

Nº 148

Revista Técnica Tributaria

2025

ENERO

MARZO

LA AEAT Y LA PROTECCIÓN
DE DATOS PERSONALES
ANTE EL DESPLIEGUE DE LA
INTELIGENCIA ARTIFICIAL

EL CUMPLIMIENTO
CORPORATIVO (*COMPLIANCE*):
IMPLICACIONES EN EL ÁMBITO
SANCIONADOR TRIBUTARIO
(ADMINISTRATIVO Y PENAL)

LA COSA JUZGADA Y
LA EJECUCIÓN DE LAS
RESOLUCIONES ECONÓMICO
ADMINISTRATIVAS. ¿EXISTE
EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD
JURÍDICA Y BUENA
ADMINISTRACIÓN?

PRUEBAS, MOTIVOS Y
PRETENSIONES EN LA
REVISIÓN TRIBUTARIA

EL VALOR DE
REFERENCIA, ¿POSIBLE
INCONSTITUCIONALIDAD?

EL NUEVO RÉGIMEN DE
INCENTIVOS FISCALES PARA
EL FOMENTO DE LA CULTURA
EN EL PAÍS VASCO

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
Senior Researcher.
Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.
Munich (Alemania)

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)

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Asesor tributario
Dirección General Impositiva, MEF (Uruguay)

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)

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

Equipo técnico

Gabinete de Estudios de AEDAF:

Arturo Jiménez Contento

Marta González Álvaro

Montserrat Ruiz de Velasco Casas

Alberto Vázquez Nuñez

Karen Londoño Saldarriaga

Equipo de marketing y comunicación de AEDAF:

María José del Hoyo Torres

Elena Sánchez González

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

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

**Redacción y
Administración:**

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

Edita y diseña:

Asociación Española de
Asesores Fiscales (AEDAF)

**Maquetación e
Impresión:**

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

Depósito Legal:

M-25925-1988

ISSN:

0214-6010

e-ISSN:

2695-6365

Suscripciones:

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



Correo electrónico
rtt@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria Edición digital:
revistatecnicatributaria.com

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

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?

José Manuel Almudí Cid 9

Estudios

La AEAT y la protección de datos personales ante el despliegue de la inteligencia artificial

Mercedes Navarro Egea 27

El cumplimiento corporativo (compliance): implicaciones en el ámbito sancionador tributario (administrativo y penal)

Marta Moreno Corte 67

La cosa juzgada y la ejecución de las resoluciones económico administrativas. ¿Existe el principio de seguridad jurídica y buena administración?

Ana Molina Lebron 107

Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria

Esaú Alarcón García 133

El valor de referencia, ¿posible inconstitucionalidad?

Antoni Bergas Forteza 159

El nuevo régimen de incentivos fiscales para el fomento de la cultura en el País Vasco

Pedro J. González-Perabá Miralles 177

Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

Nunca hubo delito fiscal en «La Catedral del Mar»: SAP Barcelona 772/2024, de 26 de septiembre de 2024

Luis Manuel Alonso González 203

Tributación en el IRPF de la ganancia patrimonial derivada de una expropiación forzosa en caso de retasación: STS de 7 de noviembre de 2024, rec. núm. 2440/2023

Antonio Cubero Truyo 211

No resulta de aplicación a los agentes de seguros la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados en sus desplazamientos profesionales: STS de 25 de noviembre de 2024, rec. núm. 1022/2023

José Ramón Domínguez Rodicio . 221

Resoluciones del TEAC sobre operaciones de reestructuración empresarial. segundo asalto: RRTEAC de 19 de noviembre de 2024 (8869/2021) y de 12 de diciembre de 2024 (5937/2024 Y 6543/2024)

Daniel Gómez-Olano González ... 231

La comprobación de valores con aplicación del medio establecido en el artículo 57.1 g) de la Ley General Tributaria (LGT) conforme al valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria: SSTs de 4 y 9 de diciembre de 2024, recs. núm. 2810/2023 y 5884/2023.

Leopoldo Gandarias Cebrián 241

El momento de cumplimiento de los requisitos para la reducción del 95% en el ISD en donaciones de participaciones: STS de 9 de diciembre de 2024, rec. núm. 2347/2023

Jorge J. Milla Ibáñez 253

El principio de confianza legítima y el derecho a la tutela judicial efectiva como límites a las notificaciones electrónicas. STS de 17 de diciembre de 2024, rec. núm. 3605/2023.

Emilio V. Pérez Pombo 261

Autorizaciones administrativas para el aprovechamiento especial del demanio: SSTs de 7 y 13 de enero de 2025, recursos de casación núms. 4830/2023 y 4515/2023

Ernesto Eserverri Martínez 271

Análisis de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

La no limitación del derecho a la deducción del IVA en aras a garantizar el principio de neutralidad: la STJUE de 4 de octubre de 2024, C-475/23

Elizabeth Gil García 283

La deducción de intereses a la luz de las libertades de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales: la STJUE de 4 de octubre de 2024, C-585/22

Elizabeth Gil García 289

El diferente tratamiento fiscal a los dividendos percibidos por sociedades no residentes a la luz de la libre circulación de capitales: la STJUE de 7 de noviembre de 2024, C-782/22

Elizabeth Gil García 297

La diferencia de trato en la tributación de los dividendos y su falta de justificación para limitar el ejercicio de libertades fundamentales en el asunto Credit Suisse Securities: la STJUE de 19 de diciembre de 2024, C-601/23

Elizabeth Gil García 303

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 AEDAF 311

Cuestiones prejudiciales y conclusiones de los Abogados Generales en asuntos pendientes de resolución por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (5/12/2024 al 10/03/2025)

Gabinete de Estudios AEDAF 319

Práctica profesional

El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente
Juan Enrique Varona Alabern..... 335

La mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de un inmueble español por un socio residente en Alemania de una sociedad de capital española no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto)
Frank Behrenz..... 349

Novedades editoriales 364

Editorial



LOS RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS (CASO SOLANELLAS) Y DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (CASOS HERDIJK, DRANKEN Y ADJAK) EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES SOCIETARIOS: ¿UN PASO ATRÁS EN LAS GARANTÍAS DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO?

