en el momento en que comienza el periodo voluntario de pago, ya que es a partir de tal instante cuando se puede cumplir la obligación, la obtención de la suspensión de la ejecutividad, tanto en el periodo voluntario de pago como en el periodo ejecutivo del mismo, supone la paralización de la recaudación y, por tanto, la deuda deja de ser exigible y, por ende, compensable⁴⁹. A este efecto de la suspensión de la ejecutoriedad es al que hace referencia la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT en sus alegaciones.

Por otra parte, frente a la regla general de la compensación de oficio de deudas en periodo ejecutivo, manifiesta la existencia de una norma especial, que afecta a las deudas que se encuentran en periodo voluntario de pago, y que se recoge en el artículo 73, 1, segundo párrafo de la LGT, referente a la compensación de oficio de deudas que resulten de un mismo procedimiento de comprobación e investigación o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT y que es la citada por el TEAR de Galicia a los efectos de su toma

48 Mazonra Manrique de Lara, S. (1981), «La exigibilidad de los Tributos», *Civitas REDF*, nº 30, p. 243.

49 Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en diversas ocasiones. En sentencia de 4 de marzo de 2010 determinó que, respecto del requisito de exigibilidad de las deudas a compensar, no podía atribuirse tal carácter «a las de naturaleza tributaria que se hallaban impugnadas ante el Tribunal Económico-Administrativo y en situación de suspensión (...). Naturalmente, cuando el sujeto pasivo del tributo ha impugnado la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y ha solicitado y obtenido la suspensión de la ejecución del acto impugnado, mientras se prolongue esta situación la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a favor de aquél, pero no por la ausencia de firmeza, sino porque habrá perdido la condición de exigible» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 4 de marzo de 2010, Recurso 2630/2008, Fundamento de Derecho tercero). Este argumento ha sido, de nuevo, utilizado por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 19 de junio de 2020, en la que afirma que «cuando el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de su ejecución, mientras se prolongue esta situación, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; ahora bien, este efecto no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de su condición de exigible» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2020, Recurso 3412/2017, Fundamento de Derecho tercero).

de decisión. De tal regla especial deduce que «no resultaría lógico ni defendible que las partidas negativas o deudas puedan generar recargos o intereses para un obligado, cuando dentro de un mismo procedimiento de comprobación se producen partidas positivas o créditos tributarios a su favor. La deuda o crédito final para el interesado ha de ser el saldo de todas las partidas parciales, y antes de que hayan devengado recargo o interés alguno, ni a favor ni en contra de ninguna de las partes»⁵⁰.

Pero, en su opinión, y en referencia a la Resolución del TEAR de Galicia, manifiesta que «El error de ese TEAR está en considerar que este supuesto de compensación en plazo voluntario es el único que puede hacerse, y en entender que la deuda y el crédito tributario se han devengado en el mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, o en la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior. Pero la deuda y el crédito no se han producido en un mismo procedimiento de los descritos; la deuda se liquidó en un procedimiento de gestión tributaria, en tanto que la compensación se originó en un procedimiento de recaudación ejecutiva. Precisamente por no tratarse del mismo procedimiento de los establecidos en las normas citadas, la compensación de oficio no puede hacerse nunca en periodo voluntario, sino ejecutivo, y como ya ha quedado expuesto, responde a la regla general de la compensación de oficio»⁵¹. Es decir, a su entender, la deuda y el derecho de crédito compensables entre sí hasta la cantidad concurrente surgen de procedimientos distintos, por lo que lo fundamental es determinar si la deuda se encontraba en periodo ejecutivo de pago. Si la respuesta es afirmativa debe aplicarse la compensación de oficio que determina como regla general.

Considera fundamental el argumento del TEAR de Navarra que proclama que tal posibilidad de compensación de oficio responde al cumplimiento de los principios de eficacia, de eficiencia, de celeridad y racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos, de tal manera que la compensación de oficio en estos supuestos es la forma de actuar más beneficiosa para el deudor, porque como explica el TEAR de Navarra, la compensación de oficio realizada desde el momento en que confluyen crédito y débito evita o puede evitar el devengo de recargos, intereses de demora y costas del procedimiento de apremio.

Finalmente, manifiesta que debe el TEAC confirmar el criterio adoptado por el TEAR de Navarra en su Resolución, decretando que es adecuado a derecho el Acuerdo de compensación de oficio de una deuda con el crédito reconocido en

50 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto. Este argumento trae a nuestra memoria la siguiente reflexión en torno a la justa recaudación: «En primer lugar, como ya he adelantado, en la tarea de delimitación de los derechos y garantías reconocidos en la Norma Suprema únicamente pueden tenerse en cuenta bienes o valores contemplados *expresamente* en la Constitución. Ninguna duda puede existir de que entre tales bienes jurídicos se encuentra el interés a la «*justa* recaudación» o –como se suele decir– el «interés fiscal». No solamente porque el artículo 31.1 CE ha previsto clara e inequívocamente la obligada contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos –insisto, conforme a unos principios de justicia– sino, también porque los tributos son el instrumento privilegiado para conseguir los objetivos propios de un Estado social (art. 1.1 CE) que la propia Norma Suprema explicita: la redistribución de la renta y la igualdad material a través de la garantía de derechos como la educación, cultura, protección social, etc.» (Aguallo Avilés, A. (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *Civitas REDF*, n° 109-110, p. 97).

51 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho quinto.

favor del deudor en ejecución de la resolución económico- administrativa que anuló la diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda.

5. Las alegaciones efectuadas en el procedimiento por parte de la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda

De conformidad con la previsión del artículo 229, 1, d), *in fine*, el TEAC, antes de proceder a adoptar su decisión, también concedió plazo de alegaciones a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En concreto, es la Directora General de Tributos la encargada de la atención de este trámite, la cual comparte los razonamientos adoptados por el TEAR de Navarra en su Resolución.

Por otra parte, entiende que el TEAR de Galicia equivoca la consideración de la deuda compensada como deuda en periodo voluntario de pago, afirmando que tal deuda se encontraba en periodo ejecutivo, periodo que se inició al día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en período voluntario. Plazo que, tratándose de una liquidación administrativa por IVA, es el establecido en el artículo 62.2 de la LGT.

El argumento novedoso utilizado en estas alegaciones es la consideración de que la obligación de la Administración tributaria estatal de devolución al contribuyente del ingreso indebido realizado se extingue «por las causas contempladas en el Código Civil y en el resto del ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 22.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, (BOE de 27 de noviembre). Y el artículo 1156 del Código Civil dispone: «Las obligaciones se extinguen: Por el pago o cumplimiento. Por la pérdida de la cosa debida. Por la condonación de la deuda. Por la confusión de los derechos de acreedor y deudor. Por la compensación. Por la novación. Por consiguiente, tanto se ejecuta la devolución por su pago como por su compensación. Por lo que, si la resolución del órgano revisor no expresa en sus términos que la devolución se ejecute mediante su pago, entra en juego la compensación de oficio del artículo 73 de la LGT, que extingue inmediatamente la obligación de la Administración tributaria estatal»⁵².

Despierta nuestro interés el hecho de que no cite en su argumentación el artículo 59 de la LGT, que determina que la deuda tributaria se extingue por compensación. La razón de ello es, quizá, el hecho de que las deudas a que se refiere la resolución del TEAR de Navarra no son tributarias (recuérdese que se trata de sanciones de tráfico).

Esta circunstancia nos lleva a reflexionar sobre la relación entre la LGP y la LGT en materia de compensación de deudas.

El artículo 10, 1 de la LGP explicita que «Sin perjuicio de las prerrogativas establecidas para cada derecho de naturaleza pública por su normativa reguladora, la cobranza de tales derechos se efectuará, en su caso, conforme a los

52 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Antecedente de hecho sexto.

procedimientos administrativos correspondientes y gozará de las prerrogativas establecidas para los tributos en la Ley General Tributaria, y de las previstas en el Reglamento General de Recaudación» .

Por su parte, el artículo 11, 2 de la LGP establece que «Los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se extinguen por las causas previstas en la Ley General Tributaria y las demás previstas en las leyes. Sin perjuicio de lo establecido en esta ley y en la normativa reguladora de cada derecho, el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se someterán a lo establecido en la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación» .

En la materia que nos interesa, es de recalcar que el artículo 14 de la LGP determina que «En los casos y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente podrán extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda Pública estatal que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto voluntaria como ejecutiva, con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor» . En nuestra opinión se trata de una norma especial que remite, únicamente, a su desarrollo reglamentario, desarrollo que se contiene en el RGR, por lo que no necesita ser complementada por la LGT.

Entendemos que la prueba de que la LGP y la LGT no son equivalentes en materia de compensación de deudas es el hecho de que la primera, para la existencia del derecho de crédito compensable, solamente exige su reconocimiento, mientras que la segunda en el artículo 71, 1 determina que tal reconocimiento debe producirse por acto administrativo⁵³.

Por ello consideramos motivada la referencia a la normativa que lleva a cabo la Directora General de Tributos y entendemos que el TEAR de Navarra acierta al remitirse a las normas del RGR pero no a las de la LGT, por tratarse de la compensación de deudas no tributarias acordada de oficio.

6. Los argumentos jurídicos empleados por el TEAC al adoptar su resolución

Comienza el TEAC centrando el objeto de debate de la siguiente forma: «La cuestión controvertida en las resoluciones de los TEAR consistía en determinar la procedencia de la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública (liquidación por IVA en el caso del TEAR de Galicia; sanciones de tráfico en el caso de Navarra) con el crédito reconocido en ejecución de la resolución de la

53 La LGT exige el reconocimiento del crédito por acto administrativo, pero, no en todo caso será necesaria la existencia de este para entender reconocido el crédito compensable. No lo será, *verbi gratia*, en el supuesto de las autoliquidaciones a devolver, ya que la exigencia de un acto administrativo de reconocimiento del crédito no resultará necesaria al producirse su reconocimiento *ex lege*, por el mero transcurso del plazo de seis meses previsto en la normativa del tributo para la emisión de liquidación provisional. En consecuencia, transcurrido el citado plazo sin que esta se produzca, podrá instar el contribuyente la extinción por compensación del crédito por devolución. Así ha sido reconocido jurisprudencialmente. Valga por todas STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 30 de septiembre de 2005, Recurso 6241/2000, Fundamento de Derecho cuarto.

reclamación económico-administrativa que anulaba una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda, por no resultar válida la notificación de las providencias de apremio. La controversia se resolvió por ambos TEAR con arreglo a la normativa tributaria general porque, aunque las sanciones de tráfico no son deudas tributarias, el TEAR de Navarra aplicó dicha normativa en virtud de la remisión resultante de lo dispuesto en los artículos 10 y 14 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria»⁵⁴.

Ninguna crítica merece por parte del TEAC esta remisión *ad pedem litterae* a las previsiones de la LGT que lleva a cabo el TEAR de Navarra. Ya hemos expresado en páginas anteriores nuestra opinión al respecto. Solamente reafirmarnos en que las previsiones del RGR en materia de compensación de deudas de oficio son suficientes para dirimir la controversia suscitada.

Pero, con base en esta consideración del TEAC sobre la normativa aplicable, y tras repasar las normas que la LGT y el RGR dedican a la compensación de deudas de oficio⁵⁵, coincide con las argumentaciones vertidas por la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT en el sentido de constatar la existencia de una regla general en materia de compensación de deudas de oficio: para proceder a esta, la deuda debe estar ya en periodo ejecutivo de cobro, sin perjuicio de que, como excepción a la regla general, pueda acordarse la compensación de deudas de oficio en periodo voluntario de cobro, en los casos determinados expresamente en la LGT.

Al hilo de esta reflexión, anota el TEAC que la postura del TEAR de Galicia resultó errónea porque la deuda compensada se encontraba en periodo ejecutivo cuando fue reconocido el crédito. En consecuencia, el razonamiento del TEAR de Galicia para anular el Acuerdo de compensación no se ajustó a derecho.

Coincidimos plenamente en este punto con la Resolución del TEAC. El hecho de la anulación de la diligencia de embargo, en ningún caso, devuelve a la deuda principal su naturaleza de deuda en periodo voluntario de pago. Se trata de una deuda líquida, exigible y vencida, puesto que no fue abonada en aquel plazo. El vencimiento de la deuda no coincide con el momento de inicio del procedimiento de apremio sino con el fin del plazo de pago voluntario de esta.

Por lo tanto, con carácter general, nos encontraríamos en un supuesto típico de compensación de deudas de oficio: deuda vencida que confluye con un crédito reconocido en favor del deudor, produciéndose tal compensación de manera automática en ese momento, limitándose la Administración a su declaración; recordemos que esta postura es la defendida por el TEAR de Navarra, la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT y la Directora General de Tributos.

No obstante, y esta es la argumentación principal del TEAC que entendemos es de una enorme importancia, «permitir la compensación de oficio de la deuda

54 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho segundo.

55 Advierte el TEAC que las redacciones aplicables del artículo 73 de la LGT y del artículo 58 del RGR no son coincidentes en los dos casos enjuiciados *ratione temporis*. No obstante la diferencia en las redacciones no es relevante a efectos de resolver la cuestión controvertida.

con un crédito que se reconoce como consecuencia del incumplimiento formal de la Administración del procedimiento de recaudación ejecutiva de aquella, es decir, que tiene su origen, que ha surgido únicamente como consecuencia de una actuación de embargo de la Administración declarada contraria al ordenamiento jurídico, implicaría ignorar la regla, invocada con frecuencia por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores como manifestación del principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*⁵⁶.

No es la primera vez que el TEAC adopta una decisión con fundamento en el citado principio general del derecho. Ya lo hizo en su Resolución de 4 de diciembre de 2018, en la que invoca tal principio en un supuesto de silencio administrativo, con cita de la doctrina del Tribunal Constitucional, fijada en sentencia de 15 de diciembre de 2003: «la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, pues este deber entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE (por todas, SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3; 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 86/1998, de 21 de abril, FFJJ 5 y 6; 71/2001, de 26 de marzo, FJ 4; y 188/2003, de 27 de octubre, FJ 6). Por este motivo, hemos dicho también que el silencio administrativo de carácter negativo se configura como «una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración», de manera que, en estos casos, no puede calificarse de razonable aquella interpretación de los preceptos legales «que prima la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver» [SSTC 6/1986, de 21 de enero, FJ 3 c); 204/1987, de 21 de diciembre, FJ 4; 180/1991, de 23 de septiembre, FJ 1; 294/1994, de 7 de noviembre, FJ 4; 3/2001, de 15 de enero, FJ 7; y 179/2003, de 13 de octubre, FJ 4]⁵⁷. Por ello, consideró en aquel entonces el TEAC, que la inactividad por parte de la Administración ante una solicitud de devolución de ingresos indebidos no puede perjudicar al obligado tributario en sus legítimos derechos, sin que sea una posibilidad desestimarla por el transcurso del período de prescripción en su único provecho, y ello por el necesario despliegue de la máxima *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, «que preceptúa que no se puede invocar el dolo propio para obtener una ventaja»⁵⁸.

En el supuesto que analizamos, cita el TEAC, en apoyo de su argumentación, la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2017⁵⁹. Añadimos nosotros, y valga por todas, la Sentencia del mismo Tribunal de 20 de julio de 2021, en la que se traduce este principio general del derecho con las siguientes palabras: «nadie puede ser escuchado, invocando su propia torpeza»⁶⁰. Expresión,

56 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho tercero.

57 STC 220/2003, de fecha 15 de diciembre, Fundamento jurídico 5.

58 Resolución del TEAC de fecha 4 de diciembre de 2018 (RG 5611/2018). Criterio y argumentación reiterada en la Resolución del TEAC de fecha 20 de febrero de 2019 (R.G. 2226/2016).

59 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 31 de octubre de 2017, Recurso 572/2017.

60 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2021, Recurso 1182/2020, Fundamento de Derecho tercero.

a nuestro parecer, mucho más clarificadora que la utilizada por el TEAC («nadie puede obtener ventaja de sus propios errores»).

Afirma el TEAC que la AEAT, con su proceder al compensar de oficio deuda y derecho de crédito, ha permitido que un embargo contrario al ordenamiento jurídico haya producido el mismo efecto que un embargo ajustado a derecho, lo cual no es admisible.

Es más, añade que los principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa no pueden defenderse a cualquier precio.

Esta reflexión tampoco es la primera vez que la lleva a cabo el TEAC. Recuérdese la Resolución de este Tribunal de 8 de junio de 2020, en la que, con cita de la doctrina establecida a este respecto por el Tribunal Constitucional, se afirma que «Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (SSTC 85/1983 y 76/1190). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que «la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general»⁶¹.

En palabras del Tribunal Supremo, «A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla (arts. 9.1; 9.3 y 103.1 de la CE); del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona –lo debe gestionar–»⁶².

Una última reflexión manifiesta el TEAC, de no poco calado. «No puede aceptarse tampoco el argumento del TEAR de Navarra (apoyado también por la Directora del Departamento de Recaudación (sic) de la AEAT) de que el proceder administrativo acordando la compensación de oficio sea la opción más beneficiosa para el deudor porque, si bien es cierto que la compensación de oficio comporta la exigencia del recargo del periodo ejecutivo (5%) por extinguirse la deuda con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, no cabe presuponer, sin embargo, que el comportamiento del deudor, no mediando compensación, tuviera que ser necesariamente el mismo que el que adoptó en el procedimiento de recaudación ejecutiva que terminó con la diligencia de embargo anulada. Es decir, no cabe excluir *ab initio* la posibilidad de que el deudor, de no haber mediado la compensación de oficio, hubiera satisfecho la deuda con anterioridad a la nueva notificación de la providencia de apremio»⁶³.

Dos consideraciones finales queremos destacar a la vista de esta reflexión del TEAC: en primer lugar, la importancia de la exclusión por parte del Tribunal de la viabilidad del argumento de que el deudor no habría abonado la deuda de

61 Resolución del TEAC de 8 de junio de 2020 (RG 4219/2017), Fundamento de Derecho sexto.

62 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 23 de marzo de 2021, Recurso 3688/2019, Fundamento de Derecho Tercero.

63 Resolución del TEAC de fecha 19 de enero de 2023 (RG 7892/2022), Fundamento de Derecho tercero.

no mediar compensación; en segundo lugar, la determinación de que la falta de notificación adecuada de la providencia de apremio, que es el origen de la diligencia de embargo anulada, supone la necesaria notificación de una nueva providencia para el inicio del procedimiento de apremio y, consecuentemente, del devengo de los recargos de apremio reducido u ordinario.

Refuerza su argumentación el TEAC, aunque reconoce que no es el supuesto al que concierne su Resolución, con el criterio establecido por el TEAR de Madrid en su Resolución de fecha 17 de septiembre de 2020 (RG 28/11362/2018). El Tribunal estimó una reclamación en la que se revisaba el acuerdo de compensación de oficio de una deuda con el crédito reconocido tras la anulación del embargo efectuado para el cobro de aquella de una cuenta bancaria del deudor en la que se ingresaba la pensión, inferior al salario mínimo interprofesional. Consideró que constituiría realmente un sinsentido que, por el mecanismo de la compensación de oficio, el embargo de una cantidad inembargable por ley para el cobro de una deuda produzca la extinción de dicha deuda.

Trae el TEAC a debate un asunto, si bien colateral, de gran importancia: la viabilidad, a efectos de la compensación de deudas de oficio, de aquellos créditos correspondientes a rentas que por ley se consideran inembargables.

La doctrina española defiende la embargabilidad del salario, puesto que es un derecho económico y, en palabras de Del Valle Villar «es perfectamente alienable y susceptible de transmisión a terceros, como son los herederos del trabajador y desde luego, sus acreedores»⁶⁴.

No obstante, a nivel legislativo se ha regulado la inembargabilidad del salario y de las pensiones en su importe total, estableciendo los límites dentro de los cuales pueden los acreedores hacer efectivo su crédito.

Así el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre⁶⁵, en su artículo 27, 2 declara que «El salario mínimo interprofesional, en su cuantía, tanto anual como mensual, es inembargable. A efectos de determinar lo anterior se tendrán en cuenta tanto el periodo de devengo como la forma de cómputo, se incluya o no el prorrateo de las pagas extraordinarias, garantizándose la inembargabilidad de la cuantía que resulte en cada caso. En particular, si junto con el salario mensual se percibiese una gratificación o paga extraordinaria, el límite de inembargabilidad estará constituido por el doble del importe del salario mínimo interprofesional mensual y en el caso de que en el salario mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del salario mínimo interprofesional en cómputo anual prorrateado entre doce meses»⁶⁶. La LEC dispone en su artículo 607, 1 y 2 que «1. Es inembargable el

64 Del Valle Villar. J.M. (2002), *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson, p. 23.

65 En adelante ET.

66 Nueva redacción del artículo 27, 2 del ET, introducida por la disposición final 8.1 de la Ley 3/2023, de 28 de febrero, de Empleo, en vigor desde el 2 de marzo de 2023.

salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional. 2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala: 1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100. 2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercer salario mínimo interprofesional, el 50 por 100. 3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100. 4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100. 5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100»⁶⁷.

No obstante, tales normas no existen en materia de compensación de deudas.

Sin embargo, como defiende Del Valle Villar «existen normas internacionales e internas que podrían interpretarse como invitación al legislador para que regule la compensación limitada de salarios, tanto la que efectúe cualquier acreedor como la que se intente llevar a cabo por el empresario»⁶⁸.

En este mismo sentido se ha manifestado Solé Feliú: «Por otra parte, la exclusión de la compensación en el caso de créditos inembargables tiene su razón de ser en la voluntad de impedir que la compensación pueda privar a una persona de los créditos dirigidos a asegurarle una subsistencia mínima, como es el caso de los alimentos o salarios, sueldos, pensiones o retribuciones hasta el importe del salario mínimo interprofesional (Art. 607 LEC). De ahí que los Arts. 1187.I.2o PMCC y 516-10.2. b) PCC mantengan la inoponibilidad de la compensación de cualquier crédito en la medida en que resulte inembargable, alineándose en este punto con los textos y principios de referencia»⁶⁹.

67 El Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 17 de mayo de 2022 (RG 01975-2022) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio especificó la forma de calcular el importe inembargable en los meses en que se percibe por parte del sujeto embargado, junto a la mensualidad ordinaria de sueldo, salario o pensión, una gratificación o paga extraordinaria ya sea íntegra o prorrateada, en los siguientes términos: «El límite de inembargabilidad de sueldos, salarios o pensiones a que se refiere el artículo 607.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil en el mes en que se percibe junto a la mensualidad ordinaria una gratificación o paga extraordinaria está constituido por el doble del importe del SMI mensual. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de dicha norma. En el caso de que en el sueldo mensual percibido estuviera incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del SMI en cómputo anual (SMI mensual x 14) prorrateado entre 12 meses. Al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de la LEC». Criterio coincidente con la posterior STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de octubre de 2022, Recurso 585/2021. Puede consultarse la herramienta que la AEAT pone a disposición en su página web para el cálculo del importe embargable de sueldos y salarios. <https://www2.agenciatributaria.gob.es>

68 Del Valle Villar, J.M. (2002), *La protección legal ...*, ob. cit., p. 24.

69 Solé Feliú, J. (2017), «La compensación de deudas. Propuestas de reforma de Derecho español a la luz de los textos de soft law europeos», *InDret revista para el análisis del Derecho*, nº 3, p. 33-34. Las siglas PMCC se corresponden con la Propuesta de Modernización del Código Civil en materia de Obligaciones y Contratos, elaborada en el marco de la Sección de Derecho Civil de la Comisión General de Codificación, (este organismo, según el artículo 1 de sus actuales Estatutos, aprobados por el

No desconocemos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de fecha 21 de septiembre de 2013, que declaró, una vez alegada por la parte la aplicación de las limitaciones al embargo de sueldos a la compensación de oficio, que, por no encontrarnos ante un procedimiento de recaudación de deudas tributarias, tales normas no son aplicables. «Muy al contrario, la mecánica de la compensación a la que ha acudido la Administración Tributaria no persigue la traba de bienes y consiguiente indisponibilidad de los mismos por el deudor, tal y como acaece en el embargo, sino que se trata de un procedimiento de muy diversa naturaleza y finalidad, al que no resultan aplicables las normas de la LEC sobre la inembargabilidad de sueldos y salarios, constituyendo pura y simplemente, una forma de extinción de las deudas tributarias que puede acordarse de oficio, siempre y cuando se cumplan los requisitos del art. 66.1 del Reglamento General de Recaudación, que no contiene ningún tipo de limitación sobre el origen de las sumas a compensar por la Administración. Dicho procedimiento permite al actor extinguir, en este caso, parcialmente, la deuda tributaria, de modo que sus alegaciones sólo serían de recibo en el caso de que se hubiera instado contra el mismo un procedimiento de apremio en orden al pago de su deuda tributaria que hubiera llevado aparejado el embargo de los bienes inembargables anteriormente referenciados»⁷⁰.

No podemos compartir este argumento que, de manera simplista, hace depender del procedimiento utilizado la aplicación de una limitación que afecta al derecho a la suficiencia del salario. Téngase en cuenta que de admitir este criterio se dejaría en manos de la Administración la aplicación o no de una limitación legal, según eligiera uno u otro procedimiento, entre el procedimiento de apremio y el de compensación de deudas. Y en esta línea se manifiesta el TEAC en su Resolución.

En otro orden de cosas, las conclusiones anteriores no las entendemos aplicables a las devoluciones por el IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas sobre los rendimientos del trabajo, ya que tales cantidades no son salarios a los efectos de la limitación en el embargo y compensación de deudas. Así lo ha manifestado la Dirección General de Tributos en contestación a consulta de fecha 18 de noviembre de 2019 (V3198-19). El consultante afirma que, al llevarse a cabo la compensación de sus deudas tributarias con la devolución del IRPF, correspondiente al exceso de retenciones practicadas sobre sus

Real Decreto 845/2015, de 28 de septiembre, es «es el órgano superior colegiado de asesoramiento al Ministro de Justicia al que corresponde, en el ámbito de las competencias propias del departamento ministerial al que está adscrito, la preparación de los textos prelegislativos y de carácter reglamentario y cuantas otras tareas se le encomienden para la mejor orientación, preservación y tutela del ordenamiento jurídico. 2. La Comisión también podrá asumir dichas funciones en materias que sean competencia de otros Ministerios, previa solicitud expresa de estos al Ministro de Justicia»); las siglas PCC se corresponden con la Propuesta de Código Civil (Libros Quinto y Sexto), elaborada en el seno de la Asociación de Profesores de Derecho Civil, entidad de ámbito nacional creada en 1988, cuyos fines son fomentar en España el estudio, la enseñanza y la investigación del derecho civil, así como la cooperación internacional en estas mismas actividades.

70 STSJ de Cantabria, Sala de lo Contencioso, de fecha 21 de septiembre de 2007, Recurso 334/2006, Fundamento de Derecho sexto.

rendimientos del trabajo, no se están respetando los importes considerados inembargables por la legislación vigente. La Dirección General de Tributos concluye que «las cantidades a percibir por el consultante, en concepto de devoluciones derivadas de la normativa del IRPF como consecuencia del exceso de retenciones soportadas a las que se alude en la solicitud de consulta no pueden considerarse como salarios a los efectos anteriores». En efecto, se trata en este caso de un crédito que nace como consecuencia de las obligaciones económicas que la LGT impone a la Administración tributaria.

Esta misma opinión, la negación de la naturaleza de salario de la devolución por el IRPF correspondiente a las retenciones sobre los rendimientos del trabajo, ya la defendió la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 26 de julio de 2011, en cuyo texto puede leerse que «opone el actor, como antes se dijo, que el importe de la devolución por retenciones del IRPF proviene de renta de trabajo personal, la cual ya ha sido embargada hasta su límite máximo por la Administración Pública, por lo que se excede ahora en el embargo los límites establecidos en el art. 607 LEC y, por tanto, es nulo de pleno derecho. Pero tal alegación no puede acogerse en forma alguna favorable, pues en el presente caso no existe embargo alguno de sueldo o pensión, ciertamente, que es el supuesto al que se refiere el art. 607 que se invoca, sino un acuerdo de la Administración declarando parcialmente extinguida la deuda en el importe que proviene de unas retenciones por IRPF que se practicaron en cuantía superior a la que correspondía, como consecuencia de una cuota diferencial negativa del IRPF del ejercicio 2.007, según lo dispuesto en el art. 79 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, por lo que es evidente que no se trata de un supuesto de embargo de sueldos y salarios»⁷¹.

Finalmente, a la vista de todos estos argumentos en derecho, acuerda el TEAC unificar criterio en el sentido siguiente: no procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio.

7. Reflexiones finales

Valoramos muy positivamente la incoación, por iniciativa propia de la Vocal Coordinadora del TEAC, del procedimiento previsto en el artículo 229, 1, d), segundo párrafo de la LGT, para establecer un criterio administrativo unívoco que afecta a los límites de la compensación de deudas acordada de oficio, necesidad de unificación de criterio que surge por la dispar solución que el TEAR de Navarra y el TEAR de Galicia ofrecieron ante la misma cuestión controvertida.

71 SAN, Sala de lo Contencioso, de fecha 26 de julio de 2011, Recurso 712/2009, Fundamento de Derecho tercero.

Este procedimiento, de novedosa introducción por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, amplía el sistema de unificación de doctrina con el objetivo último de potenciar la seguridad jurídica en materia tributaria.

La compensación de deudas, regulada en los artículos 71 a 73 de la LGT y en el artículo 14 de la LGP, es el modo de extinguir las deudas de aquellos obligados al pago que, por derecho propio, son acreedores de la Hacienda pública, con los derechos de crédito de los que son titulares frente a esta.

La norma de desarrollo de la LGT y la LGP en materia de compensación de deudas es el RGR, en el que se prevé el inicio del procedimiento de compensación de deudas tanto de oficio, como a instancia de parte.

Como regla general, la compensación de oficio solamente procede cuando la deuda no se ha satisfecho en periodo voluntario, con las excepciones previstas legalmente que se refieren en el artículo 73, 1 de la LGT, el artículo 14 de la LGP, y que tienen su desarrollo reglamentario en el artículo 58 del RGR.

En el supuesto analizado por el TEAC, *prima facie*, podríamos concluir que concurren todos los requisitos exigibles para proceder a la compensación de oficio de las concretas deudas analizadas, al tratarse de deudas líquidas, vencidas y exigibles que concurren con un derecho de crédito compensable.

No obstante, el criterio que el TEAC asienta en su Resolución, considerando que no procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio, está basado en la aplicación al caso del principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

A juicio del TEAC no cabe defender a cualquier precio los principios de eficacia, eficiencia, celeridad y agilidad de la actividad administrativa, a los que responde la compensación de deudas de oficio, ignorando la regla comentada de que nadie puede obtener ventaja de sus propios errores.

Frente a aquellas posturas poco dadas a la aceptación de la aplicación de los principios generales del derecho en materia tributaria⁷², o que incluso rehúyen de ella, es encomiable la labor llevada a cabo por el TEAC en esta Resolución.

Coincidimos con Cordero González en que la jurisprudencia tributaria de los últimos años «ha dotado de plena efectividad a principios generales –buena administración, prohibición del enriquecimiento injusto, proporcionalidad, buena fe y confianza legítima, entre otros–, para corregir prácticas administrativas inadecuadas, limitativas de los derechos y garantías de los obligados. La aplicación de estos principios, (...), ha permitido aplicar soluciones de justicia

72 En palabras de Alarcón García esta postura denota un amor por un legalismo ordinario exacerbado, que «oculta en el fondo una negación de las fuentes exegéticas del derecho, una voluntad de aplicación automática, literalista de la ley, que coarte la función nomofiláctica de los llamados a interpretar la ley, esto es, de los jueces y tribunales» (Alarcón García, E. (20 enero 2023), Principios generales del derecho tributario. *Fiscal Blog*. <https://fiscalblog.es/?p=8221>).

en los casos concretos sometidos al conocimiento del órgano judicial, limitando la discrecionalidad administrativa en el desarrollo de los procedimientos tributarios y favoreciendo que esta se ejerza para una mejor consecución de los principios del artículo 31.1 de la CE»⁷³. El principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* debe desplegar sus efectos para el alcance de tal objetivo. En este sentido se pronuncia el TEAC en su Resolución.

Nos ha faltado, quizá, una argumentación más extensa del órgano administrativo sobre las razones por las que considera que en materia de compensación de deudas existe una remisión, *ad pedem litterae*, de la LGP a la LGT, postura que no compartimos, aunque ello no sea determinante a la hora de considerar acertado el criterio establecido.

A pesar de la claridad de la doctrina establecida por el TEAC, no podemos afirmar que se haya puesto punto final a la controversia. Con posterioridad a la Resolución objeto de análisis en este trabajo, el Tribunal Supremo ha admitido dos recursos de casación interpuestos por la Comunidad de Madrid en los que se requiere del Tribunal un pronunciamiento sobre esta misma cuestión.

El primero de ellos fue admitido mediante Auto de 20 de julio de 2023. En él se determina que «La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si es conforme a Derecho acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido y una deuda en periodo ejecutivo, antes de notificar correctamente la providencia de apremio, en aquellos casos en los que el crédito a favor del deudor deriva de la anulación de una diligencia de embargo dirigida al cobro de la misma deuda que se pretende compensar, por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio al amparo de la que se dictó la citada diligencia de embargo»⁷⁴.

El segundo de ellos se admitió mediante Auto de 5 de octubre de 2023. Dos son las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: «1.1. Determinar si la compensación acordada, como modo de extinguir la deuda tributaria, está condicionada a que la deuda del contribuyente que se trata de compensar sea exigible, así como dirimir si la anulación judicial del procedimiento de apremio seguido frente a tal deuda le priva de tal carácter. 1.2. En relación con el punto anterior, precisar si es conforme a Derecho acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido en favor del contribuyente –que no se controvierte– y una deuda debida por este, que ha seguido la vía ejecutiva, siendo así que se ha anulado una diligencia de embargo dirigida al cobro de la propia deuda que se pretende compensar, por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio al amparo de la que se dictó la citada diligencia de embargo; de suerte que tal deuda no sería susceptible de compensación, por no ser exigible en tales términos»⁷⁵.