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4682>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario? *Revista Técnica Tributaria*, (148), 9-24.

De forma reciente, tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) han tenido ocasión de pronunciarse, respectiva-

mente, sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la Directiva del IVA¹ del régimen de responsabilidad

¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

tributaria de administradores de sociedades mercantiles existente en España², Países Bajos³, Bélgica⁴ y Polonia⁵. El análisis de tales decisiones resulta especialmente relevante al objeto de dilucidar la eficacia de las garantías que amparan al responsable tributario en la esfera doméstica, máxime en un escenario en que las derivaciones de responsabilidad han experimentado un significativo incremento en nuestro país en los últimos años⁶.

El análisis de sendos catálogos supranacionales de derechos fundamentales y de la normativa armonizadora del IVA, a la luz de la jurisprudencia de sus intérpretes supremos, permite extraer importantes conclusiones relacionadas, entre otras cuestiones, con la titularidad de la carga de la prueba en los supuestos de derivaciones de responsabilidad a administradores societarios, el grado de negligencia que estos deben manifestar para incurrir en el presupuesto de responsabilidad contemplado por el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, la posibilidad de modular la exigencia de la responsabilidad por sanción en función de la naturaleza de la conducta de los diversos administradores y, por último, la validez del límite a la impugnación de la liquidación y la sanción objeto de derivación actualmente previsto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria.

El pasado mes de septiembre, el Tribunal de Estrasburgo se pronunció, en el marco del caso *Josefa Solanelas*, sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de un acuerdo de derivación responsabilidad tributaria subsidiaria, basado en el artículo 40.1 de la derogada Ley General Tributaria de 1963⁷, mediante el que se exigía a la administradora la cuota tributaria y las sanciones impagadas por una mercantil residente en España, que había cometido diversas infracciones tributarias relacionadas con el IVA del año 2003, en el marco de un fraude carrusel, como consecuencia de la simulación de la entrega intracomunitaria de bienes a diversas compañías portuguesas.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2021⁸, que fue recurrida infructuosamente en casación y ulteriormente ante el TEDH, había refrendado la derivación practicada por la Administración en los siguientes términos:

«Esta responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley General Tributaria de 1963: (i) alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (ii) se imputa como consecuencia del incumplimiento

2 STEDH de 12 de septiembre de 2024, *Josefa Solanelas c. España*, recursos 37977/23 y 8275/24.

3 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961.

4 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027.

5 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

6 Según se refleja en el informe de la AEAT de septiembre de 2024, en el que se recogen los principales resultados de control tributario en 2023, en dicho año se incrementaron un 14,6% las derivaciones de responsabilidad y otras exigencias de deudas a terceros respecto al año anterior. Concretamente, se produjeron 35.890 actuaciones de exigencia de deudas a terceros, frente a las 31.313 realizadas en 2022. En comparación con 2020, donde se realizaron 26.746 actuaciones, el incremento es del 34,2%. Este informe está disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/Principales_resultados_control_tributario_2023.pdf.

7 Actual artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre.

8 SAN de 9 de marzo de 2021, rec. núm. 229/2018, ECLI:ES:AN:2021:953.

miento de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y, (iii) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que el administrador, aun cuando pudiera haber actuado sin malicia o intención, hizo «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre la conducta de dicho administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad (...).

La recurrente como administradora tenía la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, que en este caso, es evidente que no cumplió, hubo una absoluta falta de control en la empresa que administraba permitiendo unas liquidaciones mensuales del IVA 2003 inexactas e incompletas, nada impide que en una empresa exista un principio de confianza en relación con los empleados pero ello no obsta a una culpa in vigilando. Y desde luego se rechaza esa alegación referida a la motivación de la culpa en términos de generalidad en el acuerdo de derivación. Esta responsabilidad que nos ocupa está perfectamente descrita en el acuerdo de derivación, perfectamente justificada la culpa de la recurrente que en definitiva es una responsabilidad que deriva de su propio comportamiento en cualquiera de las formas previstas en el art. 40.1.1.º LGT y que se han descrito anteriormente».

La primera cuestión que debemos subrayar en relación con la sentencia dictada por Tribunal de Estrasburgo en el caso *Solanellas* es que la misma confirma la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora⁹, habida cuenta que el TEDH analiza la situación de referencia a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, al considerar que se cumplen los requisitos fijados por la denominada doctrina *Engel* para identificar el carácter penal de una sanción administrativa, particularmente el elevado importe de la sanción exigida al responsable tributario¹⁰.

En el procedimiento seguido ante el Tribunal de Estrasburgo, la recurrente invocó, en primer lugar, la vulneración del principio de presunción de inocencia recogido en el artículo 6.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, toda vez que, a su juicio, la responsabilidad de la deuda tributaria y la sanción se habían exigido de forma objetiva, basándose fundamentalmente en su condición de administradora de la mercantil en el año 2003 e invirtiendo indebidamente la carga de la prueba, toda vez que el presupuesto de responsabilidad de referencia, según se ha señalado, tiene naturaleza sancionadora. No obstante, el TEDH descarta que la responsabilidad subsidiaria que afectaba a la recurrente esté configurada de forma objetiva, partiendo de la premisa, por una parte, de que el derecho

9 STC 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85 y SSTs de 5 de junio de 2023, rec. núm. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655 y 2 de octubre de 2023, rec. núm. 8791/2021, ECLI:ES:TS:2023:4094.

10 STEDH de 8 de junio de 1976, *Engel y otros c. Países Bajos*.

a la presunción de inocencia no tiene carácter absoluto y, por otra, de que la obligada tributaria podía haber acreditado, en el marco del procedimiento derivación de responsabilidad o en fase revisora, que no había incurrido en una conducta negligente en calidad de administradora de la deudora principal¹¹.

Asimismo, la recurrente invocó la quiebra del derecho a ser informado de la acusación, en los términos reconocidos en el artículo 6.3 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, señalando que no se le había informado del contenido de la sanción respecto a la que se le reclamaba el pago con carácter previo al acuerdo de derivación de responsabilidad dictado el 12 de febrero de 2016, probablemente, aunque esto no se detalla en la texto de la sentencia, porque la Administración tributaria no habría precisado, en el acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad o en la propuesta previa al acuerdo de derivación, la naturaleza y el alcance de la conducta presuntamente negligente o pasiva de la administradora.