Manifiesta el Tribunal Supremo en ambos autos que la cuestión suscitada trasciende del caso concreto planteado y puede afectar a otros casos presentes y futuros. Y destaca que «No en vano, es constatable la existencia de múltiples

73 Cordero González, E. M^a (2023), «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, n^o 143, p. 29.

74 ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 20 de julio de 2023, Recurso 378/2023.

75 ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2023, Recurso 724/2023.

resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos Regionales que analizan cuestiones análogas con criterios dispares y que han motivado la tramitación, por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, de un procedimiento para la unificación de criterio, finalizado este mediante resolución de 19 de enero de 2023 (rec. 00-07892-2022) y en la que se ha sentado el siguiente criterio, lógicamente no vinculante para este Tribunal, pero que es procedente mencionar al objeto de proporcionar un contexto jurídico lo más completo posible: «[n]o procede la compensación de oficio de una deuda de naturaleza pública con el crédito reconocido a favor del deudor en ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa que anuló una diligencia de embargo dirigida al cobro de esa misma deuda por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio»⁷⁶.

Las manifestaciones vertidas en los citados Autos del Tribunal Supremo ponen en evidencia la importancia y trascendencia de la Resolución del TEAC que nos ha servido para reflexionar sobre determinados aspectos de la figura de la compensación de oficio de deudas públicas, cuyo criterio, si bien no vincula al Tribunal, será, sin ninguna duda, objeto de análisis por éste.

Debemos hacer una advertencia final, que es consecuencia de la doctrina fijada por el TEAC: en casos como el resuelto, nace la necesidad de que el deudor, una vez obtenida resolución favorable sobre la anulación de la diligencia de embargo por falta de la adecuada notificación de la providencia de apremio emitida, o bien proceda al pago de la deuda, o bien solicite, antes de la notificación de la nueva providencia de apremio, la compensación de la deuda principal con el derecho de crédito reconocido, consistente en la devolución de ingresos indebidos, a fin de evitar el devengo de los recargos de apremio (reducido u ordinario), ya que no se va a acordar tal compensación de oficio⁷⁷. Téngase en cuenta que, en este caso en concreto, al impedirse la compensación de oficio se niega la preferencia de esta sobre la vía del procedimiento de apremio.

Este efecto del criterio del TEAC nos debe llevar a reflexionar sobre la ponderación entre el principio general del derecho *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, aplicado por el TEAC en su Resolución, y el principio de buena administración. Este último, recordemos, supone que la Administración no puede adoptar prácticas recaudatorias que le supongan un enriquecimiento injusto. Por ello, podemos plantearnos si la falta de ejercicio por parte del obligado tributario de su derecho subjetivo a la compensación, en definitiva, la no solicitud de esta ante la Administración antes de la notificación de la nueva providencia de apremio es un hecho suficientemente relevante para considerar que la exigencia a este de los recargos de apremio pueda ser estimada como una actuación administrativa acorde al principio de buena administración.

76 ATS, Sala de Contencioso, de fecha 20 de julio de 2023, Recurso 378/2023, Razonamiento Jurídico quinto. En el mismo sentido ATS, Sala de lo Contencioso, de fecha 5 de octubre de 2023, Recurso 724/2023, Razonamiento Jurídico tercero.

77 Sobre el devengo de los recargos del periodo ejecutivo en el cobro de deudas públicas de naturaleza no tributarias se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de junio de 2023, en la que ha establecido como doctrina que «En los procedimientos para el cobro de deudas públicas de naturaleza no tributaria, el inicio del periodo ejecutivo conlleva el devengo de los recargos del periodo ejecutivo de la misma forma que si se tratase de una deuda tributaria» (STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 19 de junio de 2023, Recurso 7531/2021, Fundamento de Derecho quinto).

Tengamos presente que, como ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de febrero de 2023, la Administración no es dueña del procedimiento ni de los tributos, sino que es un mero servidor instrumental de los unos y los otros, recalcando que es un deber legal de esta actuar de oficio, también, en aquello que le pueda ser favorable al obligado tributario⁷⁸. Es evidente que, de considerar acorde a derecho la compensación de oficio en el supuesto que nos ocupa se excluye, en todo caso, la posible exigencia al obligado tributario de los recargos de apremio.

A nuestro entender, la decisión que finalmente adopte el Tribunal Supremo tendrá en cuenta estos aspectos.

A la espera del fallo del Tribunal Supremo en orden al asunto planteado, a nuestro juicio, mucho queda por decir sobre la compensación de deudas de naturaleza pública acordada de oficio. *Verbi gratia*, sobre la exigencia de solicitud «presunta» de compensación como condición para la concesión de aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, aun en el momento en que no existe derecho de crédito compensable, exigencia que, de manera encubierta, amplía, a nuestro parecer, el ámbito de la compensación de deudas de oficio a un supuesto no regulado legalmente; o bien sobre la necesaria reciprocidad entre el deudor y el acreedor a efectos de la compensación de deudas tributarias, requisito deslucido y en algunos casos incumplido, en los supuestos en que la Administración encargada de la gestión recaudatoria de la deuda no es la titular del crédito tributario.

Pero estas materias, como algunas más, tendrán que ser elucidadas en otro momento.

8. Bibliografía

AGUALLO AVILÉS, A. (2001), «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional» , *Civitas REDF*, nº 109-110, p. 45-109.

ALARCÓN GARCÍA, E. (20 enero 2023) Principios generales del derecho tributario. *Fiscal Blog*. <https://fiscalblog.es/?p=8221>

CORDERO GONZÁLEZ, E.M^a. (2002), *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova.

CORDERO GONZÁLEZ, E. M^a. (2023), «La expansión del principio de regularización íntegra en materia tributaria» , *Revista Técnica Tributaria*, nº 143, p. 25-80.

DEL VALLE VILLAR. J.M. (2002), *La protección legal de la suficiencia del salario*, Ed. Dykinson.

78 STS, Sala de lo Contencioso, de fecha 28 de febrero de 2023, Recurso 4598/2021, Fundamento de Derecho quinto.

DÍEZ-PICAZO, L. (1972), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Ed. Tecnos.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R. (2000), *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, Civitas-Thomson Reuters.

GARCÍA GÓMEZ, A.J. (2000), *La compensación de las deudas tributarias: régimen general y cuenta corriente fiscal*, Aranzadi Thomson-Reuters.

GARCÍA NOVOA, C. (19 febrero 2016) La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas. Monográfico sobre las importantes novedades introducidas por la reforma de la Ley General Tributaria respecto a las reclamaciones económico-administrativas. *Boletín Jurídico GTT*. <https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-reforma-de-la-ley-general-tributaria-novedades-en-relacion-con-las-reclamaciones-economico-administrativas/>

LOZANO SERRANO, C. (1989), «Participaciones y Subvenciones» , *Palau 14, RVHP*, nº 8, p. 60 y ss.

MATEO RODRÍGUEZ, L. (1991) «Extinción de la obligación tributaria por compensación» , en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro Homenaje al Profesor Fernando Saínz de Bujanda, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍN TIMÓN, M. (1979), «La extinción de las deudas tributarias por compensación» , en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (1981) «La exigibilidad de los Tributos» , *Civitas REDF*, nº 30, p. 219-264.

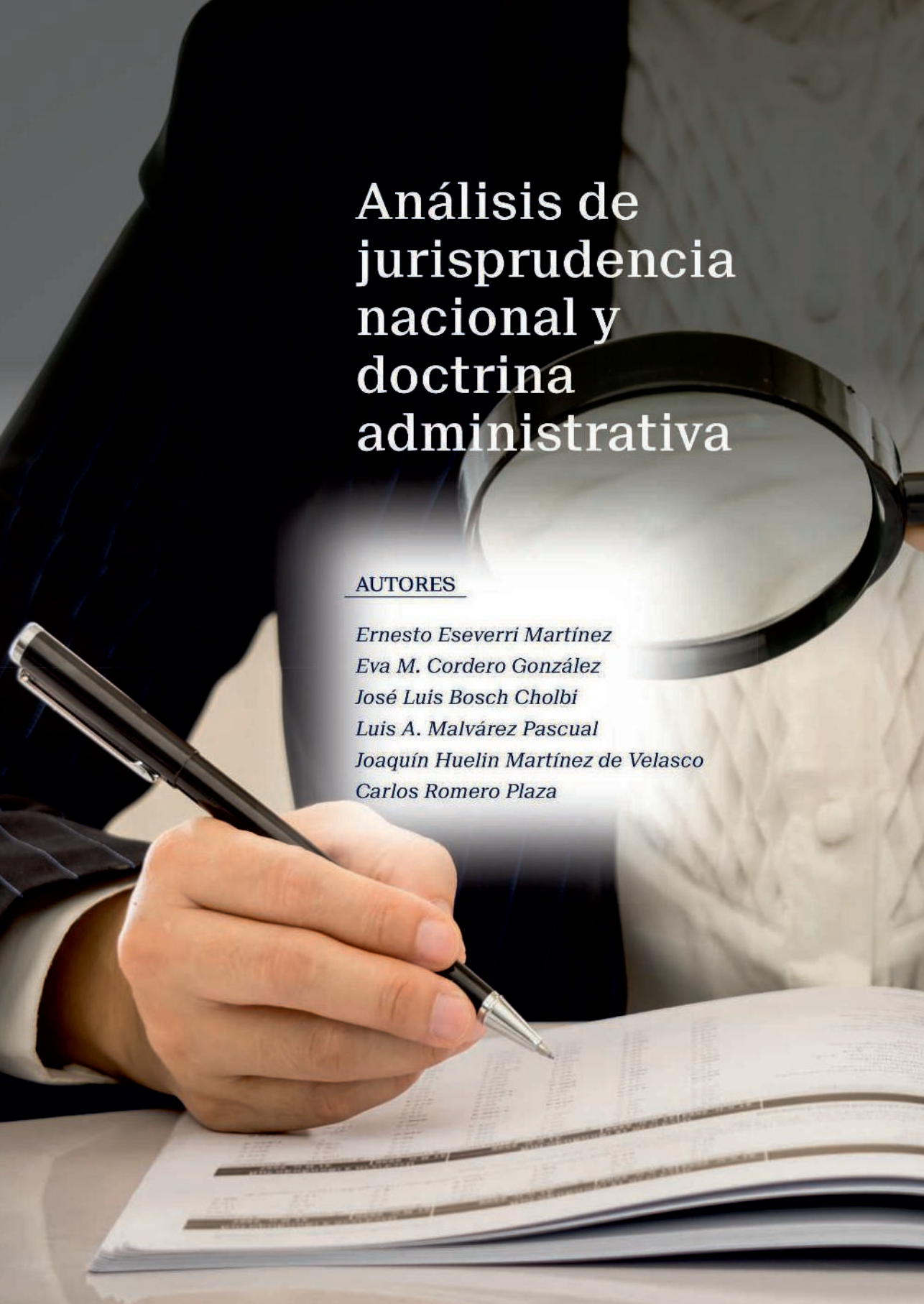
MORENO SERRANO, B. (2019), «¿Por qué nos resistimos a apremiar a otras Administraciones Públicas?» , *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 9.

SALINAS GIMÉNEZ, R. (2002), «Comentarios sobre el Sistema de Cuenta Corriente en materia tributaria y su posible aplicación a la Administración Local (Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio (LA LEY 2841/1999))» , *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, nº 5, p. 883-885.

SESMA SÁNCHEZ, B. (1998), *Las subvenciones públicas*, Lex Nova.

SOLÉ FELIU, J. (2017), «La compensación de deudas. Propuestas de reforma de Derecho español a la luz de los textos de soft law europeos» , *InDret revista para el análisis del Derecho*, nº 3, p. 1-42.

VARONA ALABERN, J.E. (30 enero 2008) Compensación de deudas tributarias entre entes públicos. *Legal Today*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/compensacion-de-deudas-tributarias-entre-entes-publicos-2008-01-30/>

The background of the cover features a close-up of a person's hands. One hand holds a magnifying glass over an open book, while the other hand holds a pen, ready to write. The person is wearing a dark suit jacket and a light-colored shirt. The overall scene suggests a focus on legal research and analysis.

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Ernesto Eseverri Martínez

Eva M. Cordero González

José Luis Bosch Cholbi

Luis A. Malvárez Pascual

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Carlos Romero Plaza

LA TRIBUTACIÓN DEL USUFRUCTO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: STS DE 16 DE FEBRERO DE 2024, REC. NÚM. 8674/2022

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

Al extinguirse el derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario y consolidarse el pleno dominio sobre el bien en el nudo propietario, solo se ha producido un hecho imponible y un solo devengo por el ISyD, resultando de aplicación las normas vigentes al tiempo del desmembramiento del dominio, tanto para determinar la cuota tributaria como para aplicar sobre ella las deducciones y bonificaciones previstas en la correspondiente legislación autonómica.

Palabras clave

Derecho de usufructo, consolidación de dominio, normativa aplicable, reducciones en base, deducciones y bonificaciones en cuota

Abstract

When the right of usufruct is extinguished due to the death of the usufructuary and the full ownership of the property is consolidated in the owner node, there has only been one taxable event and a single accrual by the ISyD, resulting in the application of the rules in force at the time of the dismemberment of the domain, both to determine the tax liability and to apply to it the deductions and bonuses provided for in the corresponding regional legislation.

Keywords

Right of usufruct, consolidation of ownership, applicable regulations, reductions in base, deductions and reductions in quota

Cómo citar: Eserverri Martínez, E. (2024). La tributación del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones: STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 181-190.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En la sentencia de referencia el Tribunal Supremo se pronuncia a propósito de la normativa aplicable al extinguirse el derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario, cuando el desmembramiento del dominio se produjo vía sucesoria, y ha entendido que *«la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio»*.

2. Supuesto de hecho

Presentada autoliquidación del ISyD por el nudo propietario que consolida el dominio de un bien sobre el que pesaba el derecho de usufructo del que era titular su madre, al fallecer ésta y quedar extinguido ese derecho, ingresó la cuota tributaria correspondiente aplicando sobre ella las bonificaciones y deducciones autonómicas vigentes en el momento del desmembramiento del dominio. El órgano de gestión tributaria muestra su desacuerdo con este modo de proceder por incorrecta aplicación del art. 26, c) de la Ley del Impuesto, al interpretar que dichas deducciones y bonificaciones sobre cuota debían ser las vigentes al fallecimiento de la usufructuaria, momento en que ya no regía la normativa autonómica tenida en cuenta por el contribuyente al producirse el desmembramiento del dominio.

La liquidación provisional resultante de las actuaciones administrativas fue confirmada por el TEAR, y anulada por el Tribunal Superior de Justicia competente al considerar que *«la interpretación que debe hacerse del artículo 26 c) de la LISD no permite limitar la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento, sólo y exclusivamente a la obtención del tipo medio aplicable, sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas»*. Añadiendo que: *«Nos conduce a esa conclusión el hecho de que la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad, y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo establece expresamente el legislador en el artículo 26 c) de la LISD. Esa determinación de la fecha comporta que se aplique la ley vigente en aquel momento de forma que la totalidad de la liquidación debe atender a la ley vigente en aquel momento, y ello incluye aplicar las deducciones y bonificaciones autonómicas que la ley contemplare»*.

Interpuesto recurso de casación por los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma, el Tribunal Supremo en la sentencia que ahora se comenta, confirma el criterio mantenido en la instancia advirtiendo previamente que el asunto planteado no se circunscribe a un problema de irretroactividad de la norma tributaria o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente a determinar cuál es, en este caso, la norma aplicable en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se produjo el desmembramiento del dominio por fallecimiento del -primer- causante.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo tras un examen de los arts. 24 (devengo) y 26 c) de la LISyD (gravamen del usufructo) sostiene que ninguno de ellos soluciona el problema suscitado en el recurso pues de los preceptos señalados *«se colige que si el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, consolidando entonces el pleno dominio la persona del nudo propietario, y habiéndose desmembrado el dominio por título sucesorio, el citado nudo propietario será gravado por el valor del usufructo, en la constitución, por el tipo medio efectivo de gravamen aplicado en la adquisición de la nuda propiedad, y con derecho a la práctica de las reducciones no agotadas [al constituirse ese derecho] ...»*, sin embargo, lo planteado en el recurso *«se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales»*.

Y el Tribunal Supremo, partiendo de la existencia de un solo hecho imponible cuyo devengo se produce al desmembrarse el dominio con la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad por fallecimiento del primer causante, momento que representa la capacidad económica que debe ser gravada por el Impuesto sucesorio, sostiene que a él hay que estar también para determinar la norma aplicable que delimita los elementos de la obligación fiscal nacida en ese instante, y todo ello, sin perjuicio de que nos encontremos ante la tributación diferida en el tiempo de ese hecho imponible, produciéndose su gravamen a través de una doble liquidación tributaria, en un primer estadio, con la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad provocado por la muerte del causante, y en otro segundo estadio, al fallecimiento del usufructuario y extinción del derecho de usufructo en que se completa la tributación sucesoria con la consolidación del dominio en la persona de quien hasta ese momento era considerado nudo propietario y veía limitado el dominio sobre el bien por la existencia de aquel derecho real.

En estos casos para el Tribunal Supremo: *«Ni hay dos hechos imposables, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el*

tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aún cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica».

Este criterio jurisprudencial que fija la norma tributaria aplicable al momento de extinguirse el usufructo, solo puede ser considerado cuando el desmembramiento del dominio con la constitución del derecho de usufructo y adquisición del derecho a la nuda propiedad de un bien lo haya sido a título lucrativo, con extinción del derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario.

4. Análisis

La tributación del usufructo constituido como derecho real sobre un bien ajeno reviste un grado de complejidad manifiesto consecuencia, por un lado, de la desmembración del dominio con dos sujetos obligados al pago del tributo (usufructuario y nudo propietario); dos formas de determinación del valor fiscal de adquisición de cada uno de esos derechos (el real de usufructo y el de nuda propiedad); la necesidad de atender a dos momentos diferentes para sujetarlos a gravamen, aquel en que se constituye el derecho de usufructo y el posterior con la consolidación del dominio en el nudo propietario; influyendo además decisivamente en su gravamen el título con que se produce el desmembramiento del dominio (lucrativo u oneroso) de suerte que, si ocurre a título lucrativo el pago del tributo queda diferido en el tiempo por disponerlo así la normativa del ISyD, en tanto que si el título por el que el dominio queda desmembrado lo es por causa onerosa, por aplicación de las disposiciones del ITPO tal diferimiento en el pago no existe sino la realización de dos hechos imponibles distintos, por lo que nace una obligación tributaria al momento de la adquisición de esos derechos (de usufructo y nudo propiedad), y otra distinta al consolidarse el dominio en el nudo

propietario; todo lo cual influye en la concreción de la norma aplicable, y en la determinación del momento inicial del plazo prescriptivo de esas obligaciones.

Cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad sobre un bien se produce a título lucrativo, al regirse la tributación del desmembramiento del dominio por las normas del ISyD, lo que resulta gravado para el usufructuario es la adquisición (sucesoria o inter vivos) del derecho de usufructo y para el propietario la adquisición por vía hereditaria o donación del derecho a la nuda propiedad, aunque la consolidación del dominio no se produzca hasta la extinción del derecho de usufructo.

Como quiera que la extinción del usufructo (vitalicio o temporal) no es acto sujeto al ISyD porque el usufructuario ni transmite por vía sucesoria tal derecho al nudo propietario, ni tampoco lo hace inter vivos, sino que el derecho de usufructo sencillamente desaparece por muerte del usufructuario o por vencimiento del tiempo en que quedó constituido, la consolidación del dominio en el nudo propietario trae necesariamente causa del título lucrativo (inter vivos o mortis causa) con que se desmembró el dominio, de ahí, por un lado, que su gravamen quede diferido en el tiempo con la adquisición del derecho de propiedad a título lucrativo y con su consolidación por ese mismo título al extinguirse el derecho de usufructo sobre el bien transmitido; y de otro, que la normativa aplicable para gravar el pleno dominio sobre el bien, no sea la vigente al momento de extinguirse el derecho de usufructo sino la que regía cuando el dominio quedó desmembrado.

No ocurre esto cuando el desmembramiento del dominio se produce a título oneroso, porque las normas reguladoras del ITPO sí gravan la adquisición de bienes y derechos por ese título, y sujetan a tributación, por un lado, la constitución del derecho real de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad, y de otro, la consolidación del dominio en el momento de la extinción del derecho de usufructo por adquisición del pleno dominio sobre el bien por parte del nudo propietario. En estos casos no existe diferimiento en el tiempo del pago del Impuesto porque se trata de dos hechos imponderables distintos con devengo diferenciado en cada uno de ellos, por lo que con la realización del segundo hecho imponible (consolidación del dominio) no tienen por qué resultar de aplicación las normas que regían al producirse el primero (adquisición de la nuda propiedad). De ahí, que el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de febrero de 2024, solo deba ser invocado cuando el desmembramiento del dominio lo haya sido por causa lucrativa, concretamente, cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad se haya producido por fallecimiento del causante, y además la extinción del derecho de usufructo tenga lugar por fallecimiento del usufructuario (o bien, cuando el derecho de usufructo, adquirido a título lucrativo, quede extinguido al vencimiento del plazo temporal por el que se constituyó).

El art. 3 de la LISyD grava la adquisición de derechos por cualquier título sucesorio y por transmisión a título gratuito inter vivos, y su art. 26 ordena cómo se debe valorar la constitución del derecho de usufructo y de nuda propiedad, advirtiendo en su letra c) que en la extinción del usufructo el impuesto se exigirá según su título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio, señalando el art. 24 que el

momento del devengo del Impuesto se produce por el fallecimiento del causante o el día en que se cause el acto o contrato gravado de forma gratuita inter vivos.

Dado que lo gravado en este Impuesto es el desmembramiento del dominio por causa de muerte (o por voluntad gratuita de quien decide el desmembramiento) su devengo se produce al fallecimiento del causante (o con el acto de la donación) y a la normativa vigente en ese instante hay que estar cuando después se consolida el dominio en el nudo propietario por extinción del derecho de usufructo.

Debe insistirse que cuando el derecho de usufructo se extingue por fallecimiento del usufructuario, no existe transmisión vía sucesoria de este derecho del usufructuario al nudo propietario porque lo ocurrido es que el derecho, en cuanto tal, se ha agotado, desaparece sin más, y permite al nudo propietario recuperar el dominio pleno del bien sobre el que pesaba ese derecho real ya extinguido. El nudo propietario no consolida el dominio por transmisión mortis causa del derecho del usufructuario sino por extinción de este derecho, y ello explica que la normativa aplicable en ese momento sea la que regía al fallecimiento del causante del desmembramiento del dominio.

De ahí, como sostiene la sentencia del Tribunal Supremo, que solo exista un hecho imponible en el ISyD -la constitución vía gratuita del derecho de usufructo a cargo del usufructuario y adquisición de la nuda propiedad en el nudo propietario- y un solo devengo del tributo que se produce cuando el dominio queda desmembrado por voluntad del causante, lo que obliga al momento de la extinción del derecho real a aplicar las normas que estuvieran vigentes cuando se produjo el desmembramiento del dominio, tanto en lo que se refiere a la aplicación de las reducciones sobre base imponible para determinar la liquidable, como en lo relativo al tipo medio de gravamen, y también a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota tributaria vigentes en aquel momento según las disposiciones autonómicas.

No ocurre lo mismo cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad de un bien lo han sido a título oneroso, porque las disposiciones reguladoras del ITPO las sujetan a gravamen en ese momento sin que exista diferimiento del gravamen por extinción del derecho de usufructo. El Impuesto se devenga para el usufructuario en el momento de la constitución del derecho de usufructo, y en ese momento se devenga también el tributo para el nudo propietario por la adquisición de la nuda propiedad (art. 7 TRITPO), disponiendo después el art. 14 de este mismo cuerpo legal que cuando se consolida el dominio, el nudo propietario tributará por este Impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, con lo cual y a diferencia de lo que ocurre con la normativa del ISyD en que existe un solo hecho imponible y un solo devengo del tributo, aunque diferido en el tiempo el pago de la deuda tributaria en el momento de constitución del usufructo y al de su extinción, en el ámbito del ITPO existen dos hechos imponibles con devengos diferenciados, uno primero producido con el desmembramiento del dominio a título oneroso, y otro posterior cuando se extingue el derecho de usufructo y se consolida el dominio en el nudo propietario, momento este segundo en que lo gravado en el ITPO no es la extinción del derecho de usufructo sino la consolidación del dominio en el nudo propietario a diferencia de lo que sucede en el ámbito

del ISyD en que no es posible gravar al nudo propietario por consolidación de la propiedad porque la forma en que se logra (extinción del derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario) no constituye presupuesto de hecho que de origen al nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto sucesorio.

En consecuencia, cuando el desmembramiento del dominio lo sea por causa lucrativa, existe un solo hecho imponible y un solo devengo del ISyD exigible en dos momentos diferentes. En tanto que si el título adquisitivo de los derechos de usufructo y nuda propiedad lo ha sido de forma onerosa, su gravamen se residencia en el ámbito del ITPO con la apreciación de dos hechos imposables diferentes (con ocasión de la constitución de esos derechos, y después, con la consolidación del dominio en el nudo propietario), dos devengos de la obligación tributaria perfectamente diferenciados en el tiempo, y naturalmente, con la consecuencia de que la normativa aplicable será la vigente en el momento en que hayan nacido cada una de esas obligaciones tributarias.

De ahí que cuando el desmembramiento del dominio tenga causa onerosa la consolidación del dominio debe valorarse a valor real del momento en que se extinga el derecho de usufructo y el pleno dominio se integra en el patrimonio del nudo propietario, y que el tipo de gravamen aplicable sea el vigente a ese instante conforme disponen las normas reguladoras del ITPO. Es cierto, que lo que se acaba de señalar viene especificado en el art. 42.2 del RD 828/1995 que regula el Reglamento de desarrollo de la ley del Impuesto cuestionándose por ello su mandato al venir recogido no en ley sino en disposición de rango normativo inferior, pero también lo es que el art. 14 del Texto Refundido del ITPO ordena que la consolidación del dominio en el nudo propietario debe gravarse atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, que no puede ser otro que el real en el momento de la consolidación del dominio y al tipo impositivo vigente también en ese instante.

En cuanto a los problemas que suscita el inicio del plazo de prescripción, cuando el desmembramiento del dominio lo ha sido a título oneroso, al producirse el devengo del ITPO en dos momentos diferentes, en el plazo de treinta días hábiles, habrá que presentar la correspondiente autoliquidación por la constitución del derecho de usufructo y por la constitución del derecho a la nuda propiedad, iniciándose al siguiente día del vencimiento de ese plazo, el de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tributaria. Cuando, más tarde, se consolida el dominio por extinción del ejercicio del derecho de usufructo, se produce un nuevo devengo del ITPO por recuperación del pleno dominio en el nudo propietario, y transcurridos treinta días hábiles, se inicia el plazo de prescripción de esta nueva obligación tributaria.

Si por el contrario, el desmembramiento del dominio se ha producido a título lucrativo, existe un solo devengo del ISyD difiriéndose en el tiempo el pago de esa única obligación tributaria. El plazo de prescripción de la parte de la obligación correspondiente al momento del devengo se producirá transcurridos seis meses desde que se produjera el desmembramiento del dominio y quedará suspendido el plazo prescriptivo de la parte diferida de dicha obligación hasta que se extinga el derecho de usufructo, pues si la prescripción tributaria sanciona la inactividad administrativa en orden a exigir y recaudar la deuda tributaria,

esta falta de ejercicio de la acción liquidadora o recaudadora no es achacable al órgano administrativo pues se debe a la técnica con que, en estos casos, debe de aplicarse la normativa del ISyD, de tal modo que, transcurrido el plazo de autoliquidación correspondiente a la consolidación del dominio a cargo del nudo propietario, se iniciará el plazo de prescripción de la parte de la deuda tributaria cuyo pago había quedado diferido.

Como decía al inicio de este análisis, el gravamen del derecho de usufructo resulta complejo, no ya porque precisa diferenciar el valor de ese derecho para el cálculo del gravamen por la adquisición de la nuda propiedad, que más tarde ha de volver a ser considerado para la tributación del pleno dominio en el nudo propietario al momento de extinguirse el derecho de usufructo, sino también porque el título (oneroso o lucrativo) con que se decidió el desmembramiento del dominio tiene influencia determinante en el tributo y normativa aplicable, así como en el cómputo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.

VALIDEZ DE LAS PRUEBAS OBTENIDAS EN LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO AUTORIZADA ANTES DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: STS DE 1 DE MARZO, REC. NÚM. 323/2023

Eva M. Cordero González

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

(España)¹

<https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Resumen

La sentencia del TS de 1 de marzo de 2024 (rec. 323/2023) declara que, bajo el régimen jurídico anterior a la reforma efectuada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención del fraude fiscal, la necesaria existencia de un previo procedimiento inspector iniciado para proceder a la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido resulta también aplicable a los supuestos de consentimiento por parte de su titular. Además, se considera que las pruebas obtenidas en el acceso y registro autorizado por un acto judicial firme, dictado sin la previa iniciación del procedimiento inspector, no deben resultar excluidas como sustento de la regularización practicada.

Palabras clave

Inviolabilidad de domicilio, derecho fundamental, consentimiento, prueba ilícita, procedimiento inspector.

Abstract

The TS ruling of 1 March 2024 (rec. 323/2023) states that, under the legal regime prior to the reform carried out by Law 11/2021, on tax fraud prevention measures, the necessary existence of a prior inspection procedure initiated to authorise entry into the constitutionally protected

1 Publicación derivada del proyecto de investigación del Plan Nacional «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital» (MCI-21-PID2020-116096RB-I00)

home is also applicable to cases of consent on the part of the interested party. Furthermore, it is considered that the evidence obtained in the access authorised by a final judicial act, issued without the prior initiation of the inspection procedure, should not be excluded as support for the regularisation carried out.

Keywords

Inviolability of the home, fundamental right, consent, illegal evidence, tax inspection proceeding.

Cómo citar: Cordero González, E.M. (2024). Validez de las pruebas obtenidas en la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido autorizada antes del inicio del procedimiento inspector: STS de 1 de marzo, rec. núm. 323/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 191-200.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS núm. 362/2024, de 1 de marzo (rec. 323/2023, ponente D. José A. Montero Fernández) estima el recurso interpuesto por la Administración General del Estado frente a la sentencia del TSJ de Cataluña, de 22 de septiembre de 2022 (rec.1540/2021) relativa a la liquidación y sanción derivadas de un procedimiento inspector por el IRPF 2011-2012. El TS fija la siguiente doctrina, en atención a las dos cuestiones de interés casacional que se le planteaban:

La primera, la de precisar *si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido, es aplicable a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo*. El TS responde afirmativamente a esta cuestión y considera que debe existir en todo caso un procedimiento inspector iniciado y notificado para efectuar la diligencia de entrada, incluso aunque se cuente con el consentimiento del administrador de la entidad.

La segunda cuestión consistía en determinar si la anulación de la *autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador dictados a consecuencia del procedimiento inspector* o, por el contrario, es necesario *valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción*. A este respecto, hay que tener en cuenta que, en el caso objeto de esta sentencia, no consta que se hubiera impugnado el auto judicial que autorizó la entrada, recaído en un momento en el que la jurisprudencia no exigía el inicio previo del procedimiento. Es al impugnarse la liquidación, a raíz de la nueva jurisprudencia del TS, cuando se plantea la cuestión de la admisibilidad de las pruebas obtenidas en el registro domiciliario como fundamento de la liquidación. El TS realiza una interpretación *ponderada* del art. 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) y considera que, aunque la entrada y registro del domicilio se realice de forma improcedente, a falta de procedimiento en curso al dictarse la autorización, ello no determina la exclusión de las pruebas. En consecuencia, estima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y ordena retrotraer las actuaciones para que el tribunal de instancia resuelva sobre la procedencia de la liquidación y sanción, valorando el conjunto de pruebas y evidencias, *sin excluir las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto judicial*.

2. Supuesto de hecho

El 9 de febrero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona dictó auto autorizando la entrada en el domicilio constitucionalmente

protegido de la entidad mercantil para tomar datos contables y extracontables relativos a varios ejercicios del IS, IVA y retenciones en el IRPF, solicitada por la AEAT. Con independencia del auto judicial, la diligencia de entrada y registro contó también con el consentimiento del administrador de la entidad, otorgado quince minutos antes de notificarse el inicio de las actuaciones inspectoras, notificación que se efectuó durante la entrada y registro, el 16 de febrero de 2016. El 10 de agosto de 2017 la AEAT practica acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF de los ejercicios 2011 y 2012 al citado administrador, dictando también el correspondiente acuerdo sancionador. La liquidación y sanción fueron objeto de reclamación económico-administrativa, que fue desestimada, a diferencia del recurso contencioso-administrativo posterior, que fue estimado por el TSJ de Cataluña. Con base en la jurisprudencia del TS en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), el TSJ concluyó que la entrada y registro no cumplió con todos los requisitos exigidos para su validez, al no existir un procedimiento inspector previo abierto y conocido por el obligado, invalidando las pruebas obtenidas. A mayor abundamiento, el TSJ puso de manifiesto que la entrada y registro lo había sido a la empresa de la que era administrador el sujeto pasivo del IRPF y por otros conceptos tributarios, aspecto que no es abordado, sin embargo, en el pronunciamiento posterior del TS.

3. Fundamentos de derecho

En relación con la primera cuestión de interés casacional, el TS confirma el criterio mantenido por la sentencia de instancia, recordando la jurisprudencia en virtud de la cual la entrada en el domicilio protegido constitucionalmente (artículo 18.2 de la CE) precisa de auto judicial o del consentimiento del titular, que no debe estar viciado. Aunque la jurisprudencia que exige la existencia de un procedimiento iniciado y notificado para la realización de la diligencia de entrada (STS 1231/2020, de 1 de octubre y 1163/2021, de 23 de septiembre), se dicta en relación con la autorización judicial, se considera que *dicho requisito es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la Inspección*, sin que haya motivo para exigirlo para la entrada mediante auto judicial y no para la entrada mediando consentimiento del titular, al concurrir las mismas razones y justificación.

Sobre la *exclusión de la prueba obtenida cuando la entrada y registro del domicilio se realiza de forma improcedente*, con vulneración del derecho fundamental, el TS se remite a la doctrina establecida en sus sentencias previas de 9 de junio de 2023 (rec. (rec. 2086/2022 y 2525/2022) y 19 de junio del mismo año (rec. 2444/2022) dictadas en supuestos de hecho similares. Estos pronunciamientos, a diferencia de las sentencias de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019) y 23 de septiembre de 2021 (rec. 2672/2020), que resolvieron recursos de casación referidos a los autos de autorización de entrada, abordaban las liquidaciones dictadas a partir de las pruebas obtenidas en entradas confirmadas por sentencia judicial firme, en la que no se había planteado la ilegalidad de registro por falta de procedimiento inspector previo.

Para valorar la validez de las pruebas, el TS se remite a la sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio (RTC 2019, 97) que sintetiza la evolución de la doctrina constitucional sobre la materia, según la cual: a) La inadmisión procesal de una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental sustantivo *no constituye una exigencia que derive del contenido del derecho fundamental afectado*; b) *La pretensión de exclusión de la prueba ilícita tiene naturaleza estrictamente procesal y ha de ser abordada desde el punto de vista de las garantías del proceso justo (art. 24.2 CE)*; c) La violación de las garantías procesales del art. 24.2 CE ha de determinarse, en relación con la prueba ilícitamente obtenida, a través de un *juicio ponderativo* tendente a asegurar el equilibrio y la igualdad de las partes, esto es, *la integridad del proceso en cuestión como proceso justo y equitativo (...)*. En el caso de que el derecho fundamental haya resultado comprometido, se ha de dilucidar, si *«entre dicha vulneración originaria y la integridad de las garantías del proceso justo que nuestra Constitución garantiza (art. 24.2 CE) existe un nexo o ligamen que evidencie una necesidad específica de tutela, sustanciada en la exclusión radical del acervo probatorio de los materiales ilícitamente obtenidos»*.

En aplicación de esta doctrina constitucional, el TS concluyó en las sentencias antes citadas de junio de 2023, cuya doctrina se reitera en la de 1 de marzo de 2024, que, cuando se omite el requisito de la existencia de un procedimiento iniciado, en casos en que el auto de autorización fue confirmado por sentencia o es firme, *«la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada»*. El TS destaca que, aunque exista una lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ésta deriva del incumplimiento de *un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria* del acto que se pretendía ejecutar. Esta interpretación de las exigencias de la autorización de entrada *«no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad» de dicha autorización*, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector.

Todo ello teniendo en cuenta, además, que en el momento en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización, no se excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. Por ello, entiende el TS que *«en este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes (art. 24.2 CE) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero, respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, (...) el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución (...)*».

Así pues, la sentencia comentada concluye que «la existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ *no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos*».

4. Análisis

Como es sabido, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, salió al paso de la doctrina del TS en la sentencia de 1 octubre de 2020, modificando el artículo 113 de la LGT y el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para señalar de forma expresa que tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido *podrían practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento*, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. La sentencia de 1 de marzo de 2024, objeto de este comentario, se refiere a la situación anterior a la citada reforma, extendiendo la doctrina de la ya superada sentencia de 1 de octubre de 2020 a los supuestos de consentimiento para el acceso al domicilio y abundando en las consecuencias que, sobre la validez de las pruebas obtenidas, se derivan del incumplimiento del requisito de la existencia de un procedimiento en curso para acordar la entrada, cuando el auto judicial es firme. Esta última cuestión presenta, en todo caso, interés en el marco jurídico vigente para otros posibles incumplimientos de los requisitos de acceso al domicilio, que puedan incidir sobre el derecho fundamental.

La primera de las cuestiones abordadas en la sentencia es relevante por no existir, hasta el momento, doctrina del TS para los casos de «superposición» de autorización judicial y consentimiento del titular, cuando ambos resultaran anteriores al inicio del procedimiento inspector. Como hemos señalado, el TS concluye que este requisito *es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido* tanto si se efectúa mediante auto judicial, como si se hace previo consentimiento del titular, al concurrir las mismas razones y justificación en ambos casos. La conclusión del TS es lógica a partir de los razonamientos de su sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), que consideró que tal exigencia se desprendía de la redacción literal de los artículos 113, 142 y 145 LGT. El primero señalaba que cuando *en los procedimientos de aplicación de los tributos* fuera necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria *debería obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*. La redacción vigente tras la reforma efectuada por

Ley 11/2021 se refiere, en cambio, de forma indistinta a las *actuaciones* o procedimientos tributarios como marco de la autorización de entrada. Además, la sentencia de 1 de octubre de 2020 resaltaba la necesidad de que los datos que pusieran de manifiesto obligaciones fiscales no declaradas y justificaran la entrada surgieran de algún *expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados*, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el periodo y el tributo concernidos por aquélla, sin que pudieran derivarse de informaciones inconexas o de una supuesta información relativa a márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no consten. Por ello se consideró necesario que existiera un procedimiento abierto, aunque, ciertamente, esta información pudiera haberse obtenido de otros procedimientos desarrollados frente a terceros.

Mayor interés presenta la segunda cuestión de interés casacional por su posible aplicación en el vigente marco normativo a otros supuestos de obtención de pruebas ilícitas, vulnerando el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Como hemos destacado, el TS aplica la visión restrictiva del *principio de exclusión de prueba ilícita* adoptada por el TC en sus últimas sentencias, particularmente la sentencia 97/2019, de 16 de julio (rec. de amparo 1805-2017), relativa a la denominada lista Falciani. De esta jurisprudencia se desprende que las pruebas obtenidas con vulneración de un derecho fundamental no resultan excluidas de forma automática, en la medida en que la garantía del artículo 11.1 de la LOPJ, al señalar que no surtirán efecto las obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales, no se vincula tanto con la protección de tales derechos, como con el derecho a un juicio justo del artículo 24 de la CE. De este modo, para valorar la posible exclusión de las pruebas, el TC considera necesario dilucidar si, entre la vulneración del derecho fundamental y la integridad de las garantías del proceso justo, existe un nexo que evidencie una necesidad específica de tutela, para lo que el TC utiliza, desde la STC 81/1998, de 2 de abril, dos parámetros de control: a) El parámetro de control llamado «interno» exige valorar la proyección que, sobre el proceso correspondiente, tiene la «índole, características e intensidad» de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada (STC 81/1998, FJ 4). Se trata de considerar, en primer lugar, si la vulneración del derecho fundamental ha estado *instrumentalmente orientada a obtener pruebas al margen de los cauces constitucionalmente exigibles*, comprometiéndose en ese caso la integridad del proceso en curso y el equilibrio entre las partes. No obstante, aun cuando esa conexión instrumental no exista, ha de evaluarse asimismo si la vulneración del derecho fundamental sustantivo es de tal intensidad que debe, aun así, proyectarse sobre el ámbito procesal por *afectar al núcleo axiológico más primordial de nuestro orden de derechos fundamentales*. b) Adicionalmente, de acuerdo con la STC 81/1998, de 2 de abril, debe dilucidarse si de algún modo la falta de tutela específica en el proceso penal supone «incentivar la comisión de infracciones del derecho fundamental», privándole por tanto de una garantía indispensable para su efectividad.

Al trasladar esta doctrina y realizar esta ponderación en el supuesto de hecho de la sentencia de 1 de marzo de 2024, el TS tiene en cuenta tanto la circunstancia de que, en el momento de autorizarse la entrada, ésta se efectuara bajo la convicción de estar llevándose a cabo correctamente, al no haberse estable-

cido todavía en la jurisprudencia el requisito de la existencia del procedimiento previo, como la intensidad de la afectación del derecho fundamental con cuya vulneración se obtienen las pruebas. Así, se destaca que, aunque exista una lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ésta deriva del incumplimiento de *un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria* del acto que se pretendía ejecutar, que no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de dicha autorización. Como es sabido, este juicio tiene por objeto analizar la utilidad de la medida para la actuación inspectora, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende, ponderando los beneficios para el fin perseguido frente al sacrificio del derecho fundamental. Es necesario tener en cuenta en este sentido que, en la sentencia de 1 de octubre de 2020, se consideró, además, que el auto de autorización adolecía de elementales y graves defectos de motivación, que determinaron su anulación.

Por ello, el TS advierte que la *existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión* en cuanto a la virtualidad de las pruebas obtenidas. Hay que recordar, al respecto, que el TS ha rechazado la validez de las pruebas obtenidas si el auto de autorización de entrada en el domicilio es anulado por falta de la adecuada motivación. Así, la sentencia del TS 568/2022 de 12 de mayo (rec. 6453/2020) al resolver un recurso de casación frente a la sentencia de instancia dictada en un procedimiento para la protección de derechos fundamentales, considera que la *declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha resolución jurisdiccional, priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración e implica el deber de devolver toda la documentación incautada, así como de destruir cualesquiera copias de ella que obren en poder de la Administración*, entendiéndose por tal, no sólo los documentos en sentido propio, sino también aquel otro material (soportes informáticos, ordenadores, etc.) que haya sido objeto de incautación. El TS no se pronuncia, sin embargo, sobre si la *información* obtenida, entendida como la toma de conocimiento de la Administración de lo descubierto durante el registro domiciliario, puede utilizarse como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales, lo que habrá de ser resuelto en tales procedimientos.

Más allá de la cuestión de la validez de las pruebas obtenidas, no podemos concluir sin resaltar la calificación que realiza el TS de la exigencia del procedimiento en curso como requisito de «legalidad ordinaria». Con ello parece matizar su pronunciamiento anterior de 1 de octubre de 2020, cuando señala que «la naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su *régimen sustantivo y procesal* se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial –arts. 53.1 y 81.1 CE– Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario». En este sentido, hay que recordar que el preámbulo de la Ley 11/2021 de medidas de prevención del fraude fiscal, calificó también las modificaciones introducidas sobre la entrada en domicilio como «de alcance exclusivamente

procedimental». Su regulación por Ley ordinaria resulta, sin embargo, cuestionable a la vista de la interpretación realizada por el TC en su sentencia 50/1995, de 23 de febrero, según la cual aspectos como el Juez competente, el procedimiento adecuado y el contenido de la resolución judicial están protegidos no ya por la reserva de Ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada, la reguladora del Poder Judicial, lo que habría de comprender, a nuestro juicio, el momento a partir del cual puede solicitarse la autorización de entrada.

MATIZACIONES SOBRE LAS POSIBILIDADES DE DISCUTIR EL VALOR CATASTRAL AL RECIBIR LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA POR DEUDAS DEL IBI, IMPAGADAS POR EL CONTRIBUYENTE: STS DE 1 DE MARZO DE 2024, REC. NÚM. 9087/2022

José Luis Bosch Cholbi

*Profesor Titular de la Universidad de Valencia
(España)¹*

<https://orcid.org/0000-0002-2893-1232>

Researcher ID: L-3122-2017

Resumen

El Tribunal Supremo analiza las posibilidades de modificar el valor catastral firme con ocasión de la discusión sobre la adecuación a Derecho de la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que lo aplica. En este caso, niega esa posibilidad a quien es declarado responsable tributario subsidiario, ex art. 64.1 TRLHL, cuando interponga, contra dicha declaración, un recurso en el que cuestione también la liquidación del IBI girada al deudor principal –con base en la interpretación jurisprudencial del art. 174.5 LGT–, por no tratarse de una «circunstancia excepcional sobrevenida». Sin embargo, concluye que, no por ello, se causa indefensión al responsable tributario, pues analiza y reinterpreta las distintas herramientas jurídicas que le permiten acudir ante el Catastro para lograr la rectificación de ese valor catastral erróneo y, acto seguido, poder obtener, del Ayuntamiento, la devolución de lo indebidamente ingresado por IBI, sin que sea óbice, para ello, la dicción del art. 221.3 LGT.

Palabras clave

Valor catastral; Impuesto sobre Bienes Inmuebles; responsable tributario subsidiario; recursos administrativos y judiciales.

1 Trabajo enmarcado en el Proyecto Prometeo «La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI», para grupos de investigación de excelencia 2021/041 XXITAX, de la Generalitat Valenciana, y en el Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia e Innovación (PID2022-140110OA-I00).

Abstract

The Supreme Court analyzes the possibilities of modifying the cadastral value during the discussion on the adequacy to law of the liquidation of the Real Estate Tax that applies it. In this case, it denies that possibility to whoever is declared to be a subsidiary taxpayer, ex art. 64.1 TRLHL, when an appeal is filed against this declaration, in which the IBI liquidation issued to the principal debtor is also questioned –based on the jurisprudential interpretation of art. 174.5 LGT–, because it is not a «supervening exceptional circumstance.»

However, the Court concludes that this does not mean the tax responsible is defenseless, since it analyzes and reinterprets the different legal tools that allow him to go before the Cadastre to achieve the rectification of that erroneous cadastral value and, subsequently, be able to obtain, from City Council, the return of the amount unduly paid for IBI, without the diction of art. 221.3 LGT being an obstacle to this.

Keywords

Cadastral value; Real Estate Tax; subsidiary tax payer; administrative and judicial appeals.

Cómo citar: Bosch Cholbi, J.L. (2024). Matizaciones sobre las posibilidades de discutir el valor catastral al recibir la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por deudas del IBI, impagadas por el contribuyente: STS de 1 de marzo de 2024, rec. núm 9087/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 201-211.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
5. Bibliografía

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (en adelante, TS), en la sentencia nº 361/2024, de 1 de marzo de 2024, de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección Tercera, Ponente Sr. Montero Fernández, desestima el Recurso de Casación nº 9087/2022 (ECLI:ES:TS:2024:955), interpuesto contra la sentencia del TSJ de Madrid, de 25 de octubre de 2022, que había desestimado el recurso de apelación nº 578/2022, presentado contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 27 de Madrid, de 29 de marzo de 2022, en el recurso nº 205/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid, de 25 de marzo de 2021.

Dicha sentencia fija la siguiente doctrina: «la persona o entidad declarada responsable tributaria de las deudas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en virtud del artículo 64.1 TRLHL puede, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, discutir directamente el valor catastral que conforma la base imponible de la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles cuya responsabilidad se deriva, siempre y cuando concurren circunstancias excepcionales sobrevenidas, entre las que no se encuentran la declaración de responsabilidad subsidiaria».

2. Supuesto de hecho

Una mercantil es declarada responsable tributaria subsidiaria de las deudas del IBI que el deudor principal no había abonado al Ayuntamiento de Madrid, en tanto que adquirente de los inmuebles, como permite el artículo 64.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLHL): «1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria».

No conforme con el acto de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria, la mercantil interpone, sucesivamente, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Municipal de Madrid, recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 27 de Madrid y recurso de apelación ante el TSJ de Madrid, en los que, en síntesis, mantenía:

- i) que el valor catastral, que conformaba la base imponible del IBI que se le exigía –por no haberlo abonado el deudor principal–, era erróneo y podía ser discutido al impugnar el acto de declaración de responsabilidad, pues no había tenido ocasión de recurrirlo con anterioridad, al desconocerlo;

- ii) que la normativa catastral no le ofrecía ninguna vía jurídica para instar la tramitación de un procedimiento catastral que permitiera modificar los valores catastrales en casos de errores de derecho, dadas las limitaciones previstas expresamente en la regulación de los procedimientos catastrales establecidos en los artículos 18.1 y 29.6 y 7 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI), así como en el art. 213.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

3. Fundamentos de derecho

En primer lugar, el Tribunal Supremo se muestra partidario de considerar que el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria prevista en el art. 64.1 del TRLHL no reviste ninguna especialidad respecto del establecido, para los declarados responsables tributarios subsidiarios, con carácter general. Y, en consecuencia, le resulta aplicable la extensiva interpretación jurisprudencial del art. 174.5 LGT y las amplias posibilidades impugnatorias que se atribuyen al recurso del responsable, más allá de la estricta dicción legal.

Según la doctrina sentada, inicialmente, por la sentencia del Tribunal Supremo, nº 398/2018, de 13 de marzo, rec. nº 53/2017, los declarados responsables pueden impugnar tanto su propia declaración de responsabilidad como las liquidaciones y sanciones origen de las deudas derivadas, entrando a examinar la cuestión de fondo en sus recursos, aunque las liquidaciones y sanciones hubieran sido confirmadas, por una sentencia firme, en los recursos interpuestos por los deudores principales. Solución jurídica mantenida, con posterioridad, por las sentencias del TS de 17 de mayo de 2018, rec. nº 86/2016; de 7 de noviembre de 2019, rec. nº 4234/2017; de 3 de junio de 2020, rec. nº 5020/2017; de 7 de noviembre de 2022, rec. nº 7939/2020, y por dos sentencias de 19 de enero de 2023, recs. nº 1693/2020 y 3904/2020.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo fija una limitación a tan amplias facultades impugnatorias otorgadas al responsable tributario por esta interpretación jurisprudencial extensiva del art. 174.5 LGT: no se les debe permitir discutir más allá de los presupuestos de hecho y las correspondientes liquidaciones y sanciones.

En tercer lugar, la sentencia reitera su doctrina sobre las limitaciones a la conexión impugnatoria entre actos de gestión catastral –dictados por la Administración del Estado– y actos de gestión tributaria –emanados por una Administración tributaria local–, recalcando que solamente podrán discutirse actos catastrales con ocasión del recurso dirigido frente a actos de gestión tributaria si concurren «circunstancias excepcionales, sobrevenidas, análogas o similares», citando expresamente, como circunstancia que cabe entender incluida en tal expresión, a la «falta de notificación individual de los valores catastrales a sus destinatarios». Doctrina sentada en varios pronunciamientos; por todos, en las sentencias de 19 de febrero de 2019, rec. nº 128/2016; de 4 de marzo de 2019, rec. nº 11/2017, o de 2 de abril de 2019, rec. nº 2154/2017.

En cuarto lugar, el pronunciamiento cierra la puerta a considerar que cualquier cambio de titularidad del bien, como es el caso, conlleve la obligación de volver a notificar los valores catastrales determinados y notificados en su día, reabriendo los plazos para su impugnación. Así lo estima porque no es una posibilidad prevista legalmente y porque supondría una quiebra del principio de seguridad jurídica. Por eso, concluye que la notificación tempestiva de los valores catastrales, a los titulares del bien inmueble, produce los efectos derivados que le son propios; entre ellos, la imposibilidad de su impugnación una vez pasado el plazo legalmente establecido. Y, acto seguido, estima que: «No concurre circunstancia excepcional y sobrevenida que conlleve aplicar la excepción jurisprudencialmente contemplada de poder impugnar los valores catastrales asignados, cuando, como en este caso, se produce la declaración de responsabilidad subsidiaria por las deudas pendientes por impago del IBI del deudor principal».

En quinto lugar, ante la alegación de indefensión por el declarado responsable tributario subsidiario, que no conocía la valoración catastral del bien y a quien se le impide discutirlo con ocasión de su recurso contra esa declaración de responsabilidad tributaria, la sentencia analiza sendas previsiones del TRLCI para concluir que sí que existen herramientas legales para combatir, por ese tercero declarado responsable, los valores catastrales que no pudo impugnar en su momento, por no ser titular del inmueble.

Así, el artículo 18 del TRLCI regula el procedimiento de subsanación de discrepancias y de rectificación, y, aunque dicho precepto prevé su inicio solamente «de oficio», interpreta que ese inicio no es potestativo, sino que la Administración resulta obligada a iniciarlo «cuando la Administración tenga conocimiento, por cualquier medio, de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no se deba al incumplimiento de la obligación de declarar o comunicar a que se refieren los artículos 13 y 14». Por tanto, «cualquier persona, incluido el titular o el declarado responsable subsidiario, puede poner en conocimiento de la Administración una posible discordancia y la Administración deberá iniciar el susodicho procedimiento». Y, además, también estima que la limitación de efectos de dicha subsanación puede proyectarse sobre el ámbito catastral, pero no sobre el tributario, en una disociación de efectos ciertamente chocante: *«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»*.

Asimismo, también considera posible instar, ante el Catastro, la rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho; incluso, el procedimiento de declaración de alteración de orden físico y económico del inmueble sometido a gravamen.

Finalmente, en sexto lugar, el Tribunal Supremo cierra el círculo, al analizar también si la tramitación de alguno de esos procedimientos catastrales podrá permitir la obtención de lo indebidamente ingresado por IBI.

Cierto es que el art. 221.3 LGT establece una previsión que limita las posibilidades de obtener la devolución de ingresos indebidos cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, limitándolo únicamente a los casos de «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». Sin embargo, la sentencia estima procedente la devolución de lo indebidamente ingresado, aludiendo a anteriores pronunciamientos suyos que han reinterpretado dicho precepto legal –como las de 3 de junio de 2020, rec. nº 2607/2018 y rec. 5368/2018, la de 18 de mayo de 2020, rec. nº 6950/2018, o la de 21 de diciembre de 2023, rec. nº 5519/2022–, con base en el principio de buena administración –ex arts. 9.3 y 103 CE–, el principio de capacidad económica y, si consta un término de comparación válido, también el principio de igualdad. De dicha doctrina, entresacamos las siguientes afirmaciones:

- cuando el Catastro refleje una nueva realidad, *«procederá que el ente local ajuste su liquidación del IBI al resultado de aquella nulidad, anulabilidad o variación, modificándola en lo que resulte menester con las devoluciones de ingresos a que hubiere lugar incluidos los intereses de demora»;*
- *«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 –BI 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»;*
- no es necesario impugnar las sucesivas liquidaciones tributarias (que se iban dictando mientras estaba pendiente de resolución el recurso contra el valor catastral), pues *«ostentaban una firmeza condicionada, esto es, estaban sujetas al resultado de la impugnación catastral que el mismo contribuyente había deducido –con conocimiento de la Corporación– ante el órgano competente de la gestión catastral»;*
- *«podría incluso afirmarse que hubiera resultado exigible para la Hacienda Local –por mor de aquel principio de buena administración– revocar de oficio sus liquidaciones de IBI cuando ha tenido constancia indubitada de que la base imponible sobre la que se giraron era errónea»;*
- En definitiva, *«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

Una vez más, la problemática disociación entre gestión catastral y gestión tributaria y el correlativo sistema de impugnación ambas clases de actos acaba en manos del Tribunal Supremo por mor de una más que deficiente regulación normativa y de un conjunto de disfuncionalidades que llegan a comprometer la vigencia de un derecho fundamental trascendental en un Estado de Derecho, como el de tutela judicial efectiva sin indefensión y al derecho a la defensa –art. 24.1 y 2 CE–.

En esta ocasión, el pronunciamiento del Tribunal Supremo, siguiendo en algunos temas la estela de anteriores decisiones suyas, da un paso más, y llega a una conclusión lógica y razonable sobre las posibilidades impugnatorias del declarado responsable tributario al recibir la liquidación del IBI cuando el valor catastral que conforma su base imponible es firme, y ello a pesar de la interpretación restrictiva de la espita que había abierto en anteriores sentencias sobre la concurrencia, o no, de «circunstancias excepcionales sobrevenidas» –que no definía– que justificarían una impugnación por quien no conocía el valor catastral que, ahora, fundamenta la liquidación tributaria.

Por una parte, no permite identificar la concurrencia de esa «circunstancia excepcional sobrevenida» con el hecho de conocer de manera primigenia un valor catastral cuando se recibe la declaración de responsabilidad tributaria del IBI impagado por el deudor principal, aunque, indudablemente, ese tercero no ha tenido noticia, ni ha podido discutir, con anterioridad, ese valor catastral que conforma la base imponible del IBI, salvo que se pueda demostrar que ni siquiera el deudor principal recibió la notificación de aquel acto catastral.

Esta conclusión jurisprudencial despliega efectos importantes, pudiendo ser aplicable, también, al caso más habitual en el que un tercero adquiere un bien inmueble, cuyo valor catastral es firme porque, quizás, nunca fue recurrido por el anterior propietario –a quien sí le fue notificado–. En este caso, cierto es que el acto de gestión catastral es firme. Pero no deja de ser un acto catastral que sigue desplegando efectos en el ámbito tributario –además, anualmente, en el IBI–. De impedirse cualquier posibilidad de que ese adquirente pueda discutir la base imponible del IBI con base en la firmeza de un acto administrativo que se ha dictado y notificado a otra persona, antes de que él fuera propietario y pudiera conocerlo e impugnarlo, supondría sumirlo en la más absoluta indefensión. Lo que también ocurriría, como puso de relieve Marín-Barnuevo Fabo, a quienes estén obligados a soportar la repercusión prevista en el artículo 63.2 del TRLRHL. O, como ha reflejado Molinos Rubio, en casos de sentencia firme que declara que el inmueble no es urbano a efectos catastrales, cuando las parcelas estaban erróneamente determinadas en el catastro, o cuando el valor catastral solo es válido si se ajusta a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble, según diversos pronunciamientos jurisprudenciales (SSTS de 18 de mayo de 2020; dos de 3 de junio de 2020 y de 18 de junio de 2020).

Por eso, el Tribunal Supremo tiene que reinterpretar varios preceptos legales, haciéndoles decir lo que no dicen, aunque con dos propósitos ciertamente loa-

bles: evitar la indefensión y conseguir la devolución de lo indebidamente ingresado.

Así, asume, la amplia interpretación jurisprudencial sobre las posibilidades impugnatorias del declarado responsable tributario subsidiario –a pesar de cómo vienen limitadas en el art. 174.5 LGT–, considerándolas aplicables también a este supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, regulado en el art. 64 TRLHL.

Además, también efectúa una relectura del procedimiento de subsanación de discrepancias del art. 18 TRLCI, para considerar que la previsión normativa sobre la iniciación «de oficio» debe considerarse una obligación, y no una facultad en manos de la Administración catastral, cuando a ésta se le pongan de relieve discordancias entre la descripción catastral del inmueble y la realidad inmobiliaria. Razonamiento que recuerda la necesaria relectura del art. 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre el inicio del procedimiento de revocación, cuando indica que «El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito». Y, además, al amparo de la STS, de 3 de junio de 2020, evita la eficacia únicamente *pro futuro* de la resolución de este procedimiento de subsanación de discrepancias –prevista expresamente en el citado art. 18 TRLCI–, para hacerle decir que esos efectos se limitan al «ámbito puramente catastral», sin que ello deba suponer que se admite «la licitud de una deuda tributaria basada en un valor luego declarado erróneo por la Administración».

En fin, para redondear su razonamiento, también hace tabla rasa de cuanto dispone el art. 221.3 LGT sobre los casos en que procede la devolución de lo indebidamente ingresado por IBI cuando el acto administrativo del que trae causa el ingreso indebido es firme. En dicho precepto legal, se limita a la posibilidad de instar alguno de los procedimientos especiales de revisión *ex art.* 216, a, c y d LGT (esto es, revisión de actos nulos de pleno derecho; revocación; rectificación de errores), o al recurso extraordinario de revisión del art. 244 de la LGT. Y, amparándose en anteriores decisiones suyas, con base en principios de raigambre constitucional como la necesidad de tributar de conformidad con la capacidad económica –art. 31.1 CE–, no vulnerar el principio de igualdad –arts. 14 y 31.1 CE–, y amparándose en el principio de buena administración –art. 9.3 y 103.1 CE–, concluye la procedencia de ajustar las liquidaciones tributarias al valor catastral correcto, en cuyo caso se debe proceder *eo ipso* a la devolución de lo indebidamente ingresado –incluso, de oficio por la propia Administración tributaria local, mediante un procedimiento de revocación–.

Con tal solución jurídica, se evita un peregrinaje impugnatorio kafkiano, quedando claro que no resulta necesario recurrir –y suspender– cada una de las liquidaciones del IBI (o, en su caso, la del Impuesto sobre Plusvalía, si se opta por la modalidad de cálculo objetiva) si el valor catastral, del que traen causa, ha sido impugnado, porque la solución jurídica que se adopte en ese recurso contra el acto catastral deberá producir sus efectos en las liquidaciones tributarias que lo han venido aplicando. Solución que supone aplicar, a este ámbito

tributario local, la lógica previsión del art. 224.1, párrafo tercero, LGT cuando establece que: «*Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos*».

En todo caso, lo que no resulta factible jurídicamente, como regla general, es que el tercero impugne directamente el valor catastral, ante el Ayuntamiento, al recibir la liquidación del IBI –salvo, por ejemplo, el caso de falta de notificación de aquel al deudor principal, pues sería una «circunstancia especial sobrevenida», o la nulidad del plan urbanístico del que trae causa–, sin haber instado y obtenido la rectificación del órgano administrativo que dictó el acto catastral cuestionado.

5. Bibliografía

BOSCH CHOLBI, J.L: «La impugnación de las ponencias de valores y de los valores catastrales: cuestiones problemáticas», *Tribuna fiscal*, nº 246, 2011.

CASAS AGUDO, D., «En torno a la posible discusión de la valoración catastral del inmueble al hilo de la impugnación de liquidación por el IBI. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019», *Nueva fiscalidad*, Nº 2, 2019, págs. 253-263.

FERNÁNDEZ VALVERDE, R.: «La revisión retroactiva de las liquidaciones firmes por IBI exige la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho», *Diario La Ley*, nº 9486, 26 de septiembre de 2019.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «La impugnación de valores catastrales firmes con ocasión de la impugnación de la liquidación del IBI. Análisis de la STS de 19 de febrero de 2019, rec. núm. 128/2016», *RCT*, nº 435, 2019, págs. 119-126.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «Procede la anulación inmediata de las liquidaciones del IBI cuando se anula la valoración catastral. Análisis de la STS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 6950/2018», *RCT*, nº 451, 2020, págs. 135-144.

MOLINOS RUBIO, L., M., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Revisión de algunas cuestiones controvertidas», *Anuario Aragónés del Gobierno Local*, nº 12, 2020.

MORENO SERRANO, B., «Posibilidad de impugnación del valor catastral en el momento de notificación de la liquidación del IBI», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, Nº 6, 2019, págs. 75-84.

RUA PRIETO, R., «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*, nº 144, 2024, págs. 307-315.

SESMA SÁNCHEZ, B., «La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión», *Revista Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2020.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «La impugnación de los valores catastrales y de las liquidaciones en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles», *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2016, págs. 9-60.

VARONA ALABERN, J. E., *El valor catastral: su gestión e impugnación: análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el impuesto sobre bienes inmuebles*. Aranzadi, Pamplona, 2011.

LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS CONTABILIZADOS EN UN EJERCICIO POSTERIOR A SU DEVENGO CUANDO ESTE ÚLTIMO ESTÁ PRESCRITO: STS DE 22 DE MARZO DE 2024, REC. NÚM. 7261/2022

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Huelva

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

Resumen

El Tribunal Supremo ha considerado que los gastos contabilizados en un periodo posterior a su devengo son deducibles en todo caso, incluso aunque el periodo en el que se devengaron se encuentre prescrito cuando se produce el registro de los gastos, corrigiendo de esta forma el criterio que ha mantenido la Administración tributaria sobre esta materia.

Palabras clave

Devengo; gastos deducibles; errores contables; prescripción; capacidad económica

Abstract

The Supreme Court has held that expenses accounted for in a period subsequent to their accrual are deductible in any case, even if the period in which they were accrued is time-barred when the expenses is recorded, thus correcting the criterion maintained by the tax authority on this matter.

Keywords

Accrual; deductible expenses; accounting errors; prescription; economic capacity

Cómo citar: *Malvárez Pascual, L.A. (2024). La deducción de los gastos contabilizados en un ejercicio posterior a su devengo cuando este último está prescrito: STS de 22 de marzo de 2024, rec. núm. 7261/2022. Revista Técnica Tributaria, (145), 213-222.*

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo (STS) 518/2024, de 22 de marzo (rec. núm. 7261/2022) ha concluido que en el Impuesto sobre Sociedades (IS) es posible deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior a su devengo, incluso aunque este último periodo se encuentre prescrito, con la única limitación de que esta situación no comporte una menor tributación que la que hubiere correspondido de aplicar el gasto en función de su devengo. Lo relevante es que el Tribunal considera que para determinar si se produce o no una menor tributación, a efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), no tiene relevancia que el periodo en el que se devengó el gasto se encuentre prescrito. En particular, en el FJ 4º ha establecido el siguiente contenido interpretativo de la sentencia:

«A los efectos del artículo 11 de la LIS, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito».

2. Supuesto de hecho

Un contribuyente contabilizó y dedujo como gasto en el IS del ejercicio 2016 varias facturas por un importe total de 10.187,40 euros, que correspondían al ejercicio 2009. Como resultado del subsiguiente procedimiento de inspección, el acuerdo de liquidación estableció que tales gastos no eran deducibles en el periodo posterior en el que los gastos se contabilizaron, en la medida en que su devengo se produjo en un periodo prescrito. La inspección consideró que, de admitirse la deducción de tales gastos, se produciría una tributación inferior a la que habría correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal, lo que no era posible de acuerdo con el artículo 11.3.1º de la LIS. En el acuerdo se determinó que se debía comparar la tributación que resultaba de la liquidación del período impositivo en el que se contabilizó el gasto respecto de la que resultaría de imputarlo en el periodo de su devengo. A estos efectos, se debía tener en cuenta el posible efecto de la prescripción, de tal forma que si el periodo del devengo estaba prescrito no era factible la rectificación de la autoliquidación y tampoco podía admitirse la deducibilidad del gasto en el ejercicio en el que se contabilizó. La razón de esta conclusión es que, si el contribuyente no podía solicitar la rectificación de su autoliquidación ni la Administración Tributaria podía comprobar dicho ejercicio, los gastos devengados en el ejercicio prescrito y contabilizados en uno posterior no eran deducibles en ningún caso. El TEAR de Andalucía ratificó el criterio adoptado en la liquidación por la inspección en la Resolución de 1 de junio de 2020.