Sin embargo, el Tribunal de Estrasburgo declara que, una vez que se le comunicó a la responsable el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad en virtud del artículo

40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, estaba en disposición de articular su defensa poniendo de relieve el carácter diligente de su actuación como administradora, por lo que tampoco reconoce la pretendida vulneración del derecho a ser debidamente informado de la acusación.

Por último, en su reciente fallo, el TEDH descarta que la pretendida responsabilidad objetiva de la administradora implique una quiebra del principio de tipicidad, consagrado en el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, partiendo nuevamente de la premisa de que la administradora mercantil pudo haber acreditado, en todo momento, que su conducta había sido diligente, excluyendo que, a través del expediente de derivación de responsabilidad, se haya articulado una quiebra del principio penal de *lex certa*, plenamente aplicable en el ámbito sancionador tributario y, por ende, extrapolable a un supuesto de derivación de responsabilidad de naturaleza sancionadora como el que da lugar al recurso ante el Tribunal de Estrasburgo.

Como cabe observar, el pronunciamiento del TEDH en el caso *Solanelas*, en el que se viene a admitir una inversión de la carga de la prueba de

11 En este sentido, la STEDH de 3 de junio de 2021, *Busuttil c. Malta*, declara en los apartados 46 y 47 que la presunción de inocencia no tiene carácter absoluto y que resulta factible que el legislador nacional establezca presunciones que pudieran afectar a la carga de la prueba, siempre que respeten el principio de proporcionalidad y garanticen el derecho de defensa. A estos efectos, debe señalarse que tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo no han formulado excesivos reparos al objeto de utilizar las presunciones de base legal al objeto de desvirtuar la presunción de inocencia que la Constitución reconoce al presunto infractor. Tal es el caso de los denominados incrementos no justificados de patrimonio, previstos, en la actualidad, en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 121 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Cfr. Falcón y Tella, R., «Comentario General de Jurisprudencia», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 79, 1993, p. 507. Asimismo, los tribunales españoles también vienen admitiendo la validez y eficacia de las presunciones no establecidas por las normas legales (presunciones judiciales o pruebas de indicios) para determinar la existencia de una deuda tributaria siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. Cfr. art. 108.2 de la Ley General Tributaria y SAN de 12 de noviembre de 2020, rec. núm. 1161/2017, ECLI:ES:AN:2020:2961.

la falta de diligencia del administrador, pese a la innegable naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad actualmente previsto en el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, contrasta con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹² y la doctrina del Tribunal Supremo español, toda vez que en la sentencia de 9 de enero de 2018, siguiendo el planteamiento del intérprete constitucional en materia de responsabilidad tributaria por sanciones, declaró siguiente¹³:

«Finalmente, no podemos olvidar que estamos en el ámbito sancionador, aun cuando lo sea de un modo reflejo o indirecto, por la vía de la traslación de la responsabilidad a terceros de las sanciones impuestas a la sociedad, derivación cuya legitimidad sólo es admisible dentro de los límites del principio de culpabilidad, que no tolera la mecánica comunicación de la sanción a quien no hubiera sido partícipe de los hechos, por acción u omisión, pero al menos de forma culposa, teniendo en cuenta que el principio de presunción de inocencia obligaba a la Administración a instrumentar una prueba en contrario, que aquí no se ha producido, en lo más mínimo».

Ahora bien, no puede perderse de vista que la Audiencia Nacional, en pronunciamientos recientes, ha declarado que, una vez impuesta una

sanción tributaria a una sociedad mercantil, de producirse la declaración de fallido, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, dejación o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, toda vez que, conforme a la normativa mercantil, los administradores deben desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal¹⁴. Este planteamiento ha conducido a este tribunal a considerar que el *onus probandi* de acreditar el hecho imputativo o extintivo de dicha responsabilidad recae sobre el administrador, de modo que probado por la Administración tributaria el hecho básico constitutivo de la responsabilidad, este deberá dejar constancia que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley¹⁵.

No obstante lo anterior, es preciso advertir que el Tribunal Supremo ha admitido, a principios del año 2024, un recurso de casación precisamente contra la previamente citada sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2022, en el que, entre otras cuestiones, declara la existencia de interés casacional objetivo en relación con la necesidad de establecer si, en los casos de responsabilidad subsidiaria de administradores al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley

12 En el FJ 5º de la STC 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85, se establece que «(e)n la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE [entre las últimas, SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3]».

13 STS de 9 de enero de 2018, ECLI:ES:TS:2018:31, FJ 5º.

14 El artículo 225.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece que «(l)os administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos; y subordinar, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa».

15 SAN de 20 de septiembre de 2022, rec. 1036/2018, ECLI:ES:AN:2022:4710, FJ 3º.

General Tributaria, se produce una inversión del principio del *onus probandi*, de modo que realmente es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, en una categoría de responsabilidad a la que el Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, circunstancia que implicaría revisar su jurisprudencia previa, el Tribunal Supremo resulta compelido a precisar cuál es la razón jurídica que la respaldaría¹⁶.

En directa relación con esta cuestión, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 17 de junio de 2024¹⁷, mencionando expresamente la admisión del recurso de casación al que se acaba de hacer referencia, ya ha manifestado que no es posible trasladar íntegramente la carga de la prueba al administrador subsidiario que es objeto de la derivación de responsabilidad, correspondiendo a la Administración tributaria identificar expresamente la conducta negligente imputable al administrador societario. En concreto, el órgano revisor declara que:

«En cuanto a la carga de la prueba, de conformidad con los artículos 105 y ss. de la LGT, y en lo que respecta a los procedimientos de derivación de responsabilidad, se concreta en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias (elemento objetivo), así como el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones «iuris tantum»; mientras que el

interesado debe probar que dichos hechos no son exactos o que concurren causas de exculpación de responsabilidad.

(...)

A la espera del futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre si en los supuestos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT se produce la inversión del principio del onus probandi, pero habiendo sido declarada por dicho Tribunal la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad y, en consecuencia, debiendo respetarse las exigencias del principio de presunción de inocencia, este Tribunal considera que la Administración se encuentra obligada a proporcionar una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera, reveladora de su falta de diligencia».