Sin embargo, la posterior sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía 1127/2022, de 10 de junio (rec. núm. 396/2020), estimó el recurso presentado por la entidad contribuyente contra el mencionado acuerdo del TEAR de Andalucía. El TSJ rechazó los argumentos esgrimidos por la Administración sobre la base de la distinción entre la prescripción del derecho a liquidar y la potestad de comprobación e investigación, pues, conforme a los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria (LGT), la Administración tributaria conserva el derecho a comprobar la existencia e importe de los gastos deducidos en un ejercicio posterior al de su devengo, pese a la prescripción del derecho a liquidar la deuda de dicho periodo. De este modo, consideró el tribunal que quedaban preservados los intereses financieros de la Hacienda Pública, por lo que no resultaba necesario invocar la prescripción del derecho a liquidar. Además, se argumentó que el artículo 11.3.1º de la LIS, al regular las condiciones de la imputación de los gastos en un ejercicio distinto de aquel en el que tiene lugar su devengo, establecía únicamente como límite que no diera lugar a una menor tributación, sin consideración alguna a la prescripción.

La Abogacía del Estado interpuso un recurso de casación frente a la STSJ de Andalucía 1127/2022, al entender que la tesis del TSJ era errónea porque suponía admitir como deducible un gasto que se había generado en un ejercicio respecto del que el obligado tributario ya no disponía de la facultad de rectificar su autoliquidación por haber prescrito su derecho. En definitiva, defendió que no era posible la deducción de un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, cuando dicho ejercicio estaba prescrito, en la medida en que el obligado tributario ya no podía ejercitar su derecho a la rectificación de la autoliquidación. Además, consideró que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 11.3.1º de la LIS, la prescripción del gasto daba lugar a una menor tributación de la que hubiera resultado de haberse deducido en el ejercicio de su devengo, por lo que concluyó que en el caso litigioso el gasto contabilizado no era deducible.

La entidad contribuyente se opuso al recurso de casación señalando, entre otros motivos, que no obtuvo ningún beneficio con su error, sino que sufrió el perjuicio financiero de anticipar el pago del impuesto, debido al diferimiento del gasto. Además, la corrección de dicho error no dio lugar a una menor tributación, pues la prescripción del periodo en el que el gasto se devengó no constituye un impedimento para que se pueda llegar a dicha conclusión. Alegó que, de mantenerse la tesis de la Administración, se produciría justo lo contrario, una «sobreimposición», al no considerarse el gasto fiscalmente deducible ni en 2009 ni en 2016, y todo por un simple error de hecho, involuntario, de buena fe, que no causó perjuicio alguno al Erario público. De todo ello concluyó que el proceder de la Administración Tributaria no era acorde con los principios de capacidad económica, confianza legítima y buena administración.

El recurso de casación se admitió mediante el Auto de 14 de junio de 2023 (rec. núm. 7261/2022), en el que apreció un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en relación con la siguiente cuestión: «Determinar si en el IS procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no dé lugar a una menor

tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito, computando la prescripción desde la fecha en que concluye el plazo de declaración del ejercicio en que tenga lugar la contabilización del gasto».

3. Fundamentos de derecho

La cuestión de interés casacional incide sobre los requisitos que se exigen para que sean deducibles los gastos que hayan sido contabilizados erróneamente en un ejercicio distinto al de su devengo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.3.1º de la LIS. La normativa contable admite el registro de los gastos en un periodo posterior mediante un cargo en una cuenta de reservas y el señalado precepto también permite, con carácter general, la deducción de los gastos en la base imponible del IS en el periodo en el que se contabilicen. La cuestión que se plantea es si es posible la deducción fiscal de los gastos en el ejercicio en que se produce su registro contable cuando en dicho momento está prescrito el periodo en el que estos se devengaron.

La Abogacía del Estado fundamentó su recurso, junto a los motivos señalados, en la doctrina contenida en la STS 1081/2021, de 22 de julio (rec. núm. 1118/2020). En dicha sentencia se analizó si era posible que un obligado tributario pudiera aplicar las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas en las autoliquidaciones de dichos periodos, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un periodo no prescrito. El contribuyente pretendía hacer extensible a efectos de la rectificación de la autoliquidación el mismo plazo que la ley establece en favor de la Administración tributaria para comprobar ejercicios prescritos. En dicha sentencia el TS consideró que la pretensión del contribuyente no tenía fundamento legal. De este modo, no se podía admitir la solicitud de rectificación de la autoliquidación al objeto de reconocer *ex novo* bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos, pues no hay una norma expresa o un principio general que permita extender en favor del contribuyente el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar. No obstante, el FJ 3.6º de la STS 518/2024, de 22 de marzo, considera que el supuesto planteado en la sentencia 1081/2021, de 22 de julio, es completamente diferente del caso ahora enjuiciado, en el que el contribuyente no pretendió la rectificación de la autoliquidación, sino que dedujo un gasto cuyo devengo se produjo en un periodo anterior prescrito, en aplicación de la regla especial de imputación temporal que establece el artículo 11.3.1º de la LIS, que es la norma legal habilitante de la deducción de un gasto que ha sido contabilizado en un ejercicio posterior a su devengo.

Por su parte, el TS recuerda en el FJ 3º.7 que lo que prescribe es el derecho de la Administración tributaria a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar su autoliquidación, que no son las situaciones planteadas en el caso ahora enjuiciado. Por ello, concluye que de la normativa tributaria no cabe predicar la prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando el contribuyente

pretende deducirlo en un periodo no prescrito, máxime cuando el artículo 11.3.1º de la LIS autoriza la deducción del gasto en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del mismo.

En el FJ 3º.8 el TS considera que dicha norma no establece como requisito adicional que el ejercicio en el que debe imputarse el gasto, de acuerdo con su devengo, no se encuentre prescrito, y recuerda que el principio de reserva de ley tributaria impide adicionar requisitos no previstos en la norma reguladora. Otro argumento en el que se funda la conclusión del TS es que, constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente no puede verse comprometida por un elemento ajeno al artículo 11.3.1º de las LIS, pues, de seguirse la tesis de la Administración, el gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó, al estar prescrito, ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable.

Además, en el FJ 3º.9 el TS entiende que el argumento de la Administración, relativo a que ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de la autoliquidación, impide comprobar que la deducción del gasto comporta una menor tributación, pues la invocación de la prescripción del gasto vetaría la comparación que reclama el artículo 11.3.1º de la LIS, lo que no resulta admisible.

El TS comparte en el FJ 3º.10 el argumento utilizado por la sentencia de instancia de que la indagación sobre la realidad y la cuantía del gasto generado en el periodo prescrito entra dentro de las potestades administrativas de comprobar e investigar, de acuerdo con el artículo 115.1 de la LGT. El TS concluye que «no se discute aquí un eventual derecho de la Administración a comprobar o investigar, sino su inexcusable deber de garantizar el cumplimiento de las normas tributarias, mediante el ejercicio de las potestades que le reconoce el ordenamiento jurídico con dicho fin, expresión natural de su pleno sometimiento a la ley y al Derecho (artículo 103.1 CE), en aras de servir con objetividad los intereses generales». Se entiende que en el caso enjuiciado la inspección no ha cumplido tales principios, al realizar una interpretación de la norma controvertida que no tiene un fundamento legal.

Por tanto, de acuerdo con la doctrina casacional expuesta, basta con probar que la deducción del gasto en un periodo posterior no ha dado lugar a una menor tributación para que dicho gasto, devengado en un periodo prescrito, resulte deducible.

4. Análisis

La sentencia analizada merece una valoración muy positiva, pues con unos argumentos que son jurídicamente impecables corrige el criterio que la Administración tributaria ha venido aplicando de forma constante en el tiempo. En efecto, la tesis de la inspección no es una interpretación de la normativa realizada de forma puntual por un actuario en un procedimiento concreto, pues se trata del criterio que ha defendido la DGT en diferentes consultas. Dicho órgano considera que, para aplicar la regla especial del artículo 11.3.1º de la LIS, que obliga a comparar la tributación del periodo en el que el gasto se devengó y la

del periodo posterior en el que el mismo se contabilizó, es relevante que el gasto se haya devengado en un periodo prescrito. Así, considera que, si se admite la deducción del gasto en el periodo posterior en el que se contabiliza, se produciría una menor tributación que si el mismo se hubiera deducido en el periodo correspondiente a su devengo, dado que, de imputarse a este último, ya no se podría deducir, al estar prescrito¹. Como en tantas ocasiones, la tesis que defiende la Administración no se basa en los criterios de interpretación que se aplican en el ámbito jurídico-tributario y que se establecen en el artículo 12.1 de la LGT, que a estos efectos se remite a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, sino que el proceso de interpretación está condicionado por el resultado que se quiere alcanzar, que no es otro que favorecer los intereses recaudatorios, en un mal entendimiento del principio de eficacia administrativa.

El TS ha puesto de manifiesto en la sentencia comentada que el criterio administrativo señalado no es consistente con la regulación que de dicha cuestión realiza el artículo 11.3.1º de la LIS. Este precepto constituye la regla especial para la imputación de los ingresos y los gastos que se contabilicen por error en un periodo diferente al correspondiente a su devengo. En particular, en relación con los gastos contabilizados en un ejercicio posterior, determina, como regla general, que se deducirán en el periodo impositivo en el que se registren en la contabilidad. Téngase en cuenta que la deducción de los gastos también se encuentra condicionada por el principio de inscripción contable, de tal forma que no se pueden deducir en la base imponible del IS hasta que los mismos no hayan sido contabilizados. Se trata de un límite importante que no se aplica en materia de ingresos, pues estos deben incorporarse en todo caso a la base imponible de acuerdo con su devengo, estén o no registrados contablemente, de tal forma que si se detecta un error en relación con un ingreso devengado en un periodo anterior es necesario presentar una autoliquidación rectificativa de dicho periodo. Ahora bien, esta no es la solución en el caso de los gastos, precisamente porque se aplica el límite señalado, de tal forma que los gastos solo se pueden deducir en el periodo en el que se contabilicen. Se ha de tener presente que el artículo 11.3.1º de la LIS en ningún momento condiciona la deducción de los gastos a que no haya prescrito el periodo en el que los mismos se devengaron.

Otra cosa diferente sería si la normativa obligara al contribuyente a presentar una autoliquidación rectificativa correspondiente al periodo en que los gastos se devengaron, como ocurre si se trata de los ingresos devengados en un periodo anterior. Si esta fuera la solución legal, la norma establecería la aplicación del principio del devengo también en relación con los gastos que se contabilicen en un periodo posterior, sin la posibilidad de aplicar un criterio distinto. En ese caso el contribuyente sí perdería el derecho a deducir tales gastos, pues, al estar

1 En las consultas de 28 de octubre de 2011 (V2591-11), 19 de marzo de 2019 (V0578-19) y 1 de diciembre de 2022 (V2489-22) señala que «en la medida en que la consultante contabilice en un ejercicio posterior un gasto devengado en un ejercicio prescrito, no procedería admitir la deducibilidad fiscal del mismo, una vez registrado contablemente, toda vez que la admisión de su deducción determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales». El mismo criterio se establece en relación con las amortizaciones en la consulta de la DGT de 3 de junio de 2016 (V2425-16), en la que reconoce que «el gasto contabilizado en la cuenta de reservas en un ejercicio posterior por la amortización de ejercicios anteriores, será fiscalmente deducible en la medida en que no corresponda a un ejercicio prescrito».

prescrito el periodo en el que se devengaron, ya no se podría corregir dicho error mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa. Sin embargo, eso no es lo que dice la normativa reguladora del IS desde la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y, en particular, dicha conclusión no se deduce del artículo 11.3.1º de la LIS. En efecto, la regla especial contemplada en este precepto permite al contribuyente deducir los gastos en el periodo en el que los mismos se contabilicen, con independencia de los periodos impositivos que hayan transcurrido desde su devengo, dado que la norma no vincula la deducción de tales gastos al hecho de que no haya prescrito el periodo en el que se devengaron.

El criterio administrativo se pretende fundamentar legalmente en lo dispuesto en el inciso final del artículo 11.3.1º de la LIS, que establece que el gasto contabilizado en un periodo posterior a su devengo se podrá deducir en el ejercicio en que se contabilice siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por la aplicación del principio del devengo, lo que se determinará mediante la comparación de las cuotas que habrían correspondido de acuerdo con cada uno de estos criterios de imputación temporal. La Administración considera que si se deduce un gasto de un periodo prescrito se estaría produciendo una tributación inferior a la que correspondería si el gasto se incluye en el periodo de su devengo. Pero estos no pueden ser los términos de comparación, pues el precepto analizado impide incluir el gasto en dicho periodo, en la medida en que no estaba registrado en la contabilidad. Lo que el precepto trata de evitar es que el contribuyente atrase la contabilización de los gastos de forma interesada para lograr una ventaja fiscal. Esta situación se puede producir particularmente cuando en el periodo del devengo se produzca la caducidad de algún crédito de impuesto, de tal forma que el contribuyente difiera un gasto con la finalidad de ampliar la base imponible de dicho periodo y poder así utilizar el crédito fiscal que tenía pendiente de aplicación, atrasando el cómputo del gasto a un periodo posterior. Por ejemplo, la situación descrita se producirá cuando se atrase un gasto para evitar la pérdida del derecho a aplicar las deducciones para la incentivación de determinadas actividades, de acuerdo con el artículo 39 de la LIS, que establece un plazo de entre 15 y 18 años, según los casos, para aplicar las deducciones pendientes. Lo mismo ocurre si se pretende aplicar la reducción por la reserva de capitalización que no se pudo utilizar por insuficiencia de la base imponible en el periodo en que se produjo el incremento de los fondos propios, dado que las cantidades pendientes solo podrán aplicarse en los dos periodos impositivos siguientes. En efecto, si existieran cantidades pendientes, se podría elevar de forma indebida la base imponible del periodo en el que finalice el mencionado plazo de dos años para evitar que como consecuencia de ello se pierda el derecho a aplicar la reserva de capitalización generada en un periodo anterior.

El criterio administrativo se basaba también en la idea de que los gastos generados en un periodo prescrito se encuentran igualmente afectados por la institución de la prescripción. Sin embargo, el TS aclara con total nitidez que los gastos autónomamente no prescriben, sino que lo que prescribe es el derecho a liquidar de la Administración tributaria o el derecho a presentar una autoliquidación complementaria por parte del contribuyente. Como se ha indicado, los gastos contabilizados erróneamente en un ejercicio posterior al de su devengo se deducen en el periodo en el que se registran contablemente, sin que

el precepto limite temporalmente la posible deducción de los mismos, por lo que los gastos son deducibles aún en el caso de que se hayan generado en un periodo impositivo prescrito. Por tanto, el TS lo único que hace es aplicar la normativa según su tenor literal, de acuerdo con la interpretación que mejor se acomoda a los principios que rigen la ordenación del sistema tributario y, en particular, al principio de capacidad económica.

EL TRIBUNAL SUPREMO CAMBIA SU JURISPRUDENCIA SOBRE EL CONOCIDO COMO «DOBLE TIRO»: SSTs DE 3 Y 5 DE ABRIL DE 2024, RECS. NÚM. 8287/2022 Y 96/2023

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogado

Antiguo magistrado del Tribunal Supremo

(España)

Resumen

La jurisprudencia del Tribunal Supremo vigente hasta ahora sostenía que, anulado un acto administrativo tributario por razones sustantivas o de fondo, la Administración puede aprobar en su sustitución otro nuevo, dentro de ciertos límites y, en todo caso, sin volver atrás en el procedimiento para reunir los elementos de juicio que no acopió durante su tramitación. Para adoptar la nueva decisión debía hacerlo con el material congregado en el procedimiento ya concluido. En las dos sentencias objeto de comentario, el Alto Tribunal parece cambiar de criterio al afirmar que, aunque a la Administración no le cabe retrotraer las actuaciones en el procedimiento ya tramitado, sí está habilitada para, a tal fin, incoar y tramitar uno nuevo.

Palabras clave

Procedimientos tributarios, comprobación e investigación, liquidaciones tributarias, anulación por razones sustantiva o de fondos, «doble tiro», para adoptar la nueva liquidación, la Administración puede incoar y tramitar un nuevo procedimiento.

Abstract

The Supreme Court's jurisprudence in force until now maintained that, when an administrative tax act is annulled for substantive reasons, the Administration may approve a new one in its place, within certain limits and, in any case, without going back in the procedure to gather the elements of judgment that it did not collect during its processing. To make the new decision, it had to do so with the material gathered in the already concluded procedure. In the two judgments under review, the High Court seems to change its criteria by stating that, although the Administration cannot retroactively extend the actions in the already processed procedure, it is authorized to initiate and process a new one for that purpose.

Keywords

Tax Procedures, Verification and Investigation, Tax Assessments, Annulment for Substantive or Fundamental Reasons, «double shot», To adopt the new assessment, the Administration may initiate and process a new procedure.

Cómo citar: Huelin Martínez de Velasco, J. (2024). El Tribunal Supremo cambia su jurisprudencia sobre el conocido como «doble tiro»: SSTs de 3 y 5 de abril de 2024, recs. núm. 8287/2022 y 96/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 223-234.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuestos de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis
 - 4.1. La jurisprudencia relativa a la reiteración de actos tributarios anulados
 - 4.2. Posibles disfunciones del nuevo criterio jurisprudencial

1. Doctrina del tribunal

En sentencias de 3 de abril de 2024 (recurso de casación 8287/2022, ES:TS:2022:1708) y 5 de abril de 2024 (recurso de casación 96/2023, ES:TS:2024:1709), la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha establecido como doctrina jurisprudencial el siguiente criterio: *«tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, cabe la práctica de una nueva liquidación iniciándose por la Administración un nuevo procedimiento de inspección, si lo considera necesario, dictándose el nuevo acuerdo de liquidación en el ejercicio de la potestad tributaria que le corresponde, teniendo como límites que su potestad no haya prescrito, la reformatio in peius y la reincidencia o contumacia en el error».*

2. Supuestos de hecho

Ambas sentencias se refieren a liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) sucesivamente anuladas en la vía económico-administrativa por razones sustantivas o de fondo. La de 5 de abril también afectaba al Impuesto sobre Sociedades.

En el caso enjuiciado en la sentencia de 3 de abril de 2024, se trataba de la compraventa de un bien inmueble en cuya operación el adquirente había renunciado a la exención del IVA. La Administración tributaria regularizó la situación del transmitente al considerar que no procedía la deducción que había aplicado de las cuotas de IVA soportadas porque, a su juicio, en el comprador no se daban las condiciones necesarias para considerar válida su renuncia a la exención. El Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR) anuló la liquidación resultante de la regularización porque la Administración no había acreditado en el expediente, tal y como le incumbía, que la entidad adquirente fuera a dar al inmueble un destino incompatible con la correcta renuncia a la exención, y ordenó retrotraer las actuaciones para que la Administración procediese a justificar tal extremo. El Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) anuló la resolución del TEAR en cuanto decretaba retrotraer las actuaciones. En ejecución de este pronunciamiento, la Administración inició un nuevo procedimiento inspector enderezado exclusivamente a acreditar el destino previsible del inmueble. Una vez tramitado el nuevo procedimiento y aprobada, a sus resultados, la liquidación llamada a sustituir a la anulada, tanto el TEAC como la Audiencia Nacional confirmaron su corrección jurídica. El Tribunal Supremo en esta sentencia da por bueno que, para aprobar la nueva liquidación, la Administración tramitase un procedimiento *ex novo*.

Para el supuesto analizado en la sentencia de 5 de abril de 2024, hay que retrotraerse a la sentencia de 2 de julio de 2020 (recurso de casación 1429/2018, ES:TS:2020:2257), en la que el Alto Tribunal fijó como doctrina jurisprudencial que las potestades atribuidas a la Administración por los artículos 13, 15 y 16 de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no son libremente intercambiables, de opción discrecional para la Administración, sino que responden a la naturaleza y a la estructura de las potestades regladas, de modo que la Inspección de los tributos no puede acudir a uno u otro precepto a su albur. A la luz de esta doctrina, el Tribunal Supremo concluyó que, en el caso enjuiciado, la Administración había utilizado incorrectamente la potestad de calificación del artículo 13 LGT y anuló las liquidaciones practicadas. En ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, la Administración inició un nuevo procedimiento inspector que terminó con la aprobación, en aplicación del artículo 16 LGT, de liquidaciones sustitutorias de las anteriores, considerando que en el caso había mediado simulación. Tras el devenir procesal correspondiente, mediante la sentencia de 5 de abril de 2024, el Tribunal Supremo avala la conducta de la Administración consistente en iniciar un nuevo procedimiento para reunir los elementos de juicio que permitieran calificar de simulada la operación en cuestión.

3. Fundamentos de derecho

Ambos pronunciamientos dicen partir «*de la jurisprudencia reiterada de esta Sala en torno a la posibilidad de reiterar un acto tributario previamente*». Tras reproducir las líneas nucleares de esa jurisprudencia, el Tribunal Supremo se pregunta si, para dictar la nueva liquidación que sustituya a la anulada, «*puede la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo*» y precisa que «*la respuesta [...] la proporciona la doctrina jurisprudencial de esta Sala*».

Acudiendo a esa doctrina jurisprudencial, las dos sentencias objeto de análisis reconocen que, con arreglo a ella, la Administración debe dictar la nueva liquidación «*sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente*». Pues bien, para las sentencias de 3 y 5 de abril de 2004, esta expresión «*en forma alguna significa que no pueda incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva*» [...]. La adecuada lectura que debe hacerse de dicha expresión es que la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios, pues eso sólo le está permitido en supuestos de anulación por vicios formales, pero no cuando la liquidación haya sido anulada por adolecer de un defecto sustantivo, dado que en estos casos no le está vedado a la Administración iniciar un nuevo procedimiento y liquidar de nuevo, con los límites anteriormente referidos» [que la potestad no haya prescrito, no se incurra en *reformatio in peius*, no medie reiteración o contumacia en el error ni se desconozca el principio *ne bis in idem* en materia sancionadora]. Razona el Tribunal Supremo ahora que, si no le está vedado a la Administración aprobar otra liquidación, queda habilitada «*para iniciar otro procedimiento de inspección con el mismo objeto y alcance*».

Son palabras que se contienen en el FJ 3º de la sentencia de 3 de abril de 2024 y en el FJ 4º de la sentencia de 5 de abril de 2024.

Concluye la primera de las dos sentencias citadas que, «[e]n definitiva, la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación para dictar un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva» (FJ 3º, apartado 6).

4. Análisis

Tengo la impresión de que nadie esperaba las dos sentencias objeto de comentario. Creo que, en ellas y sin decirlo, el Tribunal Supremo ha dado un golpe de timón a su jurisprudencia sobre la posibilidad de que la Administración, una vez anulada por razones sustantivas o de fondo una liquidación tributaria en resolución de un procedimiento de comprobación e investigación, pueda tramitar un nuevo procedimiento para dictar el acto que sustituya al anulado.

La sorpresa –al menos, para mí– resulta mayor si se tiene presente que, apenas un mes antes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo había admitido un recurso de casación con el objetivo de completar la jurisprudencia sobre el denominado «doble tiro» (*cf.* el auto de 6 de marzo de 2024, recurso de casación 4123/2023, ES:TS:2024:2960A), siguiendo la estela de los autos de 28 de junio de 2023 (recurso de casación 24/2023, ES:TS:2023:8753A) y 21 de septiembre de 2023 (recurso de casación 9137/2022, ES:TS:2023:13033A, en los que el Tribunal Supremo anunció su propósito de «*reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar*» su jurisprudencia sobre el particular. Y se acentúa aún más debido a que la mudanza se produce poniendo en palabras de la jurisprudencia lo que no decía y apelando como argumento de autoridad a pronunciamientos cuyo cabal entendimiento habría debido, en mi opinión, conducir a un resultado opuesto al alcanzado.

Las dos sentencias de 3 y 4 de abril de 2024 dicen fijar el criterio interpretativo «*en aplicación de la jurisprudencia expuesta*» a lo largo de su motivación, que no es otra que la contenida en las sentencias de 15 de septiembre de 2014 (recurso de casación 3948/2012, ES:TS:2014:3728), 15 de junio de 2015 (recurso de casación 1551/2014, ES:TS:2015:2692) y 23 de junio de 2020 (recurso de casación 5086/2017, ES:TS:2020:1878), que ambos pronunciamientos reproducen *in extenso*, aparte de citar otras muchas.

Para apreciar el significado de la mudanza, conviene detenerse sobre el preciso contenido y el alcance de la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la posibilidad de que la Administración tributaria, una vez anulada una liquidación por razones sustantivas o de fondo, pueda adoptar otra nueva.

4.1. La jurisprudencia relativa a la reiteración de actos tributarios anulados

Conforme a la jurisprudencia, contenida en los precedentes que ambas sentencias invocan, a los órganos de revisión económico-administrativa, en uso de las facultades que les otorga la LGT, les cabe declarar la nulidad del acto reclamado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de aplicación de los tributos que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión.

La causa de la invalidez del acto (anulabilidad o nulidad radical) puede consistir en un defecto sustantivo o de fondo o en una falla procedimental que haya provocado indefensión al contribuyente o determinado la ausencia de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión en Derecho.

La anulación o la declaración de nulidad del acto administrativo tributario (con el efecto anulado, en este segundo caso, de no haberse interrumpido la prescripción con el inicio de las actuaciones de comprobación) no impide a la Administración adoptar otro nuevo en su sustitución, siempre que: (i) no haya prescrito su potestad para hacerlo, (ii) no incurra en reforma peyorativa, (iii) no haya reincidido con contumacia en el error (iv) ni, tratándose de actos sancionadores, desconozca el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.

Esa misma jurisprudencia, como se expresa en las sentencias objeto de comentario, ha distinguido entre los motivos determinantes de la invalidez del acto (cualquiera que sea su grado, anulabilidad o nulidad de pleno Derecho), para precisar que únicamente cabe retrotraer las actuaciones y desandar el camino para transitarlo de nuevo cuando la razón del pronunciamiento sea una falla procedimental que haya causado indefensión al administrado o cuando, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, se carezca de los elementos de juicio indispensables para adoptar una decisión, en el bien entendido de que se trata de restañar la «herida» causada a aquel y no de abrir un nuevo cauce para que la Inspección realice fuera de plazo y al margen de los tiempos determinados en la LGT lo que fue incapaz de hacer correctamente en su momento.

Por ello, para la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo, la retroacción de actuaciones no es un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, brindando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico mediante el acopio, a través de la tramitación de un nuevo procedimiento, de elementos de juicio que no estaban en el expediente. No cabe retrotraer las actuaciones para que la Inspección rectifique la indebida fundamentación jurídica de su decisión o reúna los elementos de juicio –de hecho y de Derecho– que no recopiló en el generoso tiempo que le otorga la LGT para tramitar el procedimiento de investigación y comprobación fiscal.

Así las cosas, de acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, ante una anulación por razones sustantivas o de fondo, lo único que le cabe a la Administración, siempre respetando los límites expresados *ut supra*, es dictar una nueva liquidación «sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la ins-

trucción pertinente» [por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2012 (recurso 5827/2009, ES:TS:2012:2104, FJ 4º), la ya citada de 29 de septiembre de 2014, 15 de junio de 2015, también citada, 19 de mayo de 2020 (recurso 5693/2017, ES:TS:2020:977, FJ 2º), y 15 de enero de 2024 (recurso 2847/2022, ES:TS:2024:223 FJ 5º.4)].

Como la propia jurisprudencia ha dicho, «*no se trata de que la Administración corrija sus actos viciados de defectos materiales hasta «acertar», sino de que, depurado el ordenamiento jurídico mediante la expulsión del acto viciado, la Administración, en aras del interés general, al que ha de servir, proceda a ejercer la potestad que el legislador le ha atribuido si se dan las condiciones que el propio ordenamiento jurídico prevé para ello, con plenas garantías de defensa del contribuyente*» [sentencia de 29 de septiembre de 2014, ya citada, FJ 4º, 29 de junio de 2015 (recurso 3723/2014, ES:TS:2015:2875, FJ 2º), 19 de mayo de 2020, también citada, FJ 2º].

Siendo tal la jurisprudencia, cuyo fundamento se encuentra en que, tras anularse un acto administrativo tributario por razones sustantivas o de fondo, la potestad administrativa para liquidar aún no prescrita debe ejercitarse con arreglo al ordenamiento jurídico, de modo que la Administración está obligada a liquidar de nuevo con el material con el que cuente en ese momento en el expediente ya tramitado, sin que le sea dable retrotraerlo para hacer bien lo que no hizo en plazo, con mayor razón la jurisprudencia canónica del Tribunal Supremo rechazaba, no ya la retroacción del procedimiento en que se dictó el acto anulado, sino la tramitación *in integrum* de otro nuevo.

La jurisprudencia creada a lo largo de la segunda década de este siglo hacía referencia específica a la retroacción de actuaciones con el fin de afrontar la práctica económico-administrativa (ya, felizmente, superada) consistente en ordenar retrotraer actuaciones, no para garantizar los derechos de defensa de los contribuyentes, sino para que la Administración procediese a recolectar los elementos que no reunió tras la tramitación del procedimiento tributario del que se tratase. Esa jurisprudencia no aludía a la tramitación de un nuevo procedimiento por la sencilla razón de que, en lo que a mí se me alcanza, nunca llegó al Tribunal Supremo un caso en el que los tribunales económico-administrativos avalasen la tramitación de un procedimiento nuevo y distinto tras la anulación por razones sustantivas o de fondo de una liquidación tributaria. Precisamente por tal razón los autos que admitieron a trámite los recursos de casación en los que han sido dictadas las sentencias que comento declararon que tal cuestión reunía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque se trataba de refirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar la jurisprudencia ya existente. Parece evidente que si esa jurisprudencia no permitía «lo menos» (retrotraer actuaciones) rechazaba «lo más» (la tramitación de un procedimiento *ex novo*). Por ello, las dos recientes sentencias de abril de 2024 debieron comunicar a la comunidad jurídica que cambiaban la jurisprudencia en lugar de hacerle decir lo que, en mi opinión, no dice.

Tengo para mí que no es de recibo que la anulación de una liquidación tributaria por un defecto sustantivo, incluso cuando traiga causa de la íntegra disconformidad a Derecho de su contenido, determine para la Administración tributaria que dictó el acto anulado una posición jurídica más favorable a la hora

de volver a liquidar, permitiéndole tramitar un nuevo procedimiento en el plazo legalmente previsto con carácter general, que la posición jurídica que se le reconoce cuando la anulación de una liquidación es consecuencia de un defecto formal invalidante, obligándole a volver al momento del procedimiento en que se produjo el daño, repararlo y finalizarlo en el plazo que reste. Ese es el resultado al que conduce la doctrina de las dos recientes sentencias y dicho resultado es, a mi juicio, contrario a la letra y sobre todo al espíritu de la consolidada jurisprudencia previa.

Se debe reparar, además, en que, en su literalidad, los dos pronunciamientos de abril de este año parecen referirse únicamente a casos en los que la anulación por razones de fondo sea total, manteniendo el criterio tradicional para los supuestos de anulaciones sustantivas parciales. Así se desprende, como digo, no sólo del texto de la doctrina que fijan («*tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo*»), sino también de sus reflexiones sobre el alcance de la ejecución cuando se anula íntegramente un acto tributario, que se consume con el acuerdo administrativo dejándolo sin efecto. Si es así, a mi juicio, resulta contradictorio que ante la situación más grave (anulación total) la Administración disfrute de un régimen más benigno (posibilidad de tramitar *in integrum* un nuevo procedimiento) que en el caso de la infracción más liviana (anulación parcial), en el que no le cabe retrotraer el procedimiento ya tramitado ni incoar otro distinto, debiendo pronunciarse con el material disponible.

Creo, además, que este *coup de gouvernail*, no sólo cambia la jurisprudencia relativa al conocido como «segundo tiro», sino que no toma suficientemente en consideración otros criterios doctrinales del propio Tribunal Supremo y, posiblemente, en cuanto opera con cierto automatismo, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

4.2. Posibles disfunciones del nuevo criterio jurisprudencial

Las dos sentencias en cuestión contienen un cambio de rumbo jurisprudencial no suficientemente motivado, en la medida en que no se anuncia ni explícita. Además, no suministran mayor explicación que afirmar que la adecuada lectura de la expresión contenida en la jurisprudencia clásica del Tribunal Supremo de que la Administración puede dictar una nueva liquidación «*sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente*» trae de suyo que nada la impide incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad siga viva. Lo único que la esta vedado, según la nueva jurisprudencia, es volver atrás en el mismo procedimiento, pero no iniciar y tramitar uno nuevo.

Pero no sólo ello, sino que, como acabo de anunciar, incurren en otras disfunciones, que expondré en orden inverso a su gravedad, según mi particular y, posiblemente, errado criterio.

Para empezar, en los casos en que, como es el de una de las dos sentencias, se trate de una liquidación provisional aprobada tras un procedimiento de com-

probación limitada, la posibilidad brindada por la nueva jurisprudencia de que, tras la anulación por razones de fondo de la liquidación practicada, la Administración queda habilitada para abrir *ex novo* un procedimiento inspector a fin de dictar una nueva liquidación puede desconocer el mandato contenido en los artículos 140.1 y 148.3 de la Ley General Tributaria. Con arreglo al primero de dichos preceptos, «*dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regulación en relación con el objeto comprobado [...] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*». Conforme al segundo, «*[c]uando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado en una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias*» [estas circunstancias son: (i) cuando los elementos de la obligación tributaria hayan sido determinados en función de los correspondientes a otras obligaciones no comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva no firme, o (ii) cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento].

En esta línea de argumentación, se debería reflexionar sobre los efectos del nuevo procedimiento en el derecho a obtener la tutela judicial efectiva. Si un tribunal de justicia o un órgano económico-administrativo estima *in toto* por razones sustantivas o de fondo la acción ejercitada por el contribuyente que demanda o que reclama, la posibilidad de que, para dictar un acto nuevo en sustitución del anterior, la Administración pueda volver al punto de partida, iniciando un nuevo procedimiento, vacía de contenido la potestad revisora de aquéllos, haciendo inútil el ejercicio del derecho del contribuyente a recurrir.

En segundo término, el criterio jurisprudencial establecido en las dos sentencias de referencia, en la medida en que, tras la anulación de una liquidación por razones sustantivas o de fondo, autoriza a la Administración a incoar un procedimiento distinto y nuevo para dictar la liquidación que sustituya a la anulada, en realidad está habilitándola para hacer aquello que, precisamente, la jurisprudencia le vedaba (corregir «*sus actos viciados de defectos materiales hasta "acertar"*» [sentencias de 29 de septiembre de 2014, ya citada, FJ 4º, 29 de junio de 2015 (recurso 3723/2014, ES:TS:2015:2875, FJ 2º), 19 de mayo de 2020, ya citada, FJ 2º], permitiéndole liquidar sin sujeción a plazo alguno y contradiciendo un principio central de nuestro sistema tributario, subrayado por la jurisprudencia. A partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo 29 y punto II de su exposición de motivos), con continuidad en la vigente LGT, el sometimiento de las actuaciones inspectoras a un plazo constituye un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica de los contribuyentes para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración, de manera que el Legislador ha querido que la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en un plazo

determinado, con las prórrogas, extensiones y ampliaciones que las normas establezcan, principio que debe presidir la interpretación de las reglas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras [sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 5990/2007, ES:TS:2011:913, FJ 5º), 8 de junio de 2015 (recurso 1307/2014, ES:TS:2015:2501, FJ 3º), 15 de marzo de 2021 (recurso 526/2020, ES:TS:2021:1149, FJ 3º) y 21 de diciembre de 2023 (recurso 1766/2023, FJ 2º), entre otras muchas].

El nuevo criterio jurisprudencial, establecido en las sentencias objeto de análisis, hace tabla rasa de esa jurisprudencia, no toma en consideración el mencionado principio programático y soslaya el mandato del propio Tribunal Supremo de que las normas que disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras sean interpretadas con arreglo al mismo; permite, por lo demás, que la Administración reproduzca actuaciones inspectoras hasta que, finalmente, «acierte», algo no querido por la propia jurisprudencia.

En tercer lugar, las dos sentencias, al establecer que la Administración tributaria para liquidar, tras la anulación de una primera liquidación (o segunda, o tercera, o cuarta, da lo mismo) por razones sustantivas o de fondo, puede iniciar un nuevo procedimiento (segundo, tercero o cuarto), casa mal con la jurisprudencia sobre el principio de buena administración (derecho ciudadano a una buena administración) [artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea], que reclama de las Administraciones públicas, sometidas plenamente a la Ley y al Derecho y que han de servir con objetividad los intereses generales (artículo 103.1 CE), no prevalerse abusivamente de sus legítimas potestades [*cf.* sentencias del Tribunal Supremo de 13 de diciembre de 2017 (recurso 2848/2016, ES:TS:2017:4603, FJ 4º) y 15 de marzo de 2021, ya citada, FJ 3º], beneficiándose de sus errores, lo que, de otro lado, desconoce el principio general del Derecho, también aplicado por el Tribunal Supremo, de que nadie puede alegrar y beneficiarse de su propia torpeza (*turpitudinem suam allegans non est audiendus*).

El dictado de varias liquidaciones en relación con una misma regularización porque las anteriores eran sustancialmente disconformes a Derecho revela una patología indebida en el funcionamiento de la Administración de la que, desde la perspectiva de los principios de buena administración y de buena fe, no puede obtener ventaja alguna [*cf.*, por todas, las sentencias de 20 de julio de 2022 (recurso 3310/2020, ES:TS:2022:3171, FJ º), 8 de septiembre de 2022 (recurso 6532/2020, ES:TS:2022:3298, FJ 2º) y 4 de octubre de 2022 (recurso 5518/2020, ES:TS:2022:3558, FJ 4º)].

Finalmente, no cabe olvidar que, si como es el caso de los dos litigios que están en la base de ambos pronunciamientos, la liquidación anulada y reiterada sucesivamente se produce en el ámbito del IVA, tributo armonizado en la Unión Europea, ha de atenderse a las exigencias propias de su ordenamiento jurídico. Por ello, se ha de tener presente que, en la realidad de las cosas, la reproducción de actos administrativos por la Administración tributaria que son anulados por razones sustantivas o de fondo, permitiendo a la Administración tramitar nuevos procedimientos para adoptar los actos sustitutorios de los anulados (prácticamente, hasta que «acierte», perspectiva repudiada, como insisto, por la jurisprudencia del propio Tribunal Supremo), se traduce, por el efecto interruptor de

la prescripción atribuido al inicio de actuaciones de comprobación, en la imprescriptibilidad de la potestad administrativa para liquidar o, al menos, en el establecimiento de plazos de actuación para la Administración mucho más allá de los previstos legalmente [en el asunto resuelto por la sentencia de 3 de abril, la primera liquidación se aprobó el 20 de junio de 2008; en el otro, las actas de disconformidad llevan fecha de 16 de marzo de 2012 y se referían a liquidaciones del IVA correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009].

Pues bien, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 13 de julio de 2023, *Napfény-Toll* (C-615/21, EU:C:2023:573), y con el telón de fondo del sistema tributario húngaro, en el que el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar el IVA se suspende durante la duración del control judicial de que se trate, en un caso en el que sobre la misma obligación tributaria fueron dictadas hasta tres liquidaciones sucesivamente anuladas, ha interpretado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional competente apreciar, habida cuenta de las circunstancias concurrentes, si la repetición del procedimiento tributario y los controles judiciales sucesivos se han llevado a cabo, principalmente, a causa de deficiencias de la Administración tributaria, extrayendo de ello las consecuencias que procedan si aprecia que la reiteración de procedimientos administrativos es susceptible de constituir un incumplimiento por la Administración fiscal de sus obligaciones de buena administración (apartado 59), en la medida en que pueda hacer imposible o extremadamente difícil el ejercicio por los contribuyentes de los derechos que, en el marco común de IVA, les reconoce la regulación armonizada de la Unión.

No se debe tampoco olvidar que el propio Tribunal de Justicia ha considerado que situaciones materiales de imprescriptibilidad de la acción administrativa son contrarias al principio de seguridad jurídica [cfr. sentencias de 14 de julio de 1972, *Geigy/Comisión* (52/69, EU:C:1972:73, apartado 21) y 27 de enero de 2022, *Comisión/España* (C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 39)] y que el Derecho de la Unión puede imponer que se obtengan consecuencias en orden a dicho principio y al de efectividad de la reiteración de un número excesivo de procedimientos fiscales para llegar a adoptar una decisión conforme con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o del carácter desmedido de la duración acumulada de suspensiones del plazo de que dispone la Administración fiscal para liquidar. Cuando un poder público nacional pone en marcha el ordenamiento jurídico de la Unión en relación con una persona, ésta disfruta, en virtud del principio de buena administración, principio general del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, de un derecho a que su situación sea resuelta en un plazo razonable (apartados 51 y 52 de la sentencia *Napfény-Toll*).

En fin, conviene repensar un criterio jurisprudencial consistente en que, tras la anulación por razones sustantivas o de fondo de una liquidación tributaria, la Inspección puede incoar y tramitar un nuevo procedimiento de comprobación a fin de acopiar los elementos de juicio necesarios para decidir que no fue capaz de reunir durante la tramitación del procedimiento inicial, completando de esta manera la instrucción procedimental al margen de los límites temporales señalados por la Ley General Tributaria.

¿ES NECESARIO AGOTAR PREVIAMENTE TODAS LAS POSIBILIDADES DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA ANTES DE DECLARAR LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA, EN UN SUPUESTO DE EMISIÓN DE FACTURAS FALSAS O FALSEADAS? CRÍTICA A LA DECISIÓN JURISPRUDENCIAL: STS DE 22 DE ABRIL DE 2024, REC. NÚM. 9119/2022

Carlos Romero Plaza

Miembro del Grupo de Expertos en Derechos y

Garantías del Contribuyente de AEDAF

Doctor en Derecho. Abogado

Profesor en UDIMA Y UCV

(España)

Resumen

El Tribunal Supremo considera que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria si llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, y además sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión. Una visión crítica.

Palabras clave

Responsabilidad, subsidiaria, solidaria, discrecionalidad, potestad reglada, motivación, indicios.

Abstract

The High Court considers that the declaration of subsidiary liability does not require the prior exhaustion of all the possibilities of declaring joint and several liability if it concludes that it is not appropriate to declare any joint and several liability, and furthermore without the need to externalise the grounds for its decision. A critical view.

Keywords

Jointly and severally liable, subsidiary liability , discretion, regulated power, legal reason, prima facie evidence.

Cómo citar: Romero Plaza, C. (2024). ¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria antes de declarar la responsabilidad subsidiaria, en un supuesto de emisión de facturas falsas o falseadas? Crítica a la decisión jurisprudencial: STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 235-243.

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. 680/2024, de 22 de abril de 2024, de la que es ponente la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde, falla que ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 13 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en los recursos acumulados n^o 424/2021 y n^o 509/2021, sentencia que se casa y anula.

La sentencia del TSJCV había estimado el recurso interpuesto por la obligada tributaria anulando los actos administrativos por su contrariedad a derecho. La Administración Tributaria ni derivó la responsabilidad a los responsables solidarios ni los declaró fallidos, cuando era evidente que los había según el tribunal sentenciador.

El TS da respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, remitiéndose a las consideraciones que hace en los distintos fundamentos de su sentencia con el siguiente tenor literal «...la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie».

Así, la sentencia del Tribunal Supremo ofrece, a mi juicio un retroceso en la seguridad jurídica de los contribuyentes que leen con dosis de normalidad los artículos de la norma implicados y observan la necesaria declaración de fallido de los responsables solidarios si los hay, previa a la declaración de responsabilidad subsidiaria.

2. Supuesto de hecho

Para centrar el problema que subyace en este litigio señalamos los hechos a tener en cuenta de la manera más escueta y comprensible que se me ocurre, ciñéndonos a la cuestión que posteriormente analizó el Tribunal Supremo.

La responsabilidad subsidiaria que aquí se deriva a la obligada tributaria, persona física, viene de la liquidación que se realiza a una mercantil por IVA y su correspondiente sanción.

La parte aquí recurrida había sostenido previamente ante el TSJCV la infracción del artículo 61.2 del RGR (RD 939/2005 de 29 de julio) respecto de la ausencia de declaración de fallido de los responsables solidarios, habiendo señalado que hubo sociedades que participaron en la trama de facturas falsas y es por

ello que la Administración debe agotar el cauce de la solidaridad antes de exigir la responsabilidad subsidiaria a la obligada tributaria. Hay una premisa básica apuntada, y ésta es que hay indicios razonables para que se hubiera procedido de otro modo en este procedimiento, no estamos ante un supuesto ciclostilado, estamos ante un supuesto fáctico muy concreto.

Ante la ausencia de declaración de fallido e infracción de los artículos 41.5 LGT y 61.2 del RGR nada se objetó en su momento en la contestación a la demanda, por lo que el TSJ se refirió a lo dicho por la Administración en el recurso de reposición, en el que se suscitó la referida cuestión.

La interpretación que hizo la sala en su sentencia fue objeto del recurso de casación y de la sentencia del Tribunal Supremo que en breve procederemos a analizar.

3. Fundamentos de derecho

La Sección de Admisión en su auto de fecha 05/07/2023 identificó como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación los artículos 41.5 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en relación con el artículo 61.2 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

El abogado del Estado, en la preparación del recurso de casación había identificado como infringidos, además de los citados, los artículos 42.1.a) y 43.1.a) de la LGT. También la jurisprudencia contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el 7 de marzo de 2016 (rec.1300/2014, ECLI:ES:TS:2016:889) y el 6 de julio de 2015 (rec.3418/2013, ECLI:ES:TS:2015:3318).

Cita también, por la contradicción que supone con la interpretación de la sentencia recurrida, a su entender, las siguientes:

La sentencia dictada el 20 de junio de 2019 (rec. 762/2017, ECLI:ES:AN:2019:2674) y el auto de 18 de julio de 2019 (rec.700/2017, ECLI:ES:AN:2019:1829AA) de aclaración de la sentencia de 22 de mayo de 2019 (rec.700/2017, ECLI:ES:AN:2019:2158), todos ellos dictados por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Las sentencias dictadas el 18 de marzo de 2019 (rec.1019/2018, ECLI:ES:TSJM:2019:3115) y el 22 de febrero, de 2019 (rec.1021/2018, ECLI:ES:TSJM:2019:1553) por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

4. Análisis

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la obligada tributaria y anuló los actos administrativos por su con-

trariedad a derecho. Y de una lectura sosegada de la norma, del conocimiento de la institución y su función, y de los requisitos del procedimiento para llevarla a cabo, todo indicaba que era acertada.

No compartió nuestra opinión el abogado del Estado, que preparó recurso de casación y consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se daban las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, así como la presunción contenida en el artículo 88.3. letra a), de la LJCA.

El Auto de admisión del Recurso de Casación (ATS 13939/2022), de fecha 05/07/2023, ECLI:ES:TS:2023:9294A fija la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y nos indica que consiste en:

«Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria».

Y como hemos visto, el TS fija doctrina considerando que no es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. A mi juicio, la doctrina fijada no es correcta.

Reproducimos aquí por su importancia un extracto del fundamento jurídico sexto de la sentencia del TSJCV:

«En el acuerdo de derivación se dice sin justificación que "No se han podido establecer responsables solidarios" (pág.7, apartado TERCERO in fine del acuerdo de declaración y exigencia de responsabilidad subsidiaria), si bien al resolver los recursos de reposición interpuestos contra el acuerdo de derivación, se aduce que en nada cambiaría la situación habida cuenta que las entidades PRODESE,S.L, ZONARIO,S.L y VIA LATINA,S.L fueron declaradas fallidas en fechas 1-10-2015,5-10-2016 y 9-11-2017 respectivamente (página 3 de la resolución desestimatoria del recurso). Aparte de señalar que las pretendidas declaraciones de fallido respecto de ZONARIO, PRODESE Y VÍA LATINA no constan en el expediente administrativo nada se dice de las sociedades emisoras de facturas como son CORPORACIÓN CINEMATOGRAFICA DEL MEDITERRÁNEO,S.A, MOGAR MEDIA,S.L, TELECOMARCA,SA, y MEDIAMED COMUNICACIÓN DIGITAL,S.A .

En definitiva, dada la evidente concurrencia de responsables solidarios a los que no se ha derivado la responsabilidad ni han sido declarados fallidos procede estimar el motivo».

Leyendo este fundamento nos quedamos sin oxígeno. Se nos cae al suelo el bagaje que pensábamos que arrastraba la dicción de los artículos de la LGT que hay sobre la mesa de estudio. Ya no nos estamos planteando siquiera si hay indicios acerca de la existencia de responsables solidarios. Claro que los hay.

Lo que sucede es que no se han perseguido, por lo que no se han declarado. Y lo que no entendemos es esta falta de acción por parte de la Administración. Nos llama la atención (a nosotros y a cualquiera) que las pretendidas declaraciones de fallido no consten en el expediente, lo cual haría ya inviable de por sí la validez de la declaración de responsabilidad subsidiaria posterior. Y escapa definitivamente a nuestro conocimiento y entender que nada se diga de las otras cuatro sociedades emisoras de facturas que no pertenecen al grupo. Nada. No podemos obviar que las deudas derivadas se originan como consecuencia de la exclusión de un conjunto de facturas reputadas como falsas, por no obedecer a un patrón real de servicios y prestaciones.

El artículo 42.1 a) de la LGT regula que:

«1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.»

Y un ejemplo de libro y de Universidad para estudiantes que se inician en la materia de responsabilidad es el de las facturas falsas. Para que el obligado tributario tenga una factura que le permita (al menos inicialmente) una menor tributación precisa de un responsable que le facilite esos documentos (no privilegiados a efectos de pruebas, pero sí prioritarios). En el caso objeto de estudio la propia AEAT reconoce, tal y como hemos leído en el extracto entrecomillado, que hay al menos siete sociedades que han facilitado facturas falsas que se excluyen a la hora de incrementar la deuda de la obligada tributaria principal. Esto es así. Si la sociedad A emite una factura falsa o falseada a la entidad B, que se la deduce indebidamente, la sociedad A es colaboradora de la infracción realizada por B. Esto lo ha sostenido la AEAT en innumerables ocasiones e incluso ha llegado al TS en varias ocasiones, quien finalmente consideró que no había vulneración del principio de *ne bis in idem*¹.

No se nos ocurre qué es lo que ha fallado en el proceso. La persecución previa a la declaración de fallido si hay responsables solidarios, y los hay, no es una potestad discrecional de la Administración, es una potestad reglada, por lo que la decisión de no dirigir la acción declarativa de responsabilidad contra un, más que presunto, responsable debe ser motivada, explicada, por lo que me sorprende sobremanera el fallo del TS.

La doctrina administrativista ha señalado que deben poner en juego diversos factores para resolver el dilema «potestad discrecional o reglada»: el procedi-

1 El Alto Tribunal ha venido matizando su postura. La STS de 6 julio 2015, rec. 3418/2013 había dicho que no es posible derivar la responsabilidad de la sanción cuando el derivado ya ha sido sancionado por esa infracción. Sin embargo, la STS de 17 de septiembre de 2020 (rec. 325/2019) llegó a la conclusión contraria. Lo relevante en este punto es observar que en todos los casos que la emisión de facturas falseadas provocó la declaración de responsabilidad solidaria al emisor de las facturas.

miento como garantía de los derechos de los administrados, el principio de eficacia administrativa y la prohibición de desviación de poder².

SERANTES PEÑA en el VI Congreso Tributario³ abordó este tema y llegó a la conclusión de que la potestad en este ámbito no cabía duda, era reglada, lo que en el debate posterior fue refrendado unánimemente por los asistentes⁴.

Y hemos defendido lo mismo⁵, en el caso concreto enjuiciado por el TS sosteniendo que es posible declarar fallido parcial al solidario, lo que aceleraría la gestión administrativa⁶.

A nuestro juicio, en contra de lo que ha declarado nuestro Alto Tribunal, la decisión es absolutamente reglada y debió motivarse la inacción contra esos responsables solidarios. SENDRA ALBIÑANA considera que permitir «tal actuación era tanto como dejar al arbitrio de la AEAT la posibilidad de determinar contra quien derivar responsabilidades en casos como el enjuiciado, soslayando y evitando la necesaria prelación establecida en la LGT y facilitando una auténtica discrecionalidad administrativa que carecía de refrendo legal alguno»⁷.

Los términos de los artículos enjuiciados en la sentencia son impositivos. No tienen la posibilidad de elegir si persiguen al responsable solidario o no. Y sí lo hay. Hay que investigarlo, perseguirlo y declararlo, y si resulta fallido puede entrar otro escenario, el de la responsabilidad subsidiaria, no antes. O el motivo del aumento de deuda que no sea la existencia de facturas falsas emitidas por hasta siete sociedades de las que no se nos da una explicación en el expediente, que según como lo miremos sería incompleto o inexistente. Me resulta inaudito que se esté pasando por alto una anomalía tan notoria dentro de este procedimiento. Es importante tener regulada la institución, pero también aplicar correctamente el derecho. Y los inspectores están sólidamente formados para poder hacerlo. Y en todo caso los ciudadanos, también en nuestra versión de administrados, que no súbditos, nos merecemos una explicación de por qué se pueden apartar de la normativa a la hora de aplicar la ley, si es que pueden. Es lo que siempre se ha llamado motivación, y es necesaria cuando de actos administrativos estamos hablando o cuando nos van a dejar que examinemos un

2 GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, Undécima edición, Civitas, Madrid, 2008, página 453. Estos autores consideran que «el procedimiento administrativo, si bien constituye una garantía de los derechos de los administrados, no agota en ello su función, que es también, y muy principalmente, la de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los órganos de la Administración, intérpretes de ese interés, y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo».

3 SERANTES PEÑA, F., «Algunas cuestiones pendientes y otras nuevas. Responsabilidad Tributaria y discrecionalidad», ponencias del VI Congreso Tributario CGPJ y AEDAF, Madrid, 2011, págs. 379-392.

4 Cfr. video de la mesa redonda en la web de AEDAF.

5 ROMERO PLAZA, C y SERANTES PEÑA, F., Responsables y Responsabilidad Tributaria, 3ª Edición, ARANZADI LA LEY, 2024, págs. 453-462.

6 ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F., Responsables ..., op. cit. págs.455 y 456.

7 SENDRA ALBIÑANA, A., Derivación de responsabilidad y concurso de acreedores, (sentencia del TSJ Comunidad Valenciana de 13 de octubre de 2022), en «2023 Práctica Mercantil para abogados» LALEY, Madrid, 2023.

¿Es necesario agotar previamente todas las posibilidades de declaración de ...

expediente, porque constituye una garantía fundamental para cualquiera de nosotros. Cercena el derecho de defensa en otro caso, un derecho de defensa protegido constitucionalmente. La Ley establece pocos matices, pero cuando establece la categoría de responsable subsidiario lo hace como garantía de que se exigirá la deuda previamente al deudor principal y al responsable solidario, si lo hubiere, y en el caso como el enjuiciado, no albergo duda.



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

UN SUJETO PASIVO DEBE RESPONDER DEL PAGO DEL IVA INCLUIDO EN LAS FACTURAS FALSAS EMITIDAS POR SUS EMPLEADOS EN NOMBRE DE AQUEL CUANDO NO HAYA OBSERVADO LA DILIGENCIA DEBIDA EN EL CONTROL DE DICHOS EMPLEADOS: STJUE DE 30 DE ENERO DE 2024, ASUNTO C-442/22

Alejandro Zubimendi Cavia
*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que, a los efectos de la obligación del artículo 203 de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo es deudor del IVA incluido en las facturas que emita aunque dicho IVA esté incorrectamente calculado, salvo que un empleado suyo usurpe su identidad para emitir facturas falsas en su nombre y tal sujeto pasivo haya actuado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleado, en cuyo caso el deudor del IVA será dicho empleado.

Palabras clave

IVA, sujeto pasivo, Derecho de la Unión Europea, facturas falsas, fraude, diligencia debida.

Abstract

The Court of Justice has held that, for the purposes of the obligation under Article 203 of the VAT Directive, a taxable person is liable for the VAT on invoices issued by him even if that VAT is incorrectly calculated, unless his employee unlawfully appropriates the identity of that taxable person in order to issue false invoices on his behalf and that taxable person has exercised the due diligence reasonable required to monitor the actions of his employee, in which case the person liable for the VAT is that employee.

Keywords

VAT, taxable person, European Union law, false invoicing, fraud, due diligence.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-442/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 203 de la Directiva del IVA.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia establece que el artículo 203 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un empleado de un sujeto pasivo del IVA ha emitido una factura falsa en la que se menciona el IVA utilizando la identidad de su empleador como sujeto pasivo, sin su conocimiento ni su consentimiento, debe considerarse que dicho empleado es la persona que menciona el IVA, en el sentido del artículo 203, a menos que el sujeto pasivo no haya obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones del empleado.

2. Supuesto de hecho

Durante el período comprendido entre 2001 y 2014, la sociedad P, sujeto pasivo del IVA, ejercía una actividad de venta de carburantes al por menor en una estación de servicio gestionada desde noviembre de 2005 por P. K., empleada de dicha sociedad.

A raíz de una inspección tributaria, se comprobó que, entre los meses de enero de 2010 y abril de 2014, la citada sociedad había emitido más de mil facturas que indicaban un importe de IVA que no reflejaba ventas reales de bienes a entidades que habían deducido el IVA indicado en esas facturas. Las referidas facturas no se registraron en la contabilidad de la sociedad P y el IVA correspondiente no se ingresó en la hacienda polaca, ni se incluyó en las declaraciones fiscales de esa sociedad.

Las facturas controvertidas se vinculaban ficticiamente a ventas efectivas realizadas por la estación de servicio gestionada por P. K. y registradas por las cajas registradoras de la sociedad P. De hecho, las facturas iban acompañadas de recibos de caja auténticos, correspondientes a operaciones efectivamente realizadas con entidades distintas de las indicadas en dichas facturas, y fueron emitidas y vendidas por P. K. sin el consentimiento ni el conocimiento de la dirección de esta sociedad y con el fin de que las entidades destinatarias de las referidas facturas obtuviesen fraudulentamente la devolución del IVA. P. K. utilizaba los datos de la sociedad P, mencionándola como emisora de las facturas controvertidas e indicando en ellas el número de identificación fiscal de esa sociedad. El 24 de mayo de 2014 P. K. fue despedida por incumplimiento de sus obligaciones.

A raíz de la inspección tributaria, la Administración tributaria polaca consideró que la sociedad P no había actuado con la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas controvertidas. Así, ningún documento especificaba las responsabilidades precisas de P. K., que podía emitir facturas correspondientes

a los ingresos de la estación de servicio al margen del sistema informático de contabilidad de esta sociedad, sin que para ello necesitase el aval de su dirección.

La Administración tributaria polaca consideró que, dado que el presidente del consejo de administración de la citada sociedad sabía que se emitían facturas en relación con recibos de caja expedidos por la estación de servicio sin control contable, habría podido y debido prever que esa forma de funcionamiento facilitaría la emisión de facturas con fines fraudulentos. A causa de la falta de supervisión y de organización adecuada, el órgano de administración de la sociedad P no descubrió las actuaciones controvertidas hasta que la Administración tributaria realizó la inspección. Y, por tanto, la Administración tributaria polaca concluyó que P. K. no podía considerarse un tercero con respecto a la sociedad P.

Después de que se desestimase en primera instancia el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad P, esta interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco, que planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) «¿Debe interpretarse el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que, cuando un trabajador de un sujeto pasivo del IVA haya emitido una factura falsa mencionando el IVA, en la que haya consignado los datos del empleador como sujeto pasivo sin el conocimiento ni el consentimiento de este, ha de considerarse que la persona que menciona el IVA en la factura y que, por ende, es deudora del IVA es:
 - el sujeto pasivo del IVA, cuyos datos han sido utilizados ilícitamente en el contenido de la factura, o bien
 - el empleado que ha mencionado ilícitamente el IVA en la factura, utilizando los datos de la entidad que es sujeto pasivo del IVA?»
- 2) «Para responder a la pregunta de quién debe ser considerada, a los efectos del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, la persona que menciona el IVA en la factura y que, por ende, es deudora del IVA, en las circunstancias descritas en la [primera cuestión], ¿es relevante el hecho de que pueda imputarse al sujeto pasivo del IVA la falta de diligencia debida en la supervisión del trabajador al que emplea, que mencionó ilícitamente en la factura de IVA los datos de dicho sujeto pasivo?»

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal de Justicia centra su análisis en la interpretación del artículo 203 de la Directiva de IVA (precepto transpuesto en Polonia a través del artículo 108.1 de su Ley del IVA), el cual establece que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura».

Por lo que respecta, en primer lugar, al ámbito de aplicación de este artículo 203, el Tribunal de Justicia ha precisado que el deudor del IVA mencionado en

una factura es el emisor de dicha factura, incluso cuando no exista una operación real sujeta al impuesto.

De acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho artículo 203 pretende eliminar cualquier riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pudiera generar el derecho a deducción previsto por la Directiva sobre el IVA, de tal manera que tal artículo es aplicable cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA. De tal modo que el emisor de una factura en la que se indique un importe de IVA es deudor de dicho importe con independencia de cualquier culpa.

En el presente asunto, es probado que las facturas se emitieron con fines fraudulentos, ya que se facturaron ficticiamente importes de IVA para que los destinatarios de dichas facturas pudieran obtener fraudulentamente un derecho a deducir ese IVA. Así, en la medida en que el derecho a deducción que podrían invocar los destinatarios de las facturas no se compensaría con el pago del importe correspondiente por el emisor de esas facturas, existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, situación que el artículo 203 busca combatir.

Una vez argumentado que en el presente asunto es aplicable el artículo 203 de la Directiva del IVA, en segundo lugar, señala el Tribunal de Justicia que, en relación con la identificación del destinatario de la obligación establecida en dicho artículo 203, el empleo de la expresión «cualquier persona» indica que el destinatario no es necesariamente un sujeto pasivo del IVA. Por lo tanto, una persona física que no sea sujeto pasivo puede estar sometida, en principio, a la obligación establecida en el artículo 203 si menciona el IVA en una factura.

El problema fundamental estriba en determinar quién es la «persona que menciona el IVA» en las facturas objeto de controversia. Así, nos encontramos con dos potenciales personas que mencionan el IVA: el emisor aparente de las facturas, sujeto pasivo del IVA, y el trabajador que usurpa los datos de aquel. Ambos, sean o no sujetos pasivos del IVA, son «cualquier persona que menciona el IVA».

El Tribunal de Justicia apela a la prohibición de abuso y del fraude al Derecho de la UE como principio orientador para resolver este dilema. Así, el Tribunal señala que sería contrario a este objetivo interpretar el artículo 203 en el sentido de que el emisor aparente de una factura fraudulenta que menciona el IVA, al que se ha usurpado su identidad de sujeto pasivo del IVA, es la «persona que menciona el IVA», cuando ese emisor aparente actúa de buena fe y la Administración tributaria conoce la identidad de la persona que ha emitido realmente esa factura falsa. En tal situación, es esta última persona la que debe considerarse como la «persona que menciona el IVA» en el sentido del artículo 203.

El dilema se complica porque el órgano jurisdiccional remitente plantea la posible negligencia de la empresa en la supervisión del empleado que usurpó los datos de aquella para emitir las facturas falsas. El Tribunal de Justicia señala que, conforme a su jurisprudencia, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en

un fraude en el IVA. De tal modo que concluye que, a la luz de la antedicha prohibición de abuso del Derecho de la UE y en el marco del artículo 203 de la Directiva del IVA, debe recaer un deber de diligencia en un empleador respecto a su empleado cuando dicho empleado se encarga de emitir facturas que mencionan el IVA en nombre y por cuenta de su empleador. Así pues, tal empleador, sujeto pasivo del IVA, no puede considerarse de buena fe si no ha obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleado. En tal situación, debe considerarse que es la persona que mencionó el IVA en las facturas controvertidas, en el sentido del artículo 203.

Concluye el Tribunal de Justicia señalando que corresponde a la Administración tributaria o al órgano jurisdiccional que conoce del asunto llevar a cabo una apreciación global del conjunto de los elementos pertinentes para determinar si la empresa obró con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de dicho empleado. De no ser así, el sujeto pasivo es deudor del IVA mencionado en esas facturas, en virtud del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA.

4. Análisis y relevancia para España

El artículo 203 de la Directiva del IVA tiene como objetivo facilitar la recaudación del IVA incorrectamente repercutido ante el riesgo de que el destinatario de tal repercusión se lo deduzca indebidamente. Así, en ausencia de este precepto, la Hacienda Pública nacional solamente podría exigir el pago de dicho importe al destinatario de la factura que se dedujo incorrectamente el IVA; pero no al emisor de la factura por tratarse de un IVA no devengado realmente (por tratarse de una operación inexistente o de un IVA devengado en un importe inferior al de la factura). De tal manera que el artículo 203 de la Directiva extiende la responsabilidad del pago del IVA, reforzando y facilitando así su potestad recaudadora, al emisor de dichas facturas irregulares.

Esta extensión de responsabilidad solo queda limitada cuando el IVA facturado indebidamente sea corregido, posibilidad que corresponde implementar a los Estados Miembros, ante la buena fe acreditada por el emisor de la factura o, en cualquier caso, por haber eliminado este en su debido momento cualquier riesgo de pérdidas fiscales para la Hacienda Pública (véase, entre otras, en la sentencia del TJUE de 31 de enero de 2013, *Stroy trans*, C-642/11, párr. 33).

El artículo 203 de la Directiva del IVA no ha sido transpuesto en el ordenamiento español, lo que ha provocado que la Administración tributaria no pueda exigir dicha responsabilidad tributaria al emisor de una factura que contenga importes de IVA indebidamente repercutidos debido a la prohibición del efecto directo vertical descendente (véase el criterio mantenido por el TEAC en su resolución de 22 de octubre de 2015, R.G. 00/06486/2012). Esto es así cuando el emisor de la factura no ha ingresado en la Hacienda Pública el IVA indebidamente repercutido, en cuyo caso los supuestos generales de responsabilidad solidaria previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria podrían servir para ampliar la responsabilidad al emisor de la factura cuando colabore activamente en la realización de una infracción.

No obstante, podría considerarse que el artículo 14.2.c del Reglamento General de revisión en vía administrativa podría tener cierta conexión con lo previsto en el artículo 203 de la Directiva, en la medida en que, cuando el sujeto pasivo ya ha ingresado en la Hacienda Pública el IVA indebidamente repercutido, pese a no operar la obligación del artículo 203 de la Directiva en virtud de la prohibición del efecto directo vertical descendente, el citado precepto reglamentario impide devolver dicho ingreso indebido al emisor de la factura.