En esta misma línea es posible traer a colación la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2024¹⁸, en la que se exige que la Administración especifique expresamente la conducta que determina la negligencia en la actuación del administrador, descartándose la posibilidad de acudir a fórmulas estereotipadas que fundan indebidamente la responsabilidad en la mera condición de administrador y en la referencia a una actitud pasiva de aquel:

«La única referencia a la conducta desarrollada por D. Axy se encuentra en la página 9 (Antecedentes), si bien se emplean expresiones genéricas sobre el incumpli-

¹⁶ ATS de 31 de enero de 2024, rec. 3452/2023, ECLI:ES:TS:2024:819A.

¹⁷ Rec. 6943/2021.

¹⁸ Rec. 5682/2021.

miento de su deber de vigilancia en relación con las obligaciones tributarias que correspondían a la sociedad.

"No realizó los actos que eran de su incumbencia y que hubieran evitado la comisión de las infracciones tributarias de la entidad por él representada".

"Consintió el incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la entidad infractora (...) o

"No adoptó las decisiones necesarias para efectuar el pago de las deudas tributarias (...)"

Conductas que así formuladas permitirían derivar responsabilidad a cualquiera que ostentara el cargo de administrador de una sociedad que hubiera cometido infracciones tributarias por el simple hecho de ser administrador. Ni siquiera cuando se da respuesta a las alegaciones formuladas por D. Axy (páginas 15 y 16) se concreta la conducta negligente del administrador.

Si bien en la Jurisprudencia anteriormente reproducida se declara que «el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es (...) cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias», de forma que «declarada tal responsabilidad (la infracción tributaria), queda expedita la vía derivación de responsabilidad a los administradores», este Tribunal considera que es preciso que la Administración identifique de manera concreta, aunque sea mínimamente, la conducta

negligente imputable al administrador, a fin de que, efectuada la imputación de responsabilidad, pueda después el administrador tener la posibilidad de rebatir y, en su caso, de acreditar, el hecho extintivo de la misma. Como ya señaló la resolución recurrida, las conductas imputables al administrador podrían haber consistido en «la presentación de autoliquidaciones con datos distintos a los reales, ya se tratase de la confección personal de dichas autoliquidaciones, de su presentación, de la emisión de instrucciones para incluir tales datos, de la simple tolerancia de su confección y presentación en tales términos o de la omisión del control de tales documentos», sin que en el acuerdo declarativo de responsabilidad se especifique cuál de ellas fue la desarrollada por el administrador».

A nuestro juicio, en sintonía con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo previamente expuesta, habida cuenta de la incuestionable naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa, no cabe operar una traslación absoluta de la carga de la prueba a los administradores o consejeros de sociedades mercantiles, debiendo la Administración tributaria, cuando menos, identificar qué aspectos de la conducta del administrador determinan la concurrencia de una conducta negligente o pasiva. Por consiguiente, será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, debe suministrar, recoger y aportar los elementos probatorios, a través de los medios comunes, que sirvan de soporte al supuesto de hecho del presupuesto de responsabilidad¹⁹.

19 Cfr. la STC 45/1997, de 11 de marzo, en la que, haciendo referencia a la presunción de inocencia, se declara que, «de entre los contenidos que incorpora el derecho fundamental ahora invocado,

En definitiva, como corolario de todo lo anterior, debe concluirse que no es el administrador el que deberá probar la inexistencia de culpabilidad o aflorar los elementos fácticos que permitan delimitar que se ha actuado diligentemente, sino que será la Administración tributaria la que, necesariamente, ha de sentar la bases que permitan acreditar la ausencia de diligencia del administrador en el cumplimiento de las obligaciones fiscales propias del deudor principal, pudiendo aquel, en el ejercicio de su derecho de defensa, aportar o proponer cualquier medio de prueba válido en Derecho, sin perjuicio de su derecho a no hacer nada.

En el supuesto de que tal actividad probatoria de la Administración no se haya producido, sea irregular, o se estime insuficiente, el relato o descripción de los hechos por parte de la Administración actuante no conlleva una presunción de certeza o veracidad que obligue al inculpado a demostrar su inocencia (aparte de la imposibilidad de hacerlo respecto de los hechos negativos), descartándose así la inversión de la carga probatoria. Es más, las dudas que, en estos ámbitos, puedan suscitarse han de resolverse,

siempre, a favor de un pronunciamiento exculpatorio, en virtud del principio *in dubio pro reo*²⁰.

Frente a la anterior conclusión podría pretender invocarse, precisamente, la sentencia dictada por el TEDH en el caso *Solanellas*, en la que, según se ha señalado, se admite la traslación de la carga de la prueba al administrador societario declarado responsable subsidiario, pese a la inequívoca naturaleza sancionadora de esta figura. No obstante lo anterior, no puede perderse de vista que conforme al artículo 53 del Convenio Europeo de Derechos Humanos «(n)inguna de las disposiciones del presente Convenio se interpretará en el sentido de limitar o perjudicar aquellos derechos humanos y libertades fundamentales que podrían ser reconocidos conforme a las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que ésta sea parte».

De donde se desprende que el citado Convenio establece exclusivamente un estándar mínimo en materia de derechos humanos a los Estados miembros del Consejo de Europa, por lo que nada impide que, desde la perspectiva interna, tanto de una perspectiva legal como jurisprudencial,

resulta de todo punto aplicable al procedimiento administrativo sancionador la exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado, sin que a éste pueda exigírsele una *probatio diabólica* de los hechos negativos».