LOS ESTADOS MIEMBROS NO ESTÁN OBLIGADOS A PAGAR INTERESES DE DEMORA CUANDO UN SUJETO PASIVO NO EJERZA PLENAMENTE EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO: STJUE DE 22 DE FEBRERO DE 2024, ASUNTO C-674/22

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

En relación con la devolución de cuotas de IVA soportado, el Tribunal de Justicia establece que los Estados miembros no están obligados a pagar intereses de demora a un sujeto pasivo que no ha ejercido plenamente su derecho a la deducción por errores a él imputables o que ha aplicado un criterio de deducibilidad fijado por el Estado miembro en el ejercicio de su libre apreciación conferida por la Directiva del IVA ya que, en ambos casos, no hay contravención del Derecho de la Unión.

Palabras clave

IVA, devolución, deducibilidad, IVA soportado, intereses de demora, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

In relation to the refund of input VAT, the European Court of Justice holds that Member States are not obliged to pay default interest to a taxable person who has not fully exercised his right of deduction because of errors attributable to him or who has applied a criterion of deductibility laid down by the Member State in the exercise of the discretion conferred on it by the VAT Directive, since, in both cases, there is no contravention of EU law.

Keywords

VAT, refund, deductibility, input VAT, default interests, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-674/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres (Países Bajos) en relación con la interpretación del Derecho de la Unión en materia de la obligación de los Estados miembros de abonar intereses sobre el importe del IVA devuelto que fue recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo si dichas normas se establecen bajo la entera responsabilidad de este último.

2. Supuesto de hecho

Por lo que se refiere a sus actividades económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland (Países Bajos) es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA, teniendo derecho a deducir el IVA que le hayan repercutido los proveedores de bienes y servicios en relación con dichas actividades. Mientras que, en relación con sus actividades no económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no puede acogerse al derecho a la deducción del IVA soportado en relación con dichas actividades.

Los gastos generales del citado Ayuntamiento, que no pueden imputarse directamente a una actividad determinada, pueden dar lugar, en parte, a una deducción del IVA. La proporción de esa deducción la fija el Ayuntamiento de Dinkelland basándose en su contabilidad y aplicando una clave de reparto del impuesto soportado.

A raíz de las modificaciones introducidas en la normativa nacional sobre la contabilidad municipal y de la modificación de la calificación fiscal de algunas de sus actividades, el Ayuntamiento de Dinkelland elaboró una nueva clave de reparto del IVA soportado, según la cual aumentó el derecho a la deducción de ese IVA.

Por otra parte, el Ayuntamiento encargó un examen de su contabilidad, el cual puso de manifiesto diferentes errores en la calificación de ciertos servicios

prestados por él y en la contabilización de algunas partidas deudoras o acreedoras. Las correcciones que se efectuaron en la contabilidad del Ayuntamiento debido a esos errores implicaron un nuevo cálculo del IVA adeudado y del IVA soportado deducible por los años 2012 a 2016. Con arreglo a este resultado, el citado Ayuntamiento solicitó la devolución de una parte del IVA pagado correspondiente a esos años.

La Administración tributaria neerlandesa devolvió, junto con el IVA soportado no deducido, los intereses de demora correspondientes al retraso (computado a partir de las ocho semanas) en la resolución de dicha solicitud.

El Ayuntamiento posteriormente solicitó que se le devolvieran, adicionalmente, los intereses de demora generados desde que pagó la cuota de IVA sobre la que se ha obtenido la devolución, en base a la normativa neerlandesa (artículo 28c de la Ley de Recaudación Tributaria), que establece que el recaudador tributario está obligado a pagar intereses compensatorios «a lo largo del período que comenzará el día siguiente a aquel en el que se haya pagado, liquidado o transferido el impuesto» cuando la Administración tributaria esté obligada «a devolver el importe de un impuesto por haberse percibido en contra del Derecho de la Unión».

La Administración tributaria denegó dicha solicitud, por lo que el Ayuntamiento interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia, a la postre órgano jurisdiccional remitente. El órgano jurisdiccional remitente consideró que una devolución originada por un importe de IVA cuya deducción no se reclamó anteriormente se refiere efectivamente a un importe «*percibido*» (por la Hacienda Pública) en el sentido del artículo 28c de la Ley de Recaudación. No obstante, dicho órgano jurisdiccional albergó dudas sobre si el importe devuelto en el presente asunto fue pagado por el sujeto pasivo (el Ayuntamiento) contraviniendo el Derecho de la Unión. Por ello, el órgano jurisdiccional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) «¿Debe interpretarse la norma jurídica según la cual deben abonarse intereses de demora por existir un derecho a la devolución del impuesto que ha sido recaudado infringiendo el Derecho de la Unión en el sentido de que, en el caso de que se ordene una devolución del impuesto sobre el volumen de negocios al sujeto pasivo, se le deberán abonar asimismo intereses de demora en el supuesto de que:
 - a) la devolución sea consecuencia de errores en la contabilidad del sujeto pasivo, tal como se describen en la presente resolución, que no pueden imputarse al Inspector de Hacienda;
 - b) la devolución sea la consecuencia de un nuevo cálculo de la clave de reparto para la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los gastos generales, en las circunstancias descritas en la presente resolución?»
- 2) «En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿desde qué día existirá en tales casos un derecho a que se abonen intereses de demora?»

3. Fundamentos de derecho

En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha reconocido reiteradamente como principio del Derecho de la Unión la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión. Así, esta reiterada doctrina del Tribunal establece que el principio de efectividad exige la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye también las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto anticipadamente.

Admitido por el Tribunal que un importe de IVA recaudado por el hecho de que el sujeto pasivo no haya ejercido su derecho a la deducción constituye un importe «recaudado» o «retenido», la cuestión nuclear de la presente sentencia centra su análisis en determinar si en los hechos enjuiciados existe o no contravención del Derecho de la Unión.

En relación con los supuestos de no deducción por error del sujeto pasivo, el Tribunal establece que no cabe considerar que un importe de IVA se ha recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión» porque el sujeto pasivo no haya ejercido, por error, su derecho a la deducción. Esta conclusión se basa en dos argumentos. Por un lado, a tenor del artículo 250.1 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar. Por tanto, la Administración tributaria no contraviene el Derecho de la Unión cuando recauda un importe de IVA conforme a esa declaración, ya que el sujeto pasivo, por razones solo a él imputables, no ha consignado en dicha declaración los datos necesarios para determinar el alcance de su derecho a la deducción de suerte que no ha ejercido este derecho.

Adicionalmente, el Tribunal señala que tampoco se contraviene el Derecho de la Unión cuando el proveedor de un servicio o bien ha facturado por error un importe superior de IVA, ya que en estos casos el artículo 203 de la Directiva establece que será deudora del IVA el emisor de la factura incluso si el IVA ha sido facturado por error (sentencia del TJUE de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, párr. 34).

En cuanto al segundo supuesto controvertido (la devolución del importe de IVA con motivo de haberse modificado con efectos retroactivos las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales), el Tribunal de Justicia señala que la Directiva del IVA no contiene reglas ni criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas. Por tanto, corresponde a los Estados miembros ejercer su facultad de apreciación para garantizar que la deducción sea proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. En este sentido, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto que sea adecuado. Por lo tanto, concluye el Tribunal, el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro autorice u obligue al sujeto pasivo a determinar,

mediante una clave de reparto elaborada bajo su responsabilidad, las reglas de cálculo del IVA deducible correspondiente a sus gastos generales.

Así, según el Tribunal, el importe de IVA deducible calculado con arreglo a un criterio de reparto aplicable con efectos retroactivos no constituye un importe recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión».

4. Análisis y relevancia para España

Esta sentencia parece cerrar la puerta a obtener, en cualquier caso, el reembolso de los intereses de demora por parte de quien no ha deducido, en el momento en que pudo hacerlo, las cuotas de IVA soportado. Así, pueden darse tres situaciones y en las tres el Tribunal de Justicia niega que exista la obligación de pagar intereses de demora por el periodo comprendido entre el pago *indebido* del IVA y su reembolso: i) cuando existen errores en la repercusión del IVA; ii) cuando, sin existir errores en la repercusión, el sujeto pasivo deduce un importe de IVA inferior al que habría tenido derecho; y iii) cuando hay una contravención del Derecho nacional que no supone contravención del Derecho de la Unión por haberle conferido este último a los Estados miembros libertad en la configuración de determinados elementos de la relación jurídico-tributaria.

En nuestra opinión, esta sentencia no supone que el sujeto pasivo no pueda tener derecho al reembolso de los intereses de demora si el Estado miembro así lo establece. En este sentido el Tribunal de Justicia declara en su fallo que «no obliga» a pagar los intereses de demora desde que se realizó el pago *indebido*, y que tal obligación solo existe cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable desde la solicitud de la misma.

La norma española no obliga a pagar intereses de demora en relación con la devolución de cuotas de IVA soportado por no tratarse de una devolución de un ingreso indebido sino de una «devolución derivada de la normativa del tributo» cubierta por el artículo 31 de la Ley General Tributaria, y así lo ha declarado el Tribunal Supremo (sentencia de 10 de mayo de 2012, Rec. 2499/2009).

Una de las conclusiones más importantes de esta sentencia es que, a tenor del artículo 250.1 de la Directiva del IVA, la Administración tributaria no contraviene el Derecho de la Unión cuando recauda un importe de IVA conforme a los datos consignados en la declaración de IVA presentada por el sujeto pasivo aunque este, por razones solo a él imputables, no haya consignado en dicha declaración los datos necesarios para determinar el alcance de su derecho a la deducción de suerte que no haya ejercido este derecho. Este argumento parece dar pie a entender, extrapolado a otros impuestos armonizados por el Derecho de la Unión, que todo impuesto recaudado vía autoliquidación no generaría la obligación para los Estados miembros de reembolsar intereses de demora cuando dicha autoliquidación contuviese errores que hubieran resultado en un ingreso indebido. No obstante, el ordenamiento español, en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, sí reconoce este derecho cuando el ingreso sea calificado de «indebido» (véase en este sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de enero de 2018, Rec. 565/2016).

EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD DEL IVA SE OPONE A LAS PRESUNCIONES GENERALES DE ABUSO BASADAS EN UMBRALES CUANTITATIVOS QUE LIMITAN LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA: STJUE DE 7 DE MARZO DE 2024, ASUNTO C-341/22

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

Una norma nacional anti-abuso que limita a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por no haber superado un determinado umbral de ingresos durante un periodo determinado, es contraria a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad. En estos casos, la norma nacional va más allá de lo necesario para combatir el abuso, por cuanto que se trata de una presunción general basada en suposiciones y no en indicios reales que acrediten la existencia de un montaje puramente artificial.

Palabras clave

IVA, deducibilidad, principio de neutralidad, principio de proporcionalidad, norma anti-abuso, presunción, entidad inactiva, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

A domestic anti-abuse rule which limits a taxable person's right to deduct input VAT on the ground that he has not exceeded a certain threshold of income during a given period is contrary to the principles of VAT neutrality and proportionality. In such cases, the domestic rule goes beyond what is necessary to combat abuse, inasmuch as it is a general presumption based on assumptions and not on actual evidence of the existence of a purely artificial arrangement.

Keywords

VAT, deductibility, principle of neutrality, principle of proportionality, anti-abuse rule, presumption, non-operating company, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-341/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), en relación con la interpretación de los artículos 9.1 y 167 de la Directiva del IVA, así como de los principios de neutralidad del IVA, de proporcionalidad, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha fallado que:

- 1) El artículo 9.1 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona.
- 2) El artículo 167 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente.

2. Supuesto de hecho

El artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 establece un mecanismo disuasorio basado en la presunción de que una sociedad es «inoperante» cuando el rendimiento obtenido es inferior a un umbral de ingresos fijado por dicha disposición y que representa el rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que la sociedad dispone. Las sociedades inoperantes no pueden obtener la devolución de un crédito del IVA, y cuando durante tres períodos impositivos consecutivos una sociedad sea inoperante el referido crédito ya no puede trasladarse a períodos posteriores, perdiendo por tanto el derecho a deducir el IVA. No obstante, una sociedad puede desvirtuar esta presunción demostrando que ese umbral de ingresos no pudo alcanzarse en un período determinado debido a situaciones objetivas.

En 2010 la Administración tributaria italiana notificó a la sociedad recurrente una liquidación en la que la calificaba como sociedad «inoperante» en relación con el período impositivo 2008, debido a que esta última había declarado un importe de operaciones inferior al umbral establecido por el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994. De dicha liquidación se desprendía asimismo que la recurrente no había alcanzado tal umbral durante tres períodos impositivos

consecutivos (2006, 2007 y 2008). En consecuencia, la Administración tributaria denegó, con respecto al periodo impositivo 2009, la deducción del crédito del IVA generado en los periodos anteriores.

La entidad recurrió en primera instancia la citada liquidación y, posteriormente, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Casación, que es quien plantea las cuestiones prejudiciales siguientes:

- 1) «¿Debe interpretarse el artículo 9.1 de la Directiva del IVA, en el sentido de que puede negar la condición de sujeto pasivo y, consiguientemente, el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado a aquel sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres años consecutivos no se considere proporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente puede esperarse en función de los activos de que dispone, según los criterios establecidos en la ley, y que no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?»
- 2) «En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿se oponen el artículo 167 de la [Directiva sobre el IVA] y los principios generales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad de la limitación del derecho a deducción del IVA (...) a lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994] (...)?»
- 3) «En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿se oponen los principios de la Unión Europea de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima (...) a lo dispuesto en [el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994] (...)?»

3. Fundamentos de derecho

Según dispone el artículo 9.1 de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Por ello, señala el Tribunal de Justicia, la condición de sujeto pasivo del IVA no está supeditada al cumplimiento de un requisito que impone a una persona la obtención de ingresos que superen un umbral previamente fijado. A este respecto, solo es relevante acreditar si dicha persona realiza efectivamente una actividad económica, lo cual parece cumplirse dado que el recurrente explota un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Concluye el Tribunal señalando que, por tanto, el artículo 9.1 de la Directiva no puede privar de la condición de sujeto pasivo del IVA a una persona que, durante un período impositivo determinado, obtiene ingresos por debajo de un determinado umbral fijado por la norma.

A continuación, el Tribunal analiza si el citado umbral fijado por la norma nacional es contrario al derecho a deducir del artículo 167 de la Directiva sobre el IVA, así como a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

A este respecto, el Tribunal recuerda que el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Así, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Concretamente, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para disfrutar del derecho a la deducción, además de ser sujeto pasivo, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo. En este sentido, cabe el derecho a deducir incluso el IVA soportado en los gastos generales cuando sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta.

Por ello, ninguna disposición de la Directiva sobre el IVA supedita el derecho a la deducción al requisito de que los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo durante un período determinado deban alcanzar un determinado umbral, salvo que resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva. El Tribunal recuerda que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta.

Dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental de neutralidad, corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude de IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude de este tipo.

En este sentido, el Tribunal de Justicia apela a su tradicional doctrina por la cual el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único fin de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la Directiva del IVA. Y además las medidas tendentes a combatir tales montajes deben ser proporcionales y no ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos.

La aplicación de esta doctrina al asunto enjuiciado conduce al Tribunal a concluir que la presunción de abuso establecida en el artículo 30 de la Ley n.º 724/1994 se basa en un criterio (el del umbral determinado de ingresos) que es ajeno a los exigidos para demostrar la existencia de un fraude o de un abuso; de tal forma que esa presunción no se basa en la apreciación de la realidad de las operaciones sujetas al IVA realizadas durante un período impositivo determinado ni en la de su utilización propiamente dicha para realizar operaciones por las que se repercute el IVA, sino únicamente en la evaluación de su volumen.

El Tribunal de Justicia establece que solo podrá denegarse el derecho a la deducción cuando los hechos invocados para demostrar un fraude o abuso de este tipo hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones. Concluye el Tribunal de Justicia señalando que no puede admitirse que tal presunción, aunque admita prueba en contrario, lleve a denegar el derecho a la deducción del IVA soportado por motivos ajenos a la constatación de que ese derecho se ha invocado de manera fraudulenta o abusiva.

4. Análisis y relevancia para España

En el presente asunto, el Tribunal de Justicia reitera su doctrina sobre el principio de prohibición de abuso del Derecho de la Unión en relación con las presunciones generales de abuso. Así, el Tribunal de Justicia niega la validez de las presunciones basadas en umbrales (cuantitativos) estandarizados que, por su propia naturaleza *estandarizante*, no acreditan por sí mismos ni en todo caso la existencia de un montaje puramente artificial. Y ello, aunque la norma anti-abuso permita al sujeto pasivo probar la existencia de motivos económicos válidos.

En este sentido, el Tribunal una vez más vuelve a atribuir a la Administración tributaria la carga de probar la existencia de abuso sobre la base de indicios reales y no de meras suposiciones generales basadas en parámetros cuantitativos.

Esta sentencia nos invita, una vez más, a analizar la legalidad de la normativa española de IVA, así como la legalidad de la aplicación de las normas generales anti-abuso por la Administración tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia.

En relación con lo primero, conviene revisar toda norma nacional del IVA que contenga presunciones generales (como la presunción de afectación parcial de los vehículos turismos) y preguntarnos si su naturaleza es anti-abuso o no.

En relación con lo segundo, es importante analizar con sumo cuidado la aplicación que de la norma general anti-abuso hace la Comisión Consultiva en sus informes de conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹.

1 Véase al respecto, Gloria Marín en <https://fiscalblog.es/?p=10287>.

LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA A LOS ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS NO PUEDE CONDICIONARSE A LA TENENCIA DE UN CERTIFICADO DE CLASIFICACIÓN: STJUE DE 8 DE FEBRERO DE 2024, ASUNTO C-733/22

Alejandro Zubimendi Cavia
*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la Directiva del IVA se opone a una norma nacional que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA aplicable los establecimientos hoteleros a que estos dispongan de un certificado de clasificación, en la medida en que dicha exigencia no represente la realización de una prestación específica y diferenciada de la categoría general o vulnere el principio de neutralidad.

Palabras clave

IVA, establecimiento hotelero, tipo impositivo reducido, certificado, principio de neutralidad, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

The Court of Justice of the European Union declares that the VAT Directive precludes national legislation which makes the application of the reduced rate of VAT applicable to hotel establishments conditional upon their holding a classification certificate, in so far as that requirement does not represent the supply of a specific supply which is distinct from the general category or infringes the principle of neutrality.

Keywords

VAT, hotel establishment, reduced tax rate, certificate, principle of neutrality, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-733/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Bulgaria, en relación con la interpretación del artículo 98.2 y del anexo III.12 de la Directiva del IVA en el contexto de la aplicación del tipo reducido a las actividades de una sociedad durante un período en el que no disponía de un certificado de clasificación para el establecimiento de alojamiento que gestiona.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 98.2 de la Directiva del IVA, en relación con el anexo III.12 de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento hotelero y establecimientos afines se supedita a que un establecimiento de esta naturaleza cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional, en la medida en que dicha normativa no limite la aplicación del tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines o, en el supuesto de que limite esa aplicación a tales aspectos concretos y específicos, no respete el principio de neutralidad fiscal.

2. Supuesto de hecho

En el asunto controvertido nos encontramos con una sociedad búlgara cuyo objeto social comprende las actividades de turismo, restauración, hostelería y organización de viajes.

La sociedad disponía de un certificado de actividad fechado el 15 de febrero de 2013, expedido por las autoridades municipales, en el que clasificaba el complejo turístico en cuestión como casa de huéspedes. Dicho certificado fue revocado mediante orden de 7 de marzo de 2019. No obstante, en el 2016 dicha sociedad presentó ante el Ministerio de Turismo una solicitud de clasificación del citado complejo en la categoría «tres estrellas», solicitud que no fue atendida a su debido tiempo, pues el Ministerio no expidió el certificado provisional hasta el 23 de septiembre de 2020.

La mencionada sociedad fue objeto de una inspección tributaria relativa al período comprendido entre el 13 de diciembre de 2016 y el 29 de febrero de 2020. En esa inspección se comprobó que, durante el referido período, la sociedad había arrendado un complejo turístico de apartamentos y perteneciente a particulares. Según los contratos de gestión de los bienes inmuebles privados que forman parte de este complejo, los propietarios de esos bienes aceptaron que la sociedad gestionara, mantuviera y arrendara en su nombre tales bienes a terceros. Así, durante dicho período, esa sociedad ejerció una actividad de

alojamiento en el citado complejo por cuyas operaciones la sociedad aplicó un tipo reducido de IVA del 9%.

En la liquidación complementaria emitida por las autoridades fiscales búlgaras se señaló que la sociedad en cuestión disponía del certificado mencionado para el período comprendido entre el 15 de febrero de 2013 y el 7 de marzo de 2019. De este modo, se comprobó que, después de esta última fecha, aquella sociedad no disponía de certificado de clasificación para el complejo turístico en cuestión y que, por lo tanto, había indicado erróneamente un IVA del 9 % en las facturas que había emitido después de esa fecha. Por ello, dicha sociedad incumplía el artículo 40.1.2 del Reglamento de Aplicación de la Ley del IVA, que establece que, para probar la existencia de prestaciones a las que se aplica el tipo reducido del IVA del 9 %, la persona que preste estos servicios debe disponer de tal certificado. Así, con arreglo al artículo 66.1 de la Ley del IVA, en la liquidación complementaria se aplicó el tipo normal del 20% a las prestaciones que la sociedad había realizado sin disponer de un certificado de clasificación.

El Tribunal de lo Contencioso-Administrativo estimó el recurso interpuesto por la sociedad contra la referida liquidación complementaria, sentencia que fue recurrida por la Administración tributaria mediante recurso de casación interpuesto ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Bulgaria.

El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) «¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, [de dicha Directiva], en el sentido de que puede aplicarse el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido previsto en dicha disposición al alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, cuando dichos establecimientos no están clasificados en una categoría con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente]?»
- 2) «En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, [de la Directiva del IVA,] en relación con el anexo III, punto 12, de [dicha Directiva], en el sentido de que permite una aplicación selectiva del tipo reducido a aspectos concretos y específicos de una determinada categoría de servicios, cuando la condición consiste en que el alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines solo pueda efectuarse en establecimientos de hospedaje que, con arreglo a la normativa nacional del Estado miembro [del órgano jurisdiccional remitente], estén clasificados en una categoría o respecto de los cuales se haya expedido un certificado provisional relativo a un procedimiento iniciado para su clasificación en una categoría?»

3. Fundamentos de derecho

En esencia, se pregunta si la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el tipo reducido del IVA para el alojamiento hotelero y establecimientos afines se supedita a que tal establecimiento cumpla la obligación de disponer de un certificado de clasificación.

El anexo III.12 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros aplicar un tipo reducido del IVA al «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas», aunque no define el «alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines».

Es importante mencionar que el artículo 135.2 de la Directiva del IVA dispone que quedan excluidas de la exención del IVA prevista para el arrendamiento «las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero». El Tribunal de Justicia ya había declarado anteriormente que los Estados miembros disfrutaban de un amplio margen de apreciación para definir las operaciones de alojamiento que deben ser gravadas, como excepción a la exención del arrendamiento conforme al artículo 135.2 de la Directiva del IVA. En consecuencia, incumbe a estos, al adaptar su Derecho interno a esta disposición, fijar los criterios que les parezcan adecuados para establecer la distinción entre las operaciones imponibles y las que no lo son (véase la sentencia de 16 de diciembre de 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, párr. 50). A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente observa que el Derecho búlgaro define el concepto de «alojamiento» por referencia a la Ley de Turismo, en virtud de la cual los establecimientos de alojamiento deben disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional.

El Tribunal de Justicia observa que las autoridades tributarias consideraron que las operaciones realizadas por la sociedad en cuestión constituían operaciones de alojamiento efectuadas en el marco del sector hotelero ya que, de no haber sido así, esas prestaciones habrían estado exentas del IVA, de conformidad con el artículo 135.1 de la Directiva del IVA.

En cuanto a la cuestión de si los Estados miembros pueden supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA al requisito de que los establecimientos interesados dispongan de un certificado, el Tribunal de Justicia recuerda que la aplicación de tipos reducidos del IVA no es obligatoria, sino que constituye una posibilidad ofrecida a los Estados miembros como excepción al principio que exige aplicar el tipo normal. En este sentido, la facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA que se reconoce a los Estados miembros está supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal.

En cuanto al primer requisito, procede examinar si se trata de una prestación de servicios identificable. A este respecto, parece desprenderse que en Bulgaria todos los establecimientos de alojamiento deben ser objeto de una clasificación en virtud de la Ley de Turismo, sin la cual no pueden ejercer legalmente su actividad. De ser así, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, el alojamiento en establecimientos no clasificados no sería otro tipo de prestación perteneciente a la categoría contemplada en el anexo III.12 de la Directiva del IVA, identificable separadamente de otras prestaciones comprendidas en ella, sino un alojamiento que incumple la normativa nacional.

No obstante, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta la normativa nacional y las circunstancias de hecho de las que conoce, si el alojamiento en un establecimiento no clasificado puede constituir un aspecto concreto y específico de la misma categoría.

En el supuesto de que llegara a la conclusión de que tal es el caso, habría que comprobar el segundo requisito: si la aplicación selectiva del tipo reducido del IVA únicamente a los establecimientos de alojamiento que son objeto de clasificación en virtud de la Ley de Turismo vulnera el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

A este respecto, señala el Tribunal de Justicia que la clasificación de un establecimiento por las autoridades nacionales puede, en principio, proporcionar una garantía en cuanto a la calidad de los servicios que se le prestarán durante su estancia en un establecimiento hotelero. Sin embargo, no puede excluirse que otros elementos de más fácil consulta y susceptibles de actualizaciones regulares, como las calificaciones, las fotos y los comentarios dejados por otros clientes en plataformas de reserva en línea, como las utilizadas por la sociedad en cuestión, puedan tener también una influencia determinante en la elección del consumidor. No obstante, se trata de una comprobación que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente.

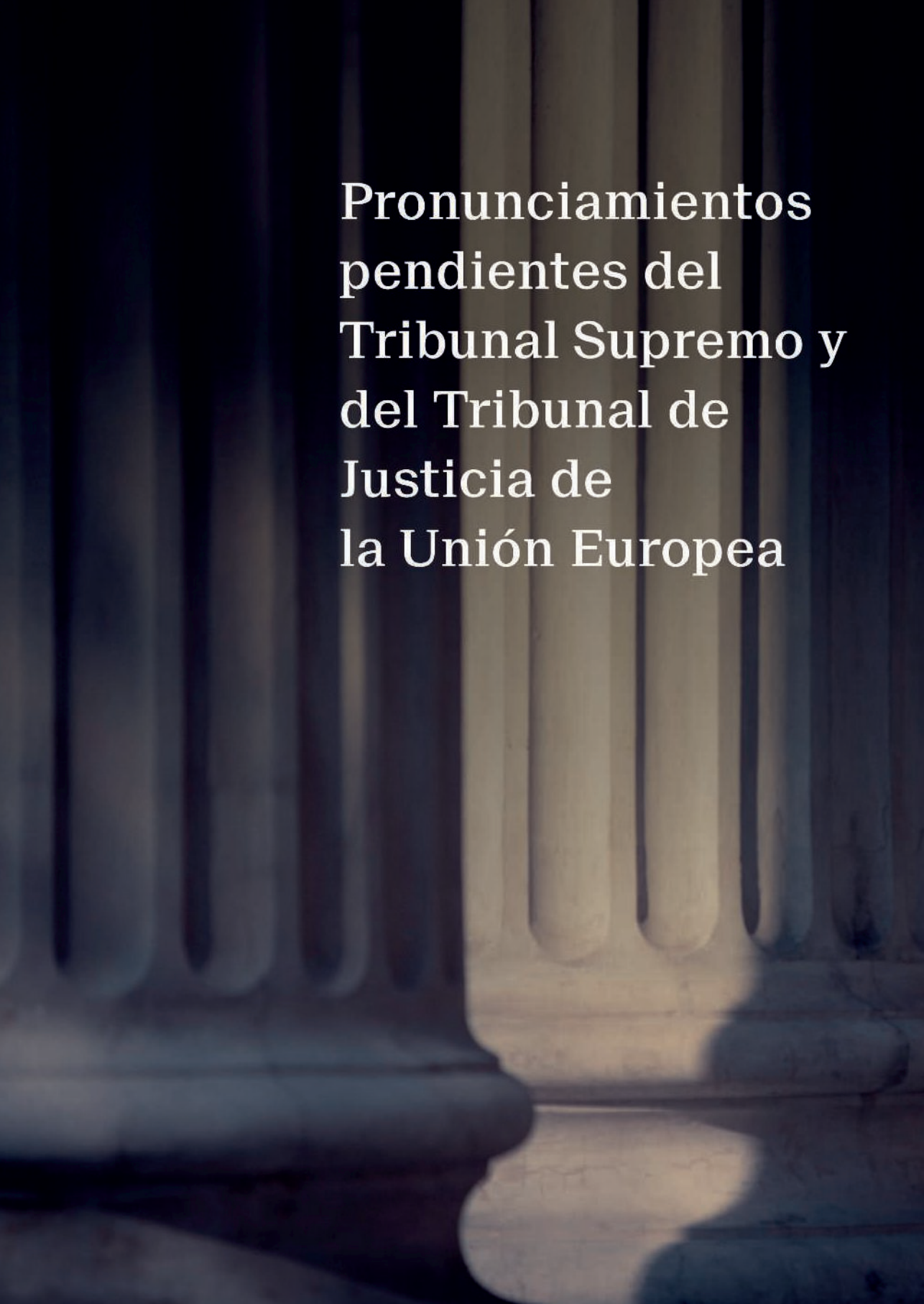
Por último, concluye el Tribunal de Justicia orientando al órgano jurisdiccional remitente en tales comprobaciones. Así, señala el Tribunal que, en el marco de las comprobaciones que deba efectuar, el órgano jurisdiccional remitente podría tener en cuenta el hecho de que la sociedad en cuestión parece haber ejercido la misma actividad de forma estable, tanto cuando disponía de un certificado de clasificación, en su caso provisional, como cuando no disponía de él. Además, los ingresos de las actividades de esa sociedad se contabilizaron mediante cajas registradoras electrónicas conectadas con la Administración tributaria, por lo que no se trata de un establecimiento que nunca hubiera cumplido los requisitos para ser clasificado y que operara al margen del control de tal Administración.

4. Análisis y relevancia para España

Mediante esta sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la Directiva del IVA se opone a una norma nacional que supedita la aplicación del tipo reducido del IVA aplicable los establecimientos hoteleros a que

estos dispongan de un certificado de clasificación, en la medida en que dicha exigencia no represente la realización de una prestación específica y diferenciada de la categoría general o vulnere el principio de neutralidad.

El fallo del Tribunal incide una vez más en la aplicación del principio de neutralidad como mecanismo para evitar que los Estados miembros apliquen, sin justificación, requisitos formales que limiten materialmente la deducibilidad del IVA o la aplicación de tipos impositivos reducidos o de exenciones (en relación con las actividades de formación y las actividades de juegos de azar, véanse la Consulta de la DGT V0282-06 y la STJUE de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02).



**Pronunciamentos
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

Intereses de demora. Devengo. Dies ad quem. Liquidaciones derivadas de un acta en disconformidad.

Auto del Tribunal Supremo 2232/2024, de 21 de febrero de 2024, rec. 3858/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional consiste en determinar si el dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación –dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector–, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 26.3 de la LGT
- Artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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.

Residencia fiscal. Conflictos de residencia fiscal. Necesidad de acudir a las normas previstas para su solución en el CDI. Interpretación del concepto «centro de intereses vitales»

Auto del Tribunal Supremo 2940/2024, de 06 de marzo de 2024, rec. 4023/2023

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. Concretamente, si, en presencia de un conflicto de residencia, es necesario acudir a las normas previstas para su solución en el CDI, requiriendo para ello de una interpretación autónoma y separada de las normas internas que alberguen conceptos similares. Más específicamente, si la «regla de desempate» prevista en el artículo 4.2 CDI, consistente en el «centro de intereses vitales» es equiparable al concepto de «núcleo de intereses económicos» del artículo 9.1.b) LIRPF.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 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, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (CDI).
- Artículo 96 de la Constitución española.

Principio de irretroactividad. Exigencia de un tributo en el mismo ejercicio en que entra en vigor su Ley reguladora.

Auto del Tribunal Supremo 3702/2024, de 03 de abril de 2024, rec. 2640/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional consiste en determinar si vulnera el principio de irretroactividad exigir un tributo en el mismo ejercicio en que entra en vigor su ley reguladora, cuyo periodo impositivo es el año natural y que se devenga el último día del año natural, cuando dicha entrada en vigor se produjo con anterioridad a la fecha de devengo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
- Artículos 9.3, 14 y 31 de la Constitución.

Responsables tributarios. Responsabilidad subsidiaria. Prescripción. Carga de la prueba sobre la realidad de actuaciones interruptoras de la prescripción

Auto del Tribunal Supremo 3703/2024, de 03 de abril de 2024, rec. 4696/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones con interés casacional consisten en: (1) determinar sobre quién recae la carga de la prueba sobre la realidad de actuaciones interruptoras de la prescripción cuando el obligado, merced a una derivación de responsabilidad subsidiaria, alegue su inexistencia por un periodo mayor de cuatro años; (2) determinar si, ante la inexistencia de actuaciones de recaudación constatadas entre la providencia de apremio de una liquidación y la declaración de fallido del deudor principal durante un periodo superior a cuatro años debe apreciarse la prescripción; y (3) precisar, en el caso de que se tuviese por acreditado que para el deudor principal se alcanzó la prescripción, las consecuencias que nacerían para los responsables subsidiarios y si podría o no exigirse la deuda derivada a estos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 66.b), 67.2 y 68.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Compatibilidad entre los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto y el recargo ejecutivo.

Auto del Tribunal Supremo 4423/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 1957/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si resulta compatible exigir los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) y el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT), cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto estaba en periodo ejecutivo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 26.2, apartados c) y d).
- Artículo 233.10 –en la redacción tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre– (actual apartado 12) de la LGT.

- Artículo 66.6.b) del RGRVA.
- Artículo 72.1 del RGR.

Infracciones y sanciones

**Falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento.
Culpabilidad.**

Auto del Tribunal Supremo 2515/2024, de 28 de febrero de 2024, rec. 3582/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la falta de ingreso de parte de la deuda tributaria procedente de un rendimiento del trabajo, al haber considerado el pagador y retenedor que era de aplicación una exención sobre ese rendimiento, conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicha exención.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 178, 179.2.d) y 191 de la LGT.

Base de la sanción por dejar de ingresar la cuota tributaria.

Auto del Tribunal Supremo 2937/2024 de 06 de marzo de 2024, rec. 6867/2022

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en aclarar si la base de la sanción por dejar de ingresar la cuota tributaria está formada por la totalidad de la cuota correspondiente a la renta recalificada como gravada y no declarada o solo por el importe de la cuota diferencial que resulta de deducir la retención que fuera procedente sobre la renta recalificada.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 181, 183 y 191 de la LGT.
- Artículo 25.1 de la Constitución española en lo relativo al principio de culpabilidad.

Principio non bis in idem. Posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador tras la anulación del primer acuerdo sancionador por haberse anulado la liquidación por motivos formales.

Auto del Tribunal Supremo 2949/2024, de 13 de marzo de 2024, rec. 4579/2023

Cuestión con interés casacional: : La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si es posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador y dictar un nuevo acuerdo sancionador, a la vista del principio prohibitivo del bis in ídem en su vertiente procedimental, en los casos en que se ha anulado un primer acuerdo sancionador, no por la concurrencia de vicios propios o inherentes, sino como consecuencia de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que dimana la sanción, sin que se hayan analizado ni considerado otros motivos para anular el primer acuerdo sancionador.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 239.3 LGT.
- Artículo 66 RGRVA.

Obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información (a los efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente) y el derecho a no autoincriminarse.

Auto del Tribunal Supremo 4422/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 2592/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en esclarecer si la previsión normativa de una obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información a los efectos de determinar la deuda tributaria correspondiente, conlleva que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coercitiva por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria. Aclarar si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 24.2 de la Constitución Española.

- Artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.
- Artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Artículos 1 y 19 a 23 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 29 de noviembre (semejantes a los correlativos preceptos del actual reglamento aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre).

Procedimiento contencioso-administrativo

Valoración de pruebas ilícitamente obtenidas por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Auto del Tribunal Supremo 2245/2024, de 21 de febrero de 2024, rec. 1762/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional consiste en 1) determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente; y 2) precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española.
- Artículo 11 y 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- Artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- Artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Obligación del órgano judicial de apreciar satisfacción extraprocésal cuando la parte recurrente vea anulada la resolución administrativa recurrida por causa de la estimación de una reclamación económico-administrativa distinta a la que se encuentra en el origen del recurso judicial.

Auto del Tribunal Supremo 2511/2024, de 28 de febrero de 2024, rec. 865/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional objetivo consiste en determinar si un órgano judicial se encuentra obligado a apreciar satisfacción extraprocésal cuando la parte recurrente vea anulada la resolución administrativa recurrida por causa de la estimación de una reclamación económico-administrativa distinta a la que se encuentra en el origen del recurso judicial. En particular, determinar las consecuencias de la estimación de un recurso de ejecución por parte de un tribunal económico administrativo regional que comporte la anulación de la liquidación que fue dictada en cumplimiento de una anterior resolución en el caso de que dicho acuerdo de liquidación hubiese sido confirmado, en otro procedimiento tramitado de manera simultánea, por el tribunal económico-administrativo central.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 76 de la LJCA.
- Artículo 241 ter de la LGT.
- Artículo 9.3 y 103.1 de la Constitución Española.
- Artículo 3.1 de la LRJSP.

Deber judicial de plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la eventual contradicción con el derecho de la Unión Europea de la actividad administrativa objeto de enjuiciamiento.

Auto del Tribunal Supremo 2513/2024 de a 28 de febrero de 2024, rec. 1034/2023

Cuestión con interés casacional: (1) Determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la presencia de un elemento transfronterizo es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva del Derecho interno y desde el Derecho de la Unión Europea, sin analizar su eventual tributación en otras jurisdicciones fiscales y sin cuestionar la posible racionalidad de la operación en caso de que se hubiera llevado a cabo íntegramente en España. (2) Precisar el alcance del deber judicial de plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la eventual contradicción con el derecho de la Unión Europea de la actividad administrativa objeto de enjuiciamiento; o, de no hacerlo, del deber de motivar suficientemente la aplicación al caso debatido de las doctrinas del acto claro y el acto aclarado. Y si esa abstención de plantea-

miento del reenvío jurisdiccional puede encontrar justificación en el hecho de que quepa recurso de casación frente a su decisión judicial, teniendo en cuenta las limitaciones de admisión del recurso de casación en nuestro ordenamiento. (3) Determinar, en su caso, la procedencia de planteamiento, por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, si es el caso, de la cuestión prejudicial indicada, en la hipótesis de que considere que la Sala de instancia haya interpretado o aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, atendida la alegación de vulneración.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 49, 56, 63 y 267 TFUE.
- Artículo 15 LGT.
- Artículo 88.2.f) LJCA.

Habilitación de la Administración para remitir actuaciones del expediente administrativo que no se incluyeron en la remisión sin haber sido solicitada por el órgano judicial.

Auto del Tribunal Supremo 4427/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 3763/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional objetivo consiste en discernir si la Administración tributaria está habilitada legalmente para remitir de forma espontánea actuaciones del expediente administrativo que no se incluyeron en la remisión de éste –y que no haya sido solicitada por el órgano jurisdiccional–; y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración, sin perjuicio de la facultad del órgano jurisdiccional de reclamar el complemento, de oficio o a instancia de parte; o si, por el contrario, la Administración puede remitir, en vía jurisdiccional y por propia iniciativa, informes, documentos o actuaciones que no fueron remitidos en su momento, como es preceptivo –art. 48 LJCA (55)– confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce a la parte contraria

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 24 de la Constitución Española.
- Artículos 48.4 LJCA; 70 LPAC.
- Artículo 33.2 LJCA.
- Artículo 24.1 y 2 CE.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Posibilidad de la Administración de imputar a la persona física las rentas obtenidas por la persona jurídica sin acudir a las normas generales anti-elusión.

Auto del Tribunal Supremo 2234/2024, de 21 de febrero de 2024, rec. 3938/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la Administración tributaria puede, solo con fundamento en la habilitación que le confieren los arts. 11.4 LIRPF y 13 LGT, pero sin acudir a las normas generales anti elusión reguladas en los arts. 15 y 16 LGT –pese a entender que el negocio o actividad que se realiza es algo distinto de lo aparente– desconocer la actividad económica formalmente declarada por una persona jurídica e imputar las rentas obtenidas por aquella a una persona física que realiza la misma actividad económica.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 11.4 de la LIRPF.
- Al artículo 5 de la LIVA.
- Artículos 13, 15 y 16 de la LGT.

Rendimiento del trabajo. Retribuciones percibidas por altos directivos. Despido de consejero. Posibilidad de aplicar reducción por rendimiento irregular.

Auto del Tribunal Supremo 2988/2024, de 13 de marzo de 2024, rec. 4736/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones con interés casacional consisten en (1) Dilucidar si cabe aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF, a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros, con ocasión de su despido, cuando se cumplan el resto de requisitos exigidos en el precepto. (2) Determinar si, a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (rec. casación para la unificación de doctrina nº 1197/2013; ES:TS:2014:3088), necesariamente se ha de entender, o no, que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades, y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) de la LIRPF.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 1.2 y 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.
- Artículos 21.a) y 8.1 del TRLET.
- Artículos 7.e) y 18 de la LIRPF.

Base imponible. Actividades económicas. Arrendamiento de inmuebles. Requisitos. Persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Auto del Tribunal Supremo 4432/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 2197/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, basta con acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, por el contrario, es preciso que la contratación de la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa se justifique desde un punto de vista económico.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- Artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Mínimo por discapacidad. Momento a partir del cual se aplica: fecha del certificado o resolución vs. momento a partir del cual se acredite la enfermedad.

Auto del Tribunal Supremo 4501/2024, de 18 de abril de 2024, rec. 4452/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si la aplicación del mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se realiza solo desde la fecha del correspondiente certificado o resolución, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las comunidades autónomas a los que se refiere el art 72 del Reglamento del impuesto, o si se aplica desde el momento en que, por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, se acredite la

existencia de enfermedad incapacitante que requiere exploraciones y atención médica y personal.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 60.3 de la LIRPF.
- Artículo 72 RIRPF.

Impuesto sobre Patrimonio

Límite de la cuota íntegra. Inclusión o exclusión de la vivienda habitual a efectos del cálculo del límite conjunto IP-IRPF.

Auto del Tribunal Supremo 2230/2024, de 21 de febrero de 2024, rec. 3711/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión con interés casacional objetivo consisten en reafirmar, reforzar, completar o, en su caso, matizar o corregir la doctrina contenida en la STS de 16 de marzo de 2011 (rec. n.º 212/2007) en virtud de la cual la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31.Uno.b) LIP) deriva de la naturaleza o destino de los bienes, en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF. Aclarar si dicha jurisprudencia, fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte, es extensible y directamente aplicable a bienes inmuebles que tengan la consideración de vivienda habitual.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 31.Uno.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Aplicación del límite conjunto IP-IRPF. Diferencia de tratamiento en función de la residencia habitual en España o no.

Auto del Tribunal Supremo 3690/2024, de 20 de marzo de 2024, rec. 4701/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación

personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 31. Uno y 5 de la LIP, en relación con la doctrina sobre principio de no discriminación entre residentes y no residentes en materia de impuestos directos, del TJUE.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Adición de bienes a la masa hereditaria en el seno de un procedimiento inspector. Procedimiento especial del art. 93 del RISD.

Auto del Tribunal Supremo 3684/2024, a 20 de marzo de 2024, rec. 5503/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si debe tramitarse en todo caso y de forma separada el procedimiento especial previsto en el artículo 93 del Reglamento del ISD, cuando la Administración tributaria pretenda, en el seno de un procedimiento inspector, adicionar bienes a la masa hereditaria en virtud del artículo 11 de la Ley del ISD y exista oposición de los interesados a dicha incorporación. En caso de contestación afirmativa a la anterior cuestión, esclarecer si la inobservancia del citado procedimiento especial constituye una causa de nulidad de pleno Derecho de la liquidación del impuesto, al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT, un motivo de nulidad relativa o una irregularidad no invalidante.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 11.4 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Artículo 93 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Beneficios fiscales aplicables a la sucesión de empresa familiar. Arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Validez del contrato laboral suscrito entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros.

Auto del Tribunal Supremo 3556/2024, de 20 de marzo de 2024, rec. 4160/2023

Cuestión con interés casacional: Las cuestiones con interés casacional consisten, en síntesis, en: (1) Determinar si resulta obligatorio para el órgano sentenciador el planeamiento de la tesis regulada en el artículo 33 LJCA, cuando pretende incorporar al proceso, para ser tenidos en cuenta en la sentencia—unos motivos de validez o invalidez del acto impugnado, en este caso, una liquidación tributaria, prescindiendo de las razones tenidas en cuenta en la liquidación, de los argumentos esgrimidos ante el TEAR y de los motivos que sustentan la demanda y contestación, respecto de los que la parte afectada no pudo defenderse. (2) En relación con la pregunta anterior, precisar si se cumple la exigencia contenida en el artículo 27.2 LIRPF para admitir que se desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles cuando el contrato laboral se suscribe entre la entidad (comunidad de bienes) y uno de sus partícipes o comuneros; o bien, si debe rechazarse —siempre— el carácter laboral del contrato por la sola circunstancia de ser partícipe o comunera la persona contratada — al no concurrir los conceptos de retribución salarial, ajenidad y dependencia— y si esta interpretación estricta se compadece con las normas jurídicas relativas a la obtención de beneficios fiscales por razón en la sucesión de la empresa familiar, que quedan supeditados al mantenimiento de la actividad económica, atendiendo a los fines perseguidos por esas normas.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 27.2 LIRPF.
- Artículos 33 LJCA.

Impuesto sobre Sociedades

Base imponible. Gastos no deducibles. Liberalidad.

Auto del Tribunal Supremo 3283/2024, de 20 de marzo de 2024, rec. 4363/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en: 1) determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS, si solo puede entenderse que el gasto no es una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre

ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Interpretación razonable de la norma; y 2) aclarar si, en un caso como el presente, en el que un contribuyente del IS computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- Artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Operaciones vinculadas. Posibilidad de aplicar el método del precio libre comparable para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas introduciendo elementos ajenos a la transacción analizada.

Auto del Tribunal Supremo 3704/2024 de 03 de abril de 2024, rec. 4729/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: precisar si la aplicación del método del precio libre comparable para determinar el valor de mercado de operaciones vinculadas permite la introducción de elementos ajenos a la transacción analizada; y en particular, precisar si en relación con las operaciones de financiación efectuadas en un sistema de tesorería centralizada (cash pooling) por un grupo societario multinacional, dicho método exige: (i) que el tipo de interés de las cantidades aportadas y de las cantidades percibidas por las entidades participantes sea simétrico y (ii) que la calificación financiera aplicable a las operaciones de préstamo sea la del grupo societario y no la de la entidad prestataria.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 16.1.1º y 2º, primer inciso, TRLIS.
- Artículo 16.4.1º.a) TRLIS.
- Artículo 18.10, primer inciso, y 18.4.a) LIS.

Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social. Compatibilidad con el Derecho de la UE de la regulación de las escisiones totales y no proporcionales de sociedades.

Auto del Tribunal Supremo 4433/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 706/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si en las escisiones totales y no proporcionales de sociedades es conforme con el Derecho de la Unión Europea condicionar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal al hecho de que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad diferenciadas. Determinar si dicha condición, ante la finalidad de la Directiva sobre fusiones de no obstaculizar las reorganizaciones de las empresas, no hace exigible la intervención prejudicial del Tribunal de Justicia. Si la Administración está obligada a aportar prueba en contrario para desvirtuar la presunción de veracidad de los datos y elementos de hecho aportados cuando los datos declarados han sido rectificadas por el interesado en el curso de un procedimiento inspector.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 5.2 de la Directiva 82/891/CEE, de 17 de diciembre de 1982
- Artículo 2 de la Directiva 2009/133, de 19 de octubre de 2009.
- Artículo 105 LGT, en relación con el artículo 108.4 LGT.
- Artículos 9.3, 103.1 y 106.1 de la CE, en relación con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Principio de regularización íntegra.

Auto del Tribunal Supremo 4426/2024, de 10 de abril de 2024, rec. 634/2022

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, habiéndole denegado la Administración Tributaria a un contribuyente el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas de IVA en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, en atención a lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2015, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización consagrado por la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo, la Administración Tributaria, en el seno de ese mismo procedimiento de gestión tributaria, debe asimismo efectuar las actuaciones necesarias para determinar si concurren los requisitos legales para reconocer al contribuyente el derecho a la devolución de los ingresos indebidos constituidos

por las cuotas de IVA que, en el mismo período de comprobación, le hubieren sido indebidamente repercutidas, regularizando así de forma íntegra la situación de dicho sujeto con respecto al IVA.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 14 del RGRVA y el principio de íntegra regularización, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Exenciones en operaciones interiores. Loterías, apuestas y juegos de azar. Servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online.

Auto del Tribunal Supremo 4445/2024, de 18 de abril de 2024, rec. 4657/2023

Cuestión con interés casacional: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si es aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.19º de la Ley del IVA a los servicios prestados por empresas tecnológicas a una compañía dedicada a la actividad de juego online, cuando dichos servicios son necesarios para la realización de esa actividad y la retribución de aquellas empresas tecnológicas se fija en función de los resultados obtenidos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 20.Uno.19º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Artículo 135.1.i) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Gabinete de Estudios de AEDAF

A continuación, se relaciona una selección de las cuestiones prejudiciales presentadas ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución que mayor interés presentan para la práctica profesional.

Carta de Derechos Fundamentales

o Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Derecho tributario – Carta de los Derechos Fundamentales – Artículo 7 – Directiva 2011/16/UE – Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Artículo 5 – Artículo 6 – Artículo 18 – Solicitud de información formulada por la Administración tributaria de otro Estado miembro – Requerimiento de información procedente de la Administración tributaria requerida – Entrega de documentos por parte de un abogado – Secreto profesional de un abogado – Proporcionalidad de la entrega de documentos relativos a servicios prestados en materia de asesoramiento en Derecho de sociedades.

Asunto: C-432/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Luxemburgo.

Fecha de las conclusiones: 30 de mayo de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg.

Parte demandada: Administration des contributions directes.

Propuesta del Abogado General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Cour administrative (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Luxemburgo):

«1. El asesoramiento jurídico prestado por un despacho de abogados en materia de Derecho de sociedades, por ejemplo en relación con el establecimiento de una estructura societaria de inversión, está comprendido en el ámbito de protección del secreto profesional de los abogados garantizado por el artículo 7 de la Carta.

2. Un requerimiento dirigido por la autoridad tributaria competente a un despacho de abogados en el marco de un intercambio de información previa solicitud, mediante el cual la autoridad solicita *grosso modo* toda la documentación relativa a determinadas operaciones y a la participación en dichas operaciones, constituye una injerencia en el derecho al respeto de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes garantizado por el artículo 7 de la Carta.

3. La Directiva 2011/16 es compatible con los artículos 7 y 52, apartado 1, de la Carta, aunque no contiene ninguna disposición, más allá del artículo 17, apartado 4, que permita una injerencia en la confidencialidad de las comunicaciones entre los abogados y sus clientes en el contexto del régimen de intercambio de información previa solicitud y que defina por sí misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trata, ya que el artículo 17, apartado 4, de la Directiva 2011/16 concede a los Estados miembros un margen de manobra suficiente para cumplir los requisitos del artículo 7 de la Carta.

4. Las disposiciones del Derecho interno de cada Estado miembro pueden y deben regular las condiciones, el alcance y los límites del deber de colaboración de los abogados, en su condición de poseedores de información, en el marco del intercambio de información previa solicitud establecido en la Directiva 2011/16. El Derecho nacional debe, en particular, permitir a la autoridad competente ponderar, en el caso concreto, los objetivos que sirven al interés público, por una parte, y la protección del secreto profesional de los abogados, por otra. Dado que el Derecho luxemburgués no permite tal ponderación en materia fiscal, el artículo 7 de la Carta se opone a la aplicación del Derecho nacional a este respecto.»

Libre circulación de capitales

o Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Artículo 63 TFUE – Artículo 65 TFUE – Libre circulación de capitales – Normativa fiscal – Tributación de los dividendos percibidos por fondos públicos de pensiones – Exención de los dividendos pagados a fondos públicos de pensiones residentes – Retención fiscal en la fuente sobre

dividendos pagados a fondos públicos de pensiones no residentes – Comparabilidad objetiva – Justificación por razones imperiosas de interés general.

Asunto: C-39/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia.

Fecha de las conclusiones: 21 de marzo de 2024.

Abogado/a General: Sr. Anthony Michael Collins

Parte demandante: Landskapet Ålands pensionsfond, Kyrkans Centralfond.

Parte demandada: Skatteverket.

Propuesta del Abogado General:

Por lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia):

El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:

- la circunstancia de que los dividendos pagados por sociedades residentes a organismos públicos de pensiones extranjeros estén gravados con un impuesto que se recauda en la fuente, mientras que dividendos similares no están sujetos a tributación si son percibidos por el propio Estado a través de sus Fondos generales de pensiones, constituye un trato desfavorable que supone, en principio, una restricción a la libre circulación de capitales;
- al apreciar si un organismo público de pensiones extranjero se encuentra en una situación objetivamente comparable a la situación del propio Estado y de sus Fondos generales de pensiones, deben tenerse en cuenta criterios como sus respectivos fines, funciones y actividades fundamentales, el marco normativo en el que operan y las características de su organización;
- aunque una potencial restricción a la libre circulación de capitales pueda justificarse invocando razones imperiosas de interés general, las razones justificativas que se han alegado en el presente asunto no parecen constituir, en principio, razones imperiosas de interés general.

Impuesto sobre Sociedades

o Petición de decisión prejudicial

Asunto: C-228/24.

Cuestión planteada:

1. Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. En circunstancias como las del presente asunto, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz de un Estado miembro no puede acogerse a una exención fiscal con respecto a los dividendos que ha recibido de una filial establecida en otro Estado miembro debido a que esa filial ha sido calificada de arreglo, cuando dicha filial no es una sociedad interpuesta y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en su nombre, de modo que si se eliminara dicha filial no habría ningún beneficio ni ningún pago de dividendos?
2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con los objetivos de la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 una práctica nacional con arreglo a la cual, para calificar de arreglo en cuanto tal a una filial establecida en otro Estado miembro deben apreciarse las circunstancias existentes en el momento del pago, si la constitución de la filial estaba justificada por razones comerciales?
3. ¿Puede interpretarse la norma contra las prácticas abusivas de la Directiva 2011/96 en el sentido de que, cuando una matriz ha recibido dividendos de una filial que está establecida en otro Estado miembro y que ha sido calificada de arreglo, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la matriz, al acogerse a una excepción fiscal sobre los dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de [la Directiva 2011/96]? Además, ¿deben considerarse pertinentes, a efectos de impugnar la conclusión de que se ha obtenido una ventaja fiscal o de que existe un arreglo, las circunstancias relativas al hecho de que los beneficios obtenidos por una filial que ha sido calificada de arreglo estuvieran sujetos a tributación en el Estado miembro de constitución de conformidad con la normativa nacional vigente en ese Estado miembro?

Fecha de presentación: 26 de marzo de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania.

Fecha de la resolución de remisión: 20 de febrero de 2024.

Parte demandante: Nordcurrent group UAB.

Parte demandada: Inspección Estatal Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania.

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 14, 15 y 24 – Puntos de recarga de vehículos eléctricos – Puesta a disposición de dispositivos destinados a la recarga de vehículos eléctricos, al suministro de la electricidad necesaria y a la prestación de asistencia técnica y de servicios informáticos – Calificación como «entrega de bienes» o «prestación de servicios» – Artículos 14, apartados 1 y 2, letra c), y 28 – Naturaleza y función del proveedor del dispositivo en dicha entrega.

Asunto: C-60/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Suecia.

Fecha de las conclusiones: 25 de abril de 2024.

Abogado/a General: Sra. Tamara Căpetă.

Parte demandante: Administración Tributaria de Suecia.

Parte demandada: Digital Charging Solutions GmbH.

Propuesta de la Abogada General:

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) de la siguiente manera:

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la recarga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador del punto de recarga implica que la electricidad consumida es suministrada por dicho operador al usuario, y la sociedad que ofrece acceso a esos puntos de recarga actúa, en dicho suministro, como comisionista en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la referida Directiva.

Con carácter alternativo, si no se cumplen los dos requisitos del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, debe considerarse que el suministro de electricidad al usuario es efectuado por la sociedad que ofrece acceso a la red de puntos de recarga a los usuarios en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva.

◦ Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 135, apartado 1, letra i) – Exención de los juegos de azar o de dinero – Efecto directo de la disposición de exención del impuesto – Diferenciación entre juegos de azar en línea y juegos de azar analógicos – Diferenciación entre diversas clases de juegos de azar en línea (loterías y otros juegos de azar en línea) – Inadmisibilidad de cuestiones prejudiciales – Mantenimiento temporal en vigor del Derecho nacional sin petición de decisión prejudicial previa.

Asunto: C-73/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica.

Fecha de las conclusiones: 25 de abril de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Chaudfontaine Loisirs SA.

Parte demandada: État belge, representado por el Ministre des Finances, con intervención de État belge, representado por el Ministre de la Justice.

Propuesta de la Abogada General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales formuladas por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica) del modo siguiente:

1. El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva sobre el IVA no es directamente aplicable. No es ni incondicional ni suficientemente preciso.
2. El principio de neutralidad del IVA no se opone a que se establezca una distinción entre los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica y los juegos de azar o de dinero no ofrecidos por vía electrónica. Antes bien, existen razones objetivas para tal distinción, así como para la distinción entre juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica y loterías ofrecidas por vía electrónica.

◦ Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Régimen de exención de las pequeñas empresas – Abuso en la normativa en materia de IVA mediante la constitución de una nueva sociedad – Prohibición, establecida por el Derecho de la Unión, de las conductas abusivas en la normativa en materia de IVA – Aplicabilidad directa frente a apreciación de los hechos con arreglo a un método de examen económico.

Asunto: C-171/23.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia.

Fecha de las conclusiones: 16 de mayo de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: UP Caffè d.o.o.

Parte demandada: Ministarstvo financija Republike Hrvatske.

Propuesta de la Abogada General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales formuladas por el Upravni sud u Zagrebu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Zagreb, Croacia) del modo siguiente:

«El principio general de prohibición de los abusos no obliga a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales a no tener en cuenta el régimen nacional de exención de las pequeñas empresas adoptado sobre la base del artículo 287 de la Directiva sobre el IVA, violando el principio de legalidad tributaria, cuando no cabe realizar una interpretación conforme con el Derecho de la Unión de la ley nacional y esta no contiene ninguna base jurídica para denegar la exención del impuesto. Ahora bien, para determinar el hecho imponible, la Administración tributaria puede basarse en la operación perseguida desde el punto de vista económico y obviar la operación solo aparentemente realizada (según el denominado método de examen económico).

◦ Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 4, párrafo segundo – Ámbito de aplicación del IVA – Sujetos pasivos – Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a entidades jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización («grupo a efectos del IVA») – Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso entre miembros del grupo a efectos del IVA – Tributación de estas prestaciones – Beneficiario de la prestación sin derecho a deducir el IVA – Riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Asunto: C-184/23

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania.

Fecha de las conclusiones: 16 de mayo de 2024.

Abogado/a General: Sr. Athanasios Rantos.

Parte demandante: Finanzamt T

Parte demandada: S.

Propuesta de la Abogada General:

A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) del siguiente modo:

Los artículos 2, punto 1, y 4. apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, deben interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un grupo formado por personas jurídicamente independientes, pero firmemente vinculadas entre sí, en los órdenes financiero, económico y de organización, de conformidad con el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), ni siquiera cuando el beneficiario de la prestación no tiene derecho a deducir el IVA soportado o tiene solo un derecho de deducción parcial.

o Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Directiva sobre el IVA – Exenciones – Gestión de fondos de inversión – Concepto – Equiparabilidad a un OICVM – Fondos de pensiones – Riesgo de inversión de los inversores.

Asunto: C-639/22 a C-644/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Gelderland, Países Bajos.

Fecha de las conclusiones: 14 de marzo de 2024.

Abogado/a General: Sr. Juliane Kokott.

Parte demandante: X (C-639/22), Stichting BPL Pensioen (C-643/22), Stichting Bedrijfstakpensioensfonds voor het levensmiddelenbedrijf (BPFL) (C-644/22).

Parte demandada: Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht (C-639/22, C-643/22 y C-644/22) y Fiscale Eenheid Achmea BV (C-640/22), Y (C-641/22) contra Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-640/22 y C-641/22) y Stichting Pensioensfonds voor Fysiotherapeuten contra Inspecteur van de Belastingdienst Maastricht (C-642/22).

Propuesta de la Abogada General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones formuladas por el rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Gelderland, Países Bajos) del modo siguiente:

«1) El artículo 135, apartado 1, letra g), 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 un fondo de inversión equiparable a un OICVM y, por tanto, un «fondo común de inversión» es aquel que cumple de forma aproximada los criterios mencionados en el artículo 1, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, 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. Ello presupone, en particular, que el fondo de inversión deberá estar abierto al público, que exista una obligación de reembolso similar a la existente en un OICVM y que los inversores soporten un riesgo de inversión equiparable. Esto último dependerá en esencia de si el compromiso por pensiones contempla primordialmente prestaciones garantizadas o bien prestaciones dependientes del rendimiento del capital invertido.

2) Al aplicar el artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 en el marco de fondos que no son OICVM, no solo habrá de examinarse si estos son equiparables a un OICVM, sino también si son equiparables a otros fondos que el Estado miembro califica de fondos comunes de inversión, a pesar de no ser OICVM. El Estado miembro podrá eximir del pago del impuesto la gestión de estos fondos comunes de inversión, en cuyo caso deberá respetar el principio de neutralidad. Ahora bien, esto no impide que se establezca una diferenciación lógica entre los pilares del respectivo régimen de pensiones, estructurados de forma diversa, y, en particular, entre compromisos por pensiones garantizados, por un lado, y compromisos por pensiones dependientes del rendimiento del capital invertido, por otro.

o Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Lucha contra el fraude en el IVA – Medida especial – Mecanismo de pago fraccionado – Cuenta del IVA del sujeto pasivo en situación de concurso – Transferencia de los fondos depositados en la cuenta del IVA a solicitud del administrador concursal – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 17, apartado 1 – Derecho fundamental a la propiedad – Artículo 51, apartado 1 – Aplicación del Derecho de la Unión.

Asunto: C-709/22

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia.

Fecha de las conclusiones: 11 de abril de 2024.

Abogado/a General: Sr. Juliane Kokott.

Parte demandante: Syndyk Masy Upadlosci A

Parte demandada: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, con intervención de Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

Propuesta de la Abogada General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

«El artículo 17, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, los principios de proporcionalidad, de neutralidad, del Estado de Derecho, de seguridad jurídica, de cooperación leal y de buena administración, así como las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular sus artículos 395 y 206, y de la Decisión de Ejecución 2019/310 no se oponen a una disposición y una práctica nacionales que impiden que se autorice al administrador concursal a transferir los fondos depositados en la cuenta del IVA del sujeto pasivo a la cuenta bancaria indicada por aquel, siempre que el sujeto pasivo tenga todavía deudas tributarias pendientes.»

o Conclusiones de la Abogada General

Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 135, apartado 1, letra i) – Exención de los juegos de azar o de dinero – Efecto directo de la disposición de exención del impuesto – Diferenciación entre juegos de azar en línea y juegos de azar analógicos – Diferenciación entre diversas clases de juegos de azar en línea (loterías y otros juegos de azar en línea) – Inadmisibilidad de cuestiones prejudiciales – Mantenimiento temporal en vigor del Derecho nacional sin petición de decisión prejudicial previa – Exención del IVA como ayuda de Estado

Asunto: C-741/22.

Procedimiento: Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica.

Fecha de las conclusiones: 25 de abril de 2024.

Abogado/a General: Sra. Juliane Kokott.

Parte demandante: Casino de Spa SA y otros

Parte demandada: SPF Finances con intervención de SPF Justice La Chambre des Représentants.

Propuesta de la Abogada General:

Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales formuladas por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica) del modo siguiente:

«1. El artículo 135, apartado 1, letra i), de la Directiva sobre el IVA no es directamente aplicable. No es ni incondicional ni suficientemente preciso.

2. El principio de neutralidad del IVA no se opone a que se establezca una distinción entre los juegos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica y los juegos de azar o de dinero no ofrecidos por vía electrónica. Antes bien, existen razones objetivas para tal distinción, así como para la distinción entre jue-

gos de azar o de dinero ofrecidos por vía electrónica y loterías ofrecidas por vía electrónica.

3. La cuestión relativa a la ayuda de Estado en favor de otro sujeto pasivo no es admisible en un procedimiento que versa únicamente sobre la propia deuda tributaria, puesto que, en principio, el deudor de un impuesto no puede invocar que la exención de otras empresas constituye una ayuda de Estado con el fin de eludir el pago de dicho impuesto.»

◦ **Petición de decisión prejudicial.**

Asunto C-213/24.

Cuestión planteada:

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que realiza una actividad económica con carácter independiente la persona que vende un bien inmueble que no ha estado afectado con anterioridad a una actividad económica encargando la preparación de la venta a un profesional, el cual, como apoderado de esa persona, efectúa a continuación una serie de actos organizativos con el fin de dividir el bien y vender por un precio superior?
2. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular el artículo 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que cada uno de los cónyuges que actúan conjuntamente debe ser considerado una persona que realiza una actividad económica con carácter independiente?

Fecha de presentación: 19 de marzo de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia.

Fecha de la resolución de remisión: 28 de diciembre de 2023.

Parte demandante: E.T.

Parte demandada: Director de la Administración Tributaria de Breslavia.

◦ **Petición de decisión prejudicial.**

Asunto C-232/24.

Cuestión planteada:

1. Cuando una sociedad de factoring compra a un cliente créditos facturados de vencimiento futuro, de manera que el riesgo de impago de dichos créditos se transmite del cliente a la sociedad (factoring en forma de compra de créditos):

- a) ¿debe considerarse la comisión de financiación facturada por la sociedad por cada crédito objeto del acuerdo, expresada en forma de porcentaje, como un factor de corrección del precio de compra en relación con la compra de créditos, o como otra partida no comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, o
- b) deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), y 9 de la Directiva del IVA en el sentido de que la sociedad realiza para su cliente, a cambio de la comisión de financiación mencionada en la letra a) de la primera cuestión, una prestación de servicios a título oneroso sujeta a la Directiva del IVA?

2. ¿Debe considerarse la comisión de apertura fija facturada al cliente en el contexto del factoring en forma de compra de créditos por la apertura y puesta en marcha del proceso de factoring, la contrapartida de una prestación de servicios al cliente comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA?