20 En este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 20 de abril de 2016, rec. núm. 1213/2012, ECLI:ES:TSJCV:2016:187, declaró que «(d)e tales fundamentos jurídicos claramente resulta que, a la vista del resultado probatorio del recurso de referencia, existieron dudas de hecho acerca de la efectiva residencia habitual o no del actor en la urbanización de Chiva y que, si se concluyó con la desestimación del recurso, es porque la carga de la prueba correspondía al actor (al encontrarnos ante un beneficio fiscal). Precisamente la concurrencia de tales dudas de hecho es lo que justificó la no imposición de las costas procesales pese a la desestimación del recurso. Pues bien, en el caso de autos nos encontramos en un ámbito diferente al de la deuda tributaria. Concretamente nos movemos en el marco del Derecho Administrativo Sancionador, en el que resultan aplicables –aunque con matices– los principios del Derecho Penal (desde luego lo son el de presunción de inocencia y el de *in dubio pro reo*), lo que exige, a diferencia de lo que ocurre en la liquidación por deuda tributaria, una prueba clara de la comisión de la infracción de que se trate. En nuestro caso, y dadas las comentadas dudas de hecho, no concurre tal necesaria prueba de cargo, lo que conduce a la anulación del acuerdo sancionador».

resulte perfectamente factible garantizar un nivel de protección superior al reconocido por el mencionado catálogo supranacional²¹, en los términos en los que es interpretado por el TEDH, tal y como acontece en el presente supuesto, en el que la jurisprudencia nacional, hasta la fecha, hace recaer la acreditación de la falta de diligencia o la pasividad del administrador que se pretende declarar responsable tributario subsidiario en la Administración tributaria.

La sentencia del TJUE dictada en el caso *Herdijk*²² se pronuncia sobre un supuesto de responsabilidad tributaria de administradores en el que se analiza la normativa de los Países Bajos. Conforme al ordenamiento tributario de este país responden solidariamente de las retenciones por rentas del trabajo, del IVA, de los impuestos especiales y otros tributos indirectos, los administradores de sociedades mercantiles radicadas en dicho país que no hayan comunicado debidamente a la Administración Tributaria la imposibilidad de que el obligado tributario principal cumpla con la obligación pago, lo que podría llevar a considerar que se trata de un supuesto de responsabilidad cuasi objetiva, dado que resulta perfectamente factible que el impago nada tenga que ver con la conducta del administrador societario.

A raíz de la configuración de este presupuesto de responsabilidad soli-

daria, el consejero o administrador solo podrá desvirtuar su aplicación si demuestra que no es responsable del incumplimiento de la obligación de notificación. A estos efectos, la jurisprudencia de los Países Bajos admite que pueda tenerse por acreditada tal circunstancia en caso de enfermedad o de accidente o incluso cuando el administrador se ha fiado de la recomendación de un tercero que podía considerar suficientemente experto en la materia. En todo caso, como se precisaba en la cuestión prejudicial elevada al TJUE por el Tribunal Supremo holandés, se trata de circunstancias tan excepcionales que, en la gran mayoría de los casos en los que la entidad no ha cumplido su obligación de notificación o no la ha cumplido de conformidad con la ley interna, el administrador no podrá, en la práctica, aportar la prueba requerida.

En el supuesto de que la entidad o el administrador, ante la imposibilidad de satisfacer la obligación de pago, hayan notificado dicha circunstancia a la Administración, este únicamente podrá ser declarado responsable si se demuestra que el impago de la deuda tributaria es consecuencia de una «mala gestión manifiesta» que le resulte imputable durante los tres años anteriores al día en que se produjo la notificación²³.

Dadas las especiales características de este sistema de responsabilidad tributaria solidaria, basado en el

21 Sobre esta cuestión, vid. Alonso García, R., «Análisis crítico del veto judicial de la UE al CEDH en el Dictamen 2/13, de 18 de diciembre de 2014», *Working Papers IDEIR*, núm. 26, 2015, p. 11, nota 42.

22 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961.

23 Artículo 36 de la *Invorderingswet* holandesa de 1990 (Ley de Recaudación Tributaria de 1990).

artículo 273 de la Directiva del IVA²⁴, el Tribunal Supremo de los Países Bajos planteó al Tribunal de Luxemburgo si un sistema de este tipo viola el principio de proporcionalidad, tal como este se consagra en el Derecho de la Unión. A juicio del tribunal remitente, en cualquier caso, se vulneraría este principio si la persona tenida por responsable del pago de impuestos es totalmente ajena a los actos del deudor del impuesto, en los que ella no tiene influencia alguna.

No obstante, cuando el responsable ejerce cierta influencia en las acciones u omisiones de la entidad deudora del impuesto, el administrador no podrá ser considerado una persona totalmente ajena a las mismas. Por tanto, es preciso dilucidar si tales elementos bastan para concluir que una responsabilidad cuasi objetiva del administrador de una entidad que no ha notificado debidamente su incapacidad de pagar el impuesto sobre el volumen de negocios es compatible con el principio de proporcionalidad, tal como este se consagra en el Derecho de la Unión.

En este sentido, el Tribunal de Luxemburgo ya había declarado en su sentencia de 13 de octubre de 2022 que el ejercicio de la facultad de los Estados miembros de designar un deudor solidario, distinto del obligado al pago del impuesto, con el fin de garantizar la recaudación eficaz de este, debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre

las dos personas afectadas a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. De este modo, el hecho de que una persona distinta del deudor actúe de buena fe empleando toda la diligencia de un operador informado, haya adoptado toda medida razonable a su alcance y pueda excluirse su participación en un abuso o un fraude, constituyen elementos que deben tomarse necesariamente en consideración para determinar la posibilidad de obligar a dicha persona a pagar con carácter solidario el IVA adeudado²⁵.

Según declara el TJUE, el régimen de responsabilidad tributaria solidaria holandés que da lugar al caso *Herdijk* resulta conforme con el principio de proporcionalidad, dado que no parece excesivamente difícil para una entidad o, en su caso, para su administrador, cumplir la obligación de notificación prevista y evitar, de este modo, que se genere, en principio, la responsabilidad de aquel por las deudas tributarias de la entidad, constituyendo el incumplimiento de esta obligación una conducta culposa. Además, según afirma el Tribunal de Luxemburgo, la normativa holandesa no establece una lista limitativa de las circunstancias que el administrador puede invocar para justificar la ausencia de notificación, lo que permite suponer que este puede basarse en cualquier circunstancia capaz de demostrar suficientemente que no le es imputable el incumplimiento, por

24 El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece lo siguiente: «Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3».

25 STJUE de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»*, C-1/21, EU:C:2022:788, apartados 75 y 76.

parte de la entidad, de la obligación de notificar su incapacidad de pago²⁶.