3. En caso de que las remuneraciones mencionadas en las dos primeras cuestiones prejudiciales, facturadas en el contexto del factoring en forma de compra de créditos, deban considerarse la contrapartida de la prestación de un servicio comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA:

- a) ¿deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, relativo a la concesión de créditos, o el artículo 135, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, que versa sobre las operaciones relativas a pagos o créditos, en el sentido de que la comisión de financiación o la comisión de apertura facturadas al cliente constituyen la contrapartida de la prestación de un servicio exento, o
- b) debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA en el sentido de que se trata de la contrapartida por el cobro de créditos, que debe considerarse una prestación de servicios sujeta al impuesto, o de la contrapartida de otras prestaciones de servicios sujetas al impuesto?

4. Cuando una sociedad de factoring ofrece financiación a sus clientes mediante la concesión de un crédito de manera que los créditos facturados del cliente sirven de garantía para la financiación que concede la sociedad (factoring en forma de financiación de facturas):

- a) ¿deben interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, relativo a la concesión de créditos, o el artículo 135, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, que versa sobre las operaciones relativas a pagos o créditos, en el sentido de que la comisión de financiación facturada al cliente por cada crédito objeto del acuerdo y la comisión fija de apertura que se carga por la apertura y puesta en marcha del acuerdo de factoring constituyen, al menos parcialmente, la contrapartida de la prestación de un servicio exento, o
- b) debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA en el sentido de que se trata de la contrapartida por el cobro de créditos, que

debe considerarse una prestación de servicios sujeta al impuesto, o de la contrapartida de otras prestaciones de servicios sujetas al impuesto?

5. En caso de que la comisión de financiación o la comisión de apertura facturadas en el contexto del factoring en forma de compra de créditos o del factoring en forma de financiación de facturas, de conformidad con las cuestiones prejudiciales tercera o cuarta, deban considerarse en su totalidad como la contrapartida de una prestación de servicios sujeta al impuesto, ¿es la sujeción al impuesto de dicho servicio en virtud de la Directiva lo suficientemente clara y precisa como para que pueda reconocerse su efecto directo a petición del sujeto pasivo, aunque la exención del impuesto prevista en la Ley del IVA nacional comprenda también, además de la concesión de créditos, las demás formas de financiación?

Fecha de presentación: 27 de marzo de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia.

Fecha de la resolución de remisión: 22 de marzo de 2024.

Parte demandante: A Oy.

Parte demandada: Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Organismo encargado de la defensa de los derechos de los acreedores fiscales).

o Petición de decisión prejudicial.

Asunto C-234/24

Cuestión planteada:

¿Existe, de conformidad con la Directiva 2008/9, un derecho a la devolución del IVA pagado, que solicita el destinatario de una entrega de utillaje (tooling), si el objeto de la entrega no ha salido del territorio del Estado miembro del proveedor y la entrega del tooling se ha separado artificialmente de las entregas intracomunitarias de bienes fabricados con este utillaje, dirigidas al mismo destinatario?

Fecha de presentación: 27 de marzo de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria.

Recurrente en casación: Brose Prievidza spol

Parte recurrida en casación: Director de la Dirección Recursos y Prácticas en Materia de Fiscalidad y Seguridad Social para la Ciudad de Sofía, Bugaria.

Cooperación aduanera

o Petición de decisión prejudicial

Asunto C-206/24.

Cuestión planteada:

Visto el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea;

PLANTEA al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación, cuyo contenido se recoge en el artículo 236, apartado 2, párrafo tercero, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en el sentido de que la devolución de oficio de los derechos de aduana percibidos por una autoridad aduanera está sujeta a un plazo de tres años a partir de la fecha de contratación de dichos derechos por la autoridad encargada de su recaudación o de que la administración de aduanas debe estar en condiciones de comprobar, dentro de los tres años siguientes al hecho generador de los derechos, que estos eran indebidos?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, relativo a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de exportación, cuyo contenido se recoge en el artículo 236, apartado 2, párrafo tercero, del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario, en el sentido de que la devolución de oficio de los derechos de aduana percibidos por una autoridad aduanera está supeditada a que esta conozca la identidad de los operadores afectados y los importes que deben devolverse a cada uno de ellos sin estar obligada a efectuar investigaciones exhaustivas o desproporcionadas?

Fecha de presentación: 14 de marzo de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal de Casación, Francia.

Fecha de la resolución de remisión: 13 de marzo de 2024.

Parte recurrente: YX Logistica I Gestio Caves Andorrannes I Vidal SA

Parte recurrida: Ministro de Economía, Hacienda y Recuperación, Francia.
Y Director General de Aduanas e Impuestos Indirectos, Francia.

Práctica profesional

A propósito de las autoliquidaciones rectificativas



A PROPÓSITO DE LAS AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS

María Teresa González Martínez
Socia EY Abogados. (España)

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Aprobación del desarrollo reglamentario
3. Análisis crítico

1. Antecedentes

El 25 de mayo de 2023 se publicó en el BOE la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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. La citada Ley introdujo la nueva figura de la autoliquidación rectificativa que, en los tributos en que así lo prevea su normativa específica, viene a sustituir al todavía vigente sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación previsto en la Ley General Tributaria. En concreto, se establece un sistema único para la corrección de los datos consignados en las autoliquidaciones, que permite a los obligados tributarios rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia de su resultado y sin necesidad de esperar la resolución administrativa.

Con este propósito, la Ley 13/2023 procedió a modificar el art. 120.3 LGT en los siguientes términos:

«3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. [...]

Por su parte, este apartado 4, añadido por la propia Ley 13/2023, dispone que *«cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».*

A este respecto, en la Exposición de Motivos de la Ley 13/2023 se ofrece esta escueta explicación:

«(...) con el objeto de seguir avanzando en la asistencia al contribuyente y en la mejora de la gestión tributaria, se establece un sistema único para la corrección de las autoliquidaciones, regulando con esta finalidad la nueva figura de la autoliquidación rectificativa.

Esta nueva figura sustituirá, en aquellos tributos en los que así se establezca, el actual sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad, con independencia del resultado de la misma, sin necesidad de esperar la resolución administrativa.»

Por su parte, la Agencia Tributaria, en una nota publicada en su página web el 19 de junio de 2023 abunda en la misma idea:

«A diferencia del sistema previo, que supone el inicio y tramitación de un procedimiento administrativo, con la autoliquidación rectificativa el ciudadano solo tendrá que confeccionar y presentar una nueva autoliquidación con todos los datos correctos, utilizando el mismo modelo que utilizó para la presentación de la autoliquidación errónea.

La integración de la autoliquidación rectificativa en el modelo de declaración del tributo tiene la ventaja de posibilitar el uso de los programas de ayuda a la confección de las autoliquidaciones, con una doble finalidad: por un lado, los programas de ayuda incorporarán la información que esté disponible en la Agencia Tributaria y sea relevante para la autoliquidación del tributo, incluida la autoliquidación anterior; por otro, en muchos casos el nuevo sistema también permitirá guiar al ciudadano en la correcta elección de la forma de rectificar los errores cometidos.

Además, la autoliquidación rectificativa se podrá presentar tanto dentro como fuera del plazo de declaración del tributo y, una vez presentada, se darán por rectificadas los errores cometidos sin necesidad de tramitar un procedimiento, lo que ahorrará trámites y tiempo de resolución de esos errores.

En el caso de que la autoliquidación inicial hubiera dado lugar a una deuda o a un ingreso superior al de la autoliquidación rectificativa, el exceso de deuda se anulará y el ingreso excesivo se devolverá de forma más rápida y en muchos casos de forma inmediata, dado que la autoliquidación rectificativa se someterá a los mismos análisis de riesgos que se aplican a las autoliquidaciones.

Solo en algunos casos, si se detectan riesgos más complejos, la autoliquidación rectificativa se someterá a controles más exhaustivos, pudiéndose iniciar un procedimiento de comprobación o investigación.»

La Administración tributaria entiende y regula la autoliquidación rectificativa como (a) un sustitutivo que excluye la posible solicitud de rectificación de autoliquidaciones; (b) un medio para rectificar errores; y (c) una ventaja para el ciudadano en la medida en la que se unifica el sistema y se facilitan mejores medios técnicos para realizar este tipo de autoliquidaciones rectificativas.

Con objeto de comprender mejor el cambio que se introduce y su relevancia, resulta conveniente recordar primero cuál es la situación legal en este momento, en que todavía no es posible presentar una autoliquidación rectificativa, por no haber sido aprobadas las órdenes ministeriales que aprobarán los correspondientes modelos. En efecto, aunque la nueva figura está en vigor desde el pasado 26 de mayo de 2023, su implementación requiere la aprobación mediante orden ministerial de los correspondientes modelos. Hasta entonces sigue plenamente vigente el régimen actual y se puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los impuestos afectados cualquiera que sea el motivo que se pretenda hacer valer.

Actualmente y de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»), los obligados tributarios tienen dos posibilidades de modificar una autoliquidación:

- i. Presentación de una autoliquidación complementaria: los obligados tributarios pueden presentar autoliquidaciones complementarias cuando, de ellas, resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior / primigenia o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada; esto es, en supuestos en que la presentación de la autoliquidación complementaria es favorable a los intereses de la Administración tributaria.
- ii. Presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación: en aquellos casos en los que la autoliquidación presentada haya perjudicado de cualquier modo sus intereses, los obligados tributarios pueden instar la rectificación de la autoliquidación. Este será el sistema a emplear cuando dicha rectificación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación anterior/ primigenia o cuando origine una devolución de la normativa del tributo o, en su caso, de un ingreso indebido; esto es, en supuestos en que la solicitud de rectificación de la autoliquidación es favorable para los intereses de los obligados tributarios.

En este caso, la particularidad de esta opción consiste en que el obligado tributario no presenta una nueva autoliquidación, sino que inicia el procedimiento de rectificación de la autoliquidación previamente presentada a través de un escrito en el que solicita la correspondiente rectificación. En todo caso, dicha solicitud debe ser resuelta por la Administración tributaria y, en caso de resolución denegatoria / desestimatoria de la solicitud de rectificación, se abre la vía de los recursos correspondientes.

En la práctica, este sistema es muy útil y garantista para los obligados tributarios en la medida en que, si el obligado tributario tiene dudas con respecto a su autoliquidación presentada (por ejemplo, por discrepar del criterio administrativo sobre algún tema tributario, o se suscitan dudas sobre la constitucionalidad o compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma que resulta de aplicación en su propia autoliquidación), el obligado tributario, de forma prudente y conservadora, tiene la opción de presentar la autoliquidación siguiendo el criterio administrativo e ingresando, en su caso, la deuda tributaria correspondiente derivada de la misma. Es entonces cuando, con posterioridad a la presentación de dicha autoliquidación, solicita a la Administración tributaria la rectificación de la misma con objeto de discutir el criterio administrativo o la norma aplicable. Esta manera de proceder tiene la ventaja de que evita cualquier reproche sancionador, pues solo con la conformidad de la propia Administración tributaria o mediante sentencia judicial se modificará la autoliquidación inicialmente presentada.

2. Aprobación del desarrollo reglamentario

El día 31 de enero se publicó en el BOE 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.

A través de este Real Decreto se modifican los reglamentos específicos de desarrollo de las leyes reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuestos Especiales (IIEE) –fabricación, carbón y electricidad– e Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI), para implantar este nuevo sistema en dichos tributos. De esta manera, desde que se publique en el BOE el modelo específico pendiente de aprobación, la presentación de una autoliquidación rectificativa –en el ámbito del IVA, IRPF, IS, IIEE e IGFEI– será obligatoria, como norma general, para quienes deseen rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones previamente presentadas.

No obstante lo anterior, el tradicional procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones¹ se podrá seguir utilizando cuando el motivo de la rectificación alegado sea exclusivamente la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior, a saber: la Constitución Española, el Derecho de la Unión Europea o un Convenio o Tratado Internacional. También, y en todo caso, cuando se trate de rectificaciones a lo autoliquidado por el contribuyente en impuestos distintos de los anteriormente citados, en tanto no se prevea en su normativa específica. Quedan fuera, por tanto, el Impuesto sobre la Renta de no residentes, el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas, los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, los propios de éstas y la fiscalidad local, aunque hay que entender que por la vía de la competencia en materia de gestión, Comunidades Autónomas y entidades locales podrán incorporar la autoliquidación rectificativa en su ámbito tributario.

En concreto, para implantar esta figura se modifican los reglamentos del IVA (nuevo artículo 74 bis), IRPF (nueva redacción del artículo 67 bis), IS (nuevo artículo 59 bis), IIEE (nuevos artículos 44 bis, 140 bis y 147 bis) e IGFEI (nuevo artículo 3 bis).

Sin perjuicio de alguna particularidad que comentaremos más adelante, las notas comunes son las siguientes:

- Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la Administración.
- Si la rectificación se fundamente exclusivamente en la vulneración de una norma de rango superior, se podrá iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones tradicional.

¹ Regulado en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

- Si conviviesen los motivos anteriores con otros de diversa índole, el obligado tributario deberá presentar por estos últimos una autoliquidación rectificativa.
- La autoliquidación rectificativa se podrá presentar dentro del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria o del derecho de los obligados a solicitar una devolución.
- En la autoliquidación rectificativa se deberán incorporar los datos de la autoliquidación originaria que se mantengan invariables, y aquellos que se modifiquen o se incluyan *ex novo*.
- Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación de dicho aplazamiento o fraccionamiento, de conformidad con el régimen actualmente previsto en el Reglamento General de Recaudación.
- No cabe presentar una autoliquidación rectificativa respecto de aquellos elementos del tributo que hayan sido regularizados previamente por la Administración.

No obstante, tal y como hemos adelantado, el Real Decreto establece algunas especialidades en los ámbitos del IVA y del IS.

En el ámbito del IVA no se aplicará esta figura en dos supuestos:

- Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.
- Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales aplicables a la venta a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (capítulo XI del título IX de la LIVA).

En el ámbito del IS se dispone que en el caso de los grupos fiscales que apliquen el régimen de consolidación fiscal, deberá presentarse tanto la autoliquidación rectificativa del grupo fiscal como las autoliquidaciones rectificativas individuales de aquellas entidades integrantes del grupo fiscal que den lugar a la autoliquidación rectificativa del mismo.

De esta manera, con el nuevo sistema, si un obligado tributario considera que una autoliquidación presentada por él ha perjudicado sus intereses, deberá presentar una autoliquidación rectificativa y, si de la misma deriva una devolución, como regla general y de forma automática, se procederá a dicha devolución. Así lo reconoce la Administración tributaria en la nota antes citada:

«Solo en algunos casos, si se detectan riesgos más complejos, la autoliquidación rectificativa se someterá a controles más exhaustivos, pudiéndose iniciar un procedimiento de comprobación o investigación.»

En definitiva, la autoliquidación rectificativa, en estos supuestos, opera como una suerte de «autoliquidación sustitutiva» que viene a ocupar el lugar de la primeramente realizada y, por ello, colocando al contribuyente *casí* en la misma situación que si hubiera hecho esa autoliquidación en primer lugar.

3. Análisis crítico

Como antes se ha expuesto, hoy en día cuando un contribuyente tiene dudas importantes acerca de la forma de realizar su autoliquidación porque considera que el criterio que debe aplicar no es correcto jurídicamente dispone de un procedimiento para poder plantear su discrepancia con la Hacienda Pública sin riesgo de ser sancionado. Lo que hará será autoliquidar siguiendo el criterio oficial de la Administración (para evitar que se le pueda sancionar como muy probablemente ocurriría en caso de autoliquidar aplicando su criterio discordante) y, posteriormente, solicitar la *rectificación* de aquella autoliquidación que, inicialmente, presentó siguiendo el criterio de la Administración. La Administración estudiará esa solicitud y resolverá, admitiéndola o no. Pero lo que no podrá ya es imponer una sanción porque el contribuyente ha liquidado primero conforme al criterio administrativo y luego ha planteado, de forma abierta y razonada, su discrepancia.

Esta posibilidad desaparece con la interpretación y desarrollo de las autoliquidaciones rectificativas que se lleva a cabo en el Real Decreto, en la medida en que no solo introduce la autoliquidación rectificativa como una posibilidad al servicio de los ciudadanos sino que la impone como único modo de rectificar la autoliquidación inicialmente presentada cuando medie una discrepancia interpretativa respecto al criterio administrativo «oficial», cercenando de modo evidente los actuales derechos y garantías legalmente reconocidos. Para estos casos es patente el riesgo de apreciar una infracción por haber obtenido indebidamente una devolución o por haberla solicitado, o por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículos 193, 194 y 195 de la LGT). Para evitar este riesgo, el modelo de autoliquidación rectificativa que se apruebe debería incluir un apartado en el que se permita la aportación de los fundamentos de derecho en que el obligado tributario basa su discrepancia y las pruebas que los acreditan, lo que debería excluir el reproche sancionador.

Sin negar las ventajas de gestión y agilidad que el nuevo sistema de gestión de las modificaciones en las autoliquidaciones trae consigo para aquellas que sean meras correcciones de datos o errores cometidos, lo cierto es que la concepción que lleva a cabo el Real Decreto provoca un efecto pernicioso muy relevante en aquellos casos en los que hay detrás un debate jurídico relevante.

Para estos casos, la exclusión de la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones que introduce el Real Decreto afecta sustancialmente a las garantías de los contribuyentes en la medida en la que ya no podrán plantear a Hacienda sus discrepancias jurídicas de forma *leal* (autoliquidando y pagando primero con arreglo al criterio oficial) y desde una tribuna *segura* como es el actual procedimiento de rectificación de autoliquidación que no permite la

obtención automática de devoluciones por necesitar la conformidad previa de la Administración, evitando así el riesgo de sanción.

Asimismo, llama poderosamente la atención que un cambio tan profundo y sustancial en un sistema de garantías de los obligados tributarios mediante la modificación del anterior sistema de solicitud de presentación de autoliquidaciones rectificativas por el actual sistema previsto en el artículo 120.4 de la LGT se lleve a cabo por vía reglamentaria. La exclusión del procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación como alternativa a disposición de los obligados tributarios que quieran hacer uso del mismo en supuestos en los que no se ha cometido error alguno sino que se discrepa del criterio administrativo, requiere necesariamente que la «normativa propia del tributo» sea una norma con rango formal de Ley, de acuerdo con el artículo 8 letra h) de la Ley General Tributaria que establece la preferencia de ley para establecer «la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta».

En definitiva, con la nueva figura de las autoliquidaciones rectificativas padece la estructura básica de la relación cooperativa entre la Administración tributaria y los contribuyentes, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes en términos de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, legalidad e igualdad. Como contrapartida, puede ser esta una buena oportunidad para reflexionar sobre la recepción del llamado «derecho al error» en el ámbito tributario.

A man in a dark blue suit stands with his arms crossed in a library. The background is filled with rows of books on shelves, creating a grid-like pattern of light and dark rectangles. The lighting is soft, highlighting the texture of the suit and the depth of the bookshelves.

Novedades editoriales

Perez Bernabeu, Begoña. Medidas tributarias y acuerdos de protección de inversiones. Tirant lo Blanch. 2024.

En la presente obra la autora aborda la compleja relación existente entre las medidas tributarias adoptadas por los Estados y los Acuerdos de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones (APPRI), partiendo de la premisa de que si bien éstos no regulan la materia tributaria de manera directa pueden llegar a ser una importante fuente de derechos y obligaciones de carácter tributario a nivel internacional. Cuestiones como los cambios del régimen fiscal que lesionan las legítimas expectativas del inversor extranjero o suponen una importante pérdida de valor o rentabilidad de su inversión, la reciente tendencia a gravar los beneficios extraordinarios de ciertos sectores, la aprobación de normas tributarias retroactivas, la denegación del acceso al arbitraje previsto en un Convenio de Doble Imposición o de beneficios fiscales por la aplicación de cláusulas antiabuso, el dispar trato fiscal dispensado a los inversores extranjeros no residentes como causa de discriminación, el gravamen de las operaciones de repatriación de beneficios (por la aplicación de exit taxes o de medidas fiscales defensivas contra jurisdicciones fiscales no cooperativas), la aplicación

de la normativa sobre precios de transferencia, neutralización de asimetrías híbridas o limitaciones a la deducibilidad de intereses, la limitación del poder legislativo tributario o el complejo encaje de ciertos APPRI y el Derecho de la Unión Europea, en especial en materia de ayudas de Estado, son analizadas de forma exhaustiva a la luz de las cláusulas sustantivas de los APPRI, confirmando al presente estudio un indudable interés para el lector al constituir el primer estudio de carácter monográfico en nuestro país sobre el tema.

Litago Lledó, Rosa. La revisión jurisdiccional de la inactividad de la administración tributaria conforme a los principios de tutela judicial efectiva y buena administración 1ª Ed. Aranzadi. 2024.

El control por parte de los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo de la inactividad administrativa, en cumplimiento del mandato del art. 106 CE, es una cuestión de especial relevancia en el ámbito tributario, por los peculiares perfiles que cobra la «actuación» de la Administración tributaria al servicio del deber constitucional de contribuir del art. 31 CE y el

correlativo protagonismo de los obligados tributarios en la aplicación del sistema tributario que de ello se deriva.

En esta obra se analiza la aplicación práctica de las acciones procesales que contempla la LJCA en su art. 29, —el «recurso de inactividad» y la «acción de inejecución»— como instrumentos al alcance de los obligados tributarios que debieran servir para la efectiva satisfacción de su derecho fundamental de defensa del art. 24 CE frente a esas situaciones patológicas de inercia administrativa que supone, en general, la inactividad. Se trata de un estudio sistemático y exhaustivo de todas las posibles modalidades de inactividad material y formal, y las que en ellas se subsumen, que no encuentran acomodo en el recurso ordinario del art. 25 LJCA.

El enfoque metodológico se basa en dos parámetros fundamentales. Por un lado, la obra tiene un carácter interdisciplinar porque, debido a la especialidad de la materia tributaria, resulta ineludible el contraste con el régimen jurídico común sobre el deber de resolver de la Administración y las consecuencias de su incumplimiento. Por otro, la cuestión ha adquirido un inusitado vigor a la luz de la actual tendencia jurisprudencial con arreglo a la cual el TS ha dotado de un evidente protagonismo al principio de buena administración del art. 41 CDFUE. Su posible consideración como derecho de los administrados a la «tutela administrativa efectiva», y su innegable conexión con el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción del art. 24 CE, son las guías esenciales del trabajo en el que se aborda la necesidad de revisar un régimen jurídico cuyos cimientos están siendo puestos en entredicho.

Machancoses García, Ester. El Instrumento multilateral (Acción 15 BEPS): la implementación de las disposiciones sustantivas en la red española de Convenios para evitar la doble imposición. Instituto de Estudios Fiscales. 2024.

El Convenio multilateral para implementar las medidas propuestas por la OCDE, para hacer frente a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja tributación (fenómeno BEPS), ha sido adoptado en el marco de la Acción 15 del Proyecto BEPS de la OCDE y del G20 (en adelante CML). Se aprobó en París el 24 de noviembre de 2016, entró en vigor el 1 de julio de 2018, y España está vinculada jurídicamente al mismo desde el 1 de enero de 2022. Estamos ante una norma sin precedentes en el ámbito jurídico-tributario, que se incorpora de forma disruptiva en nuestro sistema de fuentes y, en esta línea, viene para quedarse y servir de modelo jurídico en el proceso de

encaje normativo de nuevas medidas internacionales en los convenios de doble imposición (ej. medidas derivadas del tsunami Pilar I y Pilar II). En esta línea, estamos ante una nueva era en la interpretación y aplicación de los CDIs, que precisan ahora de la observancia en paralelo del Convenio multilateral en tanto que sus disposiciones han podido surtir efecto y, por tanto, modificar el contenido de nuestros CDIs.

El presente trabajo constituye la primera investigación en España que analiza el contenido sustantivo del Convenio multilateral para implementar las medidas BEPS (medidas convenidas propuestas por las Acciones 2, 6, 7 y 14 del Proyecto BEPS) y, en particular, la modificación que cada una de las disposiciones sustantivas del Convenio multilateral (contenidas en los artículos 3 a 26) ha supuesto en cada uno de los 88 Convenios fiscales comprendidos de la red española de CDIs, en función de las posiciones de España y de los otros 88 Estados contratantes, delimitadas en los instrumentos de ratificación, o con carácter provisional en el momento de la firma.

Para este cometido se aborda, en primer lugar, la aparición del Instrumento multilateral y las MEDIDAS PROPUESTAS por las Acciones del Plan BEPS para su incorporación en los CDI, que dan sentido a la estructura y contenido del CML. En segundo lugar, el trabajo analiza los SIETE CAPÍTULOS DE NUESTROS CDI AFECTADOS POR LA IMPLEMENTACIÓN de las medidas BEPS a través del CML. Además, para facilitar la comprensión de este entramado normativo tan complejo, y su aplicación, se incorporan anexos con alto grado de rigor sistematizador.

El análisis cristaliza en CONCLUSIONES en torno a las modificaciones concretas que se han producido en el articulado de los 88 CDI listados por España y, a partir de estas conclusiones, se pone de manifiesto que, por un lado, el CML es tan complejo en su interpretación como tediosa su aplicación y, por otro lado, que la verdadera novedad, después de todo, es la exitosa implementación de la cláusula general de propósito principal (la PPT rule), que puede dar carta de naturaleza a un nuevo paradigma en la fiscalidad internacional, lo que nos ha llevado a la reflexión final de que quizá el fin no ha justificado los medios (no eran necesarias tantas alforjas para este viaje).

Bosch Cholbi, José Luis La renuncia a la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes en el IVA: Una opción tributaria sui generis. Tirant lo Blanch, 2024.

La obra analiza el régimen jurídico aplicable a la opción por la renuncia al régimen especial en el IVA que pueden realizar las agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos.

Se analiza, detenidamente, la regulación de la opción por la renuncia a dicho régimen especial en el IVA que efectúan la Ley y el Reglamento que la desarrolla. Para ello, se tiene en cuenta que, no existiendo una previsión expresa en la Sexta Directiva comunitaria, su regulación pretende, entre otros motivos, la consecución del principio de neutralidad, salvando varios escollos que comporta el devengo del IVA en prestaciones de servicios relativas a viajes o circuitos turísticos que impliquen el transporte y/o alojamiento, así como los servicios accesorios o complementarios al mismo.

Se presta especial atención a la delimitación de los supuestos en los que puede ejercitarse la decisión por renunciar a la aplicación, en cada operación concreta, de ese régimen especial en el IVA y a cuál es la finalidad ¿económica y fiscal? que debe haber guiado al Legislador español para su establecimiento. Se estudian, también, cuáles son los requisitos ¿sustantivos y formales? que se tienen que cumplir, en cada operación, para que la agencia de viajes ¿sujeto pasivo del IVA que presta el servicio? opte por dicha renuncia y, así, el empresario receptor de esa operación pueda deducirse el IVA que se le repercute, así como las posibilidades de rectificación de dicha opción y el momento en que puede ejercitarse, tratando de ofrecer una interpretación integradora de las previsiones de la Ley y Reglamento del IVA con la dicción del art. 119.3 LGT y con la doctrina del Tribunal Supremo, partidaria de relajar las exigencias formales asociadas a la deducción del IVA para garantizar el principio de neutralidad.

Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, J.M. La revocación en el ámbito tributario: análisis histórico y algunas reflexiones sobre su alcance actual. Aranzadi, 2024.

Esta obra, de la que es autor el actual Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF, realiza un análisis histórico de la regulación de esta figura, así como reflexiones sobre los problemas interpretativos que plantea.

Dentro de los procedimientos especiales de revisión en materia tributaria, la revocación merece un estudio especial y detallado. La Ley General Tributaria diseñó la figura de la revocación en materia tributaria de forma diferente a la revocación regulada para el procedimiento administrativo común y se hizo con la pretensión de que fuera más restrictiva. Esa regulación plantea muchos interrogantes todavía no resueltos, que van desde la forma de inicio del procedimiento (discutiéndose si hay derecho a instarla) hasta la interpretación de cada uno de los supuestos en los que cabe apreciarla. Aclarar estas cuestiones dudosas resulta muy necesario en estos tiempos en los que, la declaración de inconstitucionalidad de determinados tributos, hace más necesaria que nunca aclarar las posibilidades de esta figura. La jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha resuelto todavía muchas de las cuestiones pendientes y que se ponen de manifiesto en este estudio.

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^º 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-4^º-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 - 1^º
24400, Ponferrada

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3^ºB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1^º
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
chusereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2^º
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 - 2^º - 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 - 1^º 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 - 5^ªA
30009 Murcia

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1^º
31007 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4^º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1^º-1^º
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección «Estudios» o «Práctica profesional». Los destinados a la sección «Estudios» deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección «Práctica Profesional» versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor/a las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.

Deben ser remitidos por correo electrónico a rtt@aedaf.es en formato word, letra Times New Roman tamaño 12 e interlineado de 1,5, debiendo indicarse la sección de la revista a la que se destina para su publicación. Los originales enviados para ser publicados en la sección «Estudios» deberán adecuarse a los siguientes criterios:

- Extensión: Los trabajos de investigación destinados a ser publicados en la sección Estudios tendrán una extensión mínima de 6.000 palabras y máxima de 25.000. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
- Con el original remitido deberá enviarse un resumen del trabajo, en español y en inglés. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo la entidad editora adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords). Será además necesario la traducción del título al inglés.

- Deben presentarse anonimizados y omitiendo cualquier referencia (incluidas las bibliográficas) que puedan identificar a el/la autor/a.

Los datos de autoría deberán constar en documento independiente con indicación de la filiación profesional, la dirección de contacto y, en su caso, el identificador ORCID, la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación. En los supuestos de autoría múltiple, se deberán indicar los criterios seguidos para decidir el orden de firma, así como la contribución específica realizada por cada autor/a al trabajo. Esta revista tiene en cuenta el sexo de los autores en los datos de origen de la investigación para la identificación de diferencias en la práctica editorial.

También deberán incluir un sumario especificando los epígrafes y subepígrafes en los que se estructura el texto con numeración arábiga y las correspondientes referencias bibliográficas al final del documento.

- Estructura: Los artículos científicos contendrán los apartados de introducción y conclusión, exponiendo en el primero la metodología empleada para extraerla. Podrá incluirse un apartado final de agradecimientos a las entidades que hayan apoyado la investigación.
- Se recomienda a los/las autores/autoras el uso del lenguaje inclusivo en la redacción de todos los trabajos a publicar en esta Revista.

La estructura de los trabajos destinados a ser publicados en la sección «Practica profesional» se adaptará a las necesidades del autor/a según la complejidad del tema abordado y su extensión no debe exceder de 10 páginas en formato Word, tipo de letra Times New Roman 12 e interlineado 1,5.

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7º edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Edición, Editorial, páginas.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Francis Lefebvre, pp. 123-130.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo entre comillas, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, editorial, páginas.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009), «Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia», en N. Carmona Fernández (coord.), Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas, Edición Fiscal CISS, pp. 105-128.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo entre comillas. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016), «Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica», Revista Técnica Tributaria, núm. 114, p. 29.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de publicación). Título. Nombre del blog o sitio web (en cursiva). Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (19 enero 2017) Los aplazamientos y/o fraccionamientos del IVA y otros tributos por la gracia de la AEAT. Fiscaltblog. <http://fiscaltblog.es/?p=3565>

Pueden consultarse más en ejemplos en: <https://normas-apa.org/referencias/ejemplos/> y en el Manual of the American Psychological Association, 7th edition disponible en www.apa.org.

Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos utilizadas por la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI.

Idioma

Los trabajos deberán ser redactados en español.

Cesión de derechos

La aceptación del trabajo para su publicación supone que, mediante el contrato por el que se le remunera, el/la autor/a cede en exclusiva a la AEDAF todos los derechos de explotación de la obra en todo el mundo, comprendiendo dicha cesión la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación. AEDAF podrá incluir la OBRA en todas sus bases de datos y explotarla de cualquier otra forma, en cualquier idioma y a través de todas las modalidades de explotación y medios de difusión conocidos (impresión en papel, CD, DVD, vídeo, soporte electrónico, libro electrónico, Internet, etc.). Los asociados y los suscriptores podrán acceder directamente a la versión electrónica de los contenidos publicados con su clave de usuario y contraseña, disfrutando de materiales complementarios. Así mismo, con fines educativos, la Revista está disponible para fomentar la investigación en las instituciones de educación superior de nuestro país a través de las Bibliotecas universitarias y en centros internacionales de investigación especializada (como el International Bureau of Fiscal Documentation).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO.

Previo petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria valorará el posible autoarchivo del trabajo publicado en el repositorio de la institución a la que pertenece el/la autor/a, especialmente cuando su investigación se haya financiado con fondos públicos. Se respetará la legislación vigente aplicable a las políticas relativas a favorecer que los autores puedan publicar sus investigaciones en acceso abierto, sin que ello interfiera en los procesos editoriales ni en las políticas de suscripción.

Normas éticas

La Revista Técnica Tributaria conoce y acepta las normas éticas establecidas por el Committee on Publication Ethics (Code of Conduct and Best Practices Guidelines for Journals Editors, COPE), y velará por que todas las partes intervinientes en el proceso editorial las conozcan.

Pueden consultarse las mismas en los siguientes enlaces:

Committee on Publication Ethics (COPE)

Code of conduct and best practice guidelines for journal editors

Asimismo, la entidad editora, AEDAF, cuenta con su propio Código ético desde el año 2006.

DetECCIÓN DE PLAGIO

Una vez recibidos los trabajos y antes de ser aceptados para su publicación, la Revista Técnica Tributaria comprobará los distintos niveles de posibles concurrencias y similitudes que pudieran derivar en un potencial plagio. En caso de detectarse plagio o fraude científico, Revista Técnica Tributaria no será responsable de dichas infracciones, debiendo asumir el/la autor/a las responsabilidades derivadas de las mismas.