Además, si el administrador consiguiera acreditar que el incumplimiento de esta obligación de notificación no le es imputable, también puede demostrar que la incapacidad de pago de la entidad no deriva de una «mala gestión manifiesta» por su parte durante los tres años anteriores al día de vencimiento del pago. Dado que, en este supuesto, el administrador solo debe invocar circunstancias que excluyan la falta de diligencia por su parte, el tribunal considera que el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante²⁷.

Adicionalmente, el Tribunal de Luxemburgo determina que, en un escenario en el que se ha realizado la comunicación de impago por la sociedad en relación con determinados periodos impositivos y no respecto a otros, el hecho de que el administrador haya acreditado que no está involucrado en una mala gestión manifiesta de la mercantil en los periodos impositivos en lo que se cumplió con la obligación de información, no es óbice para que se le pueda declarar responsable solidario de las deudas tributarias relativas a aquellos periodos en los que se produjo el incumplimiento formal, sin tomar en consideración la efectiva participación de aquel en la gestión societaria²⁸.

Como fácilmente cabe observar, en el presente pronunciamiento, el TJUE matiza su jurisprudencia previa, relativa a la garantía de que no puede ser declarado responsable un administrador totalmente ajeno a los hechos que propiciaron la cuota o la sanción tri-

butaria objeto de impago. En todo caso, es preciso destacar que dicho régimen de responsabilidad, de cumplirse en plazo la obligación de notificación de la situación de impago, puede llegar a resultar más garantista que el aplicable en España.

En efecto, si bien en nuestro país no es infrecuente, según se puso de relieve en las resoluciones del TEAC de 14 de marzo y 17 de junio de 2024 previamente citadas, que la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria se funde básicamente en la comisión de una infracción en sede de la mercantil y la condición de administrador del sujeto calificado como responsable, en el ordenamiento holandés únicamente podrá exigirse la deuda al administrador si este hubiese incurrido en una «mala gestión manifiesta».

De donde parece derivarse que, conforme al ordenamiento tributario de los Países Bajos, no bastará que concurra cualquier grado de negligencia del responsable de cara a poder exigirle válidamente la deuda tributaria y la sanción impuesta a la mercantil, requiriéndose una mala gestión suficientemente caracterizada, manifiesta y grave, que deberá acreditar y motivar adecuadamente la Administración que tutela el crédito público, criterio que, en nuestra opinión, debe resultar plenamente aplicable en nuestro país cuando de aplicar el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria se trata, evitándose, de este modo, una responsabilidad objetiva del administrador, proscrita por la jurisprudencia del TJUE previamente expuesta.

26 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartado 39.

27 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartado 40.

28 STJUE de 14 de noviembre de 2024, *Herdijk*, C-613/23, ECLI:EU:C:2024:961, apartados 49 a 51.

Por último, es preciso señalar que el TJUE no se pronuncia en el caso *Herdijk* sobre un supuesto de responsabilidad tributaria en materia de sanciones, por lo que consideramos que la afirmación contenida en el apartado 40 de esta sentencia, relativa a que el hecho de soportar la carga de dicha prueba no resulta constitutivo de una obligación procesal exorbitante o contraria a su jurisprudencia en materia de derivación de responsabilidad, no contradice nuestras anteriores conclusiones en relación con el artículo 43.1 a) de la Ley General Tributaria, pues dada su innegable naturaleza sancionadora debe regir, en este ámbito, el principio de presunción de inocencia.

Al objeto de determinar el alcance de las garantías de los obligados tributarios en el marco de un procedimiento de derivación de responsabilidad, resulta igualmente relevante la sentencia dictada al final del año 2024 por Tribunal de Luxemburgo en el caso *Dranken*, en un escenario en el que una sociedad establecida en Bélgica había emitido facturas falsas, dando lugar a que la Administración tributaria belga dictase las oportunas liquidaciones de IVA e impusiese las correspondientes sanciones tributarias²⁹.

Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal de primera instancia de Flandes oriental pregunta al TJUE si el artículo 205 de la Directiva del IVA debe interpretarse, a la luz del principio de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a una disposición nacional que, a fin de garantizar la recaudación del IVA, establece la responsabilidad solidaria objetiva de un sujeto pasivo distinto del que normalmente adeuda dicho impuesto, sin que el juez competente pueda apreciarla o cuantificarla en función de la efectiva contribución o participación de las diferentes personas implicadas en un fraude fiscal.

Como declara el Tribunal de Luxemburgo, confirmando su jurisprudencia previa en la materia, la normativa belga no establece una responsabilidad solidaria objetiva que pueda reputarse contraria al principio de proporcionalidad, puesto que el sujeto pasivo de que se trata solo responde solidariamente del pago del IVA adeudado junto a la persona que es deudora del mismo si sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude del IVA³⁰.

En el bien entendido de que, para garantizar que una norma de responsabilidad solidaria fundada en el artículo 205 de la Directiva del IVA sea

29 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027.

30 El Tribunal de Justicia había declarado en el apartado 36 de la sentencia de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C-4/20, EU:C:2021:397, que el artículo 205 de la Directiva del IVA autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria del IVA cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario y que se establezca así un sistema de responsabilidad objetiva, lo que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. En efecto, debe permitirse a los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que sus operaciones no forman parte de una cadena abusiva o fraudulenta confiar en la legalidad de dichas operaciones, sin incurrir en el riesgo de que se les considere solidariamente obligados al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

conforme con el principio de proporcionalidad, considerar a un sujeto pasivo solidariamente responsable del pago del IVA adeudado junto con la persona que es deudora del mismo solo es factible cuando no sea prácticamente imposible o excesivamente difícil para ese sujeto pasivo refutar la citada presunción mediante prueba en contrario. Para refutar la mencionada presunción, el sujeto pasivo del IVA debe estar facultado para demostrar que adoptó todas las medidas razonablemente exigibles para asegurarse de que las operaciones que realiza no forman parte del sistema fraudulento de facturas falsas³¹.

Este pronunciamiento presenta como especial novedad que el Tribunal de Luxemburgo se ve obligado a manifestarse respecto a si el juez nacional puede modular el alcance de la responsabilidad en función de la diferente participación de las diversas personas implicadas en el fraude fiscal, habida cuenta de que la intensidad con la que se pueden haberse involucrado puede ser ciertamente distinta.

En este sentido, el TJUE declara que exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en particular, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente se viesan obligados a dilucidar previamente las contribu-

ciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude. Pues bien, además de que este enfoque sería contrario al propio principio de la responsabilidad solidaria establecido en el artículo 205 de la Directiva del IVA, se toma en consideración que tal determinación podría resultar especialmente difícil en caso de montajes fiscales fraudulentos complejos, caracterizados por una gran opacidad³².

Desde la óptica española, es preciso tener presente que, en nuestro sistema sancionador tributario, el legislador no ha configurado un régimen de coautoría y participación en la comisión de infracciones, resultando llamados a responder de la sanción impuesta al obligado tributario principal los sujetos que han participado o colaborado en la comisión de la infracción, en caso de impago de este, exclusivamente a través de supuestos de responsabilidad tributaria³³.

Desde esta perspectiva, y habida cuenta que el artículo 205 de la Directiva del IVA únicamente prevé la posibilidad de exigir el pago a un tercero de la cuota del impuesto³⁴, consideramos que no es posible descartar una modulación de la exigencia de la responsabilidad por sanciones en función de la participación de cada sujeto en la comisión de la conducta antijurídica en la esfera de los tributos armonizados, bien por el legislador o bien por los tribunales, en directa apli-

31 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027, apartados 30 y 31.

32 STJUE de 12 de diciembre de 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23, ECLI:EU:C:2024:1027, apartado 35.

33 Sobre esta cuestión, vid. Martínez Lago, M.A., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 176.

34 El artículo 205 de la Directiva del IVA dispone que «(e)n las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA». Vid., en este sentido, el presupuesto de responsabilidad subsidiaria establecido por el artículo 87 Cinco de la Ley del IVA que no prevé la posibilidad de derivar sanciones por este concepto.

cación del principio de proporcionalidad, que obviamente juega un papel protagonista en un ámbito en el que, como se ha señalado previamente de forma reiterada, el presupuesto de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria aplicable a los administradores societarios tiene naturaleza inequívocamente sancionadora.

Por último, el pasado 27 de febrero de 2025, el Tribunal de Luxemburgo dictó su sentencia en el caso *Adjak*, en el que se analizan las garantías que amparan a un administrador de una mercantil polaca llamado a responder solidariamente de todas las deudas tributarias de la sociedad si la ejecución forzosa del patrimonio de la misma ha sido infructuosa³⁵.

Conforme al ordenamiento polaco, para exonerarse de su responsabilidad patrimonial el administrador mercantil únicamente puede invocar que solicitó en plazo el concurso de acreedores, que este no se ha instado por razones ajenas a su voluntad o señalar bienes bastantes para el cobro³⁶.

La cuestión prejudicial inicialmente elevada por el órgano jurisdiccional polaco fue reformulada por el Tribunal de Luxemburgo, centrándose en el ejercicio del derecho de defensa del responsable, planteándose si el artículo 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, se opone a una normativa y una práctica nacionales según las cuales un tercero que podrá ser considerado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica no puede ser parte en el

procedimiento de liquidación seguido contra dicha persona con el fin de determinar la deuda tributaria de esta, sin que tampoco se le conceda ninguna vía adecuada para impugnar las conclusiones y apreciaciones en cuanto a la existencia o al importe de dicha deuda tributaria en el marco del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria.

Tras señalar que el derecho a la defensa previsto en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea no tiene carácter absoluto, debiendo modularse en función del principio de proporcionalidad, el TJUE llega a la conclusión de que la concesión al responsable del derecho a participar en el procedimiento de liquidación podría, en principio, poner en peligro la confidencialidad de determinados datos o prolongar la duración del referido procedimiento, resultando con ello en menoscabo del interés público consistente en garantizar una eficaz recaudación del IVA. Por consiguiente, denegar a un tercero que podría ser declarado responsable solidario de la deuda tributaria de una persona jurídica el derecho a participar en el procedimiento de liquidación seguido frente a esta no va más allá de lo necesario para preservar con la mayor eficacia posible los derechos del Tesoro Público³⁷.

No obstante, el Tribunal de Luxemburgo declara, sin ambages, que en el seno del procedimiento de derivación de responsabilidad se quebrantaría dicho límite si quedara afectado el mismo contenido esencial del derecho de defensa en la tramitación del procedimiento para la exigencia de responsabilidad solidaria. Por consi-

35 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

36 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130.

37 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, apartados 60 a 64.

guiente, el responsable debe poder impugnar eficazmente, en el marco del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria, las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y tener acceso al expediente de este último procedimiento, respetando los derechos de confidencialidad del obligado tributario principal o de otros terceros³⁸.

Desde la perspectiva nacional cabe extraer diversas conclusiones a la luz del relevante pronunciamiento del TJUE en el caso *Adjak*. En primer lugar, es preciso señalar que el deber de sigilo de la Administración en relación con la información del obligado tributario principal o de terceros debe impedir que se facilite a los responsables información sensible relacionada con el funcionamiento del negocio o relativa a proveedores o clientes que se relacionan con el obligado tributario principal.

Por otra parte, el carácter relativo del ejercicio del derecho a la defensa no debe desvirtuar la posición de garante del responsable, máxime en un escenario en el que se pretenda ejercitar el derecho de reembolso tanto frente al obligado tributario principal como frente a otros responsables solidarios o subsidiarios, cuya existencia debe ser conocida por el tercero que ha cumplido con la obligación de pago, siendo esta información que necesariamente debe ser facili-

tada por la Administración tributaria³⁹.

Finalmente, hemos de subrayar que la sentencia dictada en el caso *Adjak*, en la que se declara que el ejercicio del derecho a la defensa del responsable, en los términos contemplados en el artículo 41 de la Carta, requiere poder cuestionar tanto los hechos como los fundamentos jurídicos en los que se sustenta la liquidación tributaria objeto derivación del responsable, pone de relieve que la limitación contenida en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria vulnera el Derecho de la Unión. Repárese en que, conforme a dicho precepto, en los supuestos contemplados en el apartado 2 del artículo 42 de dicho cuerpo legal, que afectan a situaciones en las que un tercero colabora en la frustración, total o parcial, del ejercicio de la acción recaudatoria por la Administración, no podrán impugnarse las liquidaciones y sanciones, así como los intereses y el recargo ejecutivo, a los que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad.

Podría argumentarse, en sentido contrario, que la naturaleza de los presupuestos de derivación de responsabilidad ampara la proporcionalidad de la limitación establecida por el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de que el responsable habrá participado decisivamente en una conducta que frustra o perjudica la recaudación del crédito público. No obstante, en nuestra opinión, las relevantes consecuencias patrimoniales que pue-

38 STJUE de 27 de febrero de 2025, *Adjak*, C-277/24, ECLI:EU:C:2025:130, apartados 64 y 65.

39 No obstante, en la práctica, con amparo en su deber de sigilo tributario, la Administración tributaria se ha venido negando a facilitar a los responsables tal información. Sobre esta cuestión, vid. Marín Benítez, G., «Las amistades (nada) peligrosas. Sobre el carácter reservado de los datos tributarios cuando concurren varios responsables tributarios», *FiscalBlog*, 14 de febrero de 2025. Este documento está disponible en línea en: <https://fiscalblog.es/las-amistades-nada-peligrosas-sobre-el-caracter-reservado-de-los-datos-tributarios-cuando-concurren-varios-responsables-tributarios/>

den derivarse para el responsable tributario ex artículo 42.2 de la Ley General Tributaria exigen poder acreditar, en el ejercicio del derecho defensa y desde la óptica del principio de proporcionalidad, si las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones objeto de derivación, son realmente ajustadas a Derecho.

En efecto, a nuestro juicio, carece de sentido y violenta el principio de proporcionalidad, en los términos que ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo en la sentencia *Adjack*, que la actitud pasiva o poco diligente del obligado tributario principal en el ejercicio de su derecho de defensa pueda conducir al responsable previsto en el artículo 42.2 de la Ley

General Tributaria a una situación en la que deba responder de una deuda tributaria o una sanción que podría ser contraria al ordenamiento jurídico. El derecho de defensa, según ha señalado el TJUE, requiere que el tercero garante pueda refutar, en el seno del procedimiento de derivación de responsabilidad y, en su caso, en la vía de recurso, las conclusiones sobre los hechos y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración tributaria en el marco del procedimiento de liquidación y sancionador, teniendo acceso al expediente de ambos procedimientos, respetando los derechos de confidencialidad del obligado tributario principal o de otros terceros.

Estudios

AUTORES

Mercedes Navarro Egea

Marta Moreno Corte

Ana Molina Lebrón

Esaú Alarcón García

Antoni Bergas Forteza

Pedro J. González-Perabá Miralles



LA AEAT Y LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES ANTE EL DESPLIEGUE DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL

Mercedes Navarro Egea

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Murcia

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7441-209X>

Title

The AEAT and the protection of personal data in the face of the deployment of artificial intelligence

Resumen

La Administración tributaria tiene que cumplir con el RGPD y la LOPDGDD, lo que conlleva la adopción de medidas para una valoración dinámica de su actividad desde el diseño y por defecto.

La puesta en marcha de este modelo de responsabilidad proactiva, como se intentará poner de manifiesto en este estudio, no garantiza por el momento un cumplimiento real y efectivo de la normativa citada. De cara al cumplimiento uniforme y coherente del RGPD, sería deseable desarrollar mejores prácticas por parte de las autoridades tributarias y, asimismo, profundizar en el papel que corresponde a la autoridad de control en materia de protección de datos en los tratamientos desarrollados por aquellas. Los cambios anunciados para integrar la inteligencia artificial en los procesos de aplicación de los tributos son una oportunidad para romper inercias y avanzar en el respeto a los derechos y libertades de los ciudadanos.

Palabras clave

Datos personales, inteligencia artificial, decisiones automatizadas, administración tributaria

Abstract

The tax administration has to comply with data protection regulations, which entails the adoption of measures for a dynamic assessment of its activity by design and by default.

The implementation of this model of proactive responsibility, as this study will attempt to show, does not guarantee real and effective compliance with the aforementioned regulations for the time being. With a view to uniform and consistent compliance with the General Data Protection Regulation (GDPR), it would be desirable the implementation of better practices by the tax authorities, and to deepen the role of the data protection supervisory authority in the processing carried out by public authorities. The changes announced to integrate artificial intelligence in the tax application procedures are an opportunity to break inertia and make progress in respecting citizens' rights and freedoms.

Keywords

Personal data, artificial intelligence, automated decisions, tax administration

Fecha de recepción: 25-09-2024/ fecha de aceptación: 22-10-2024.

Cómo citar: Navarro Egea, M. (2025). La AEAT y la protección de datos personales ante el despliegue de la inteligencia artificial. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 27-66.

SUMARIO

1. Introducción
2. Definición y categorización de la IA: un enfoque basado en el riesgo
3. La responsabilidad proactiva en el tratamiento de los datos
4. La evaluación de impacto en protección de datos (EIPD)
 - 4.1. La identificación de la base jurídica legitimadora del tratamiento
 - 4.2. La descripción de las operaciones y su finalidad
 - 4.3. Una evaluación de la necesidad y la proporcionalidad de las operaciones de tratamiento con respecto a su finalidad
5. Mecanismos de reacción ante posibles vulneraciones de la normativa de protección de datos
 - 5.1. Supervisión de oficio por la autoridad de control nacional
 - 5.2. Advertencias y apercibimientos
6. A modo de conclusión
7. Bibliografía

1. Introducción¹

La automatización de las actuaciones y procedimientos administrativos, también en el ámbito de la aplicación de los tributos, implica el tratamiento de cuantiosos datos de personas físicas, extendiéndose a categorías especiales de datos de carácter personal, incluidos datos penales y sanciones administrativas.

Aunque es escasa la información que llega a la ciudadanía sobre los medios tecnológicos a disposición de la Agencia Tributaria, algunos de los documentos elaborados por esta institución se hacen eco del uso intensivo de tecnologías avanzadas. Así, por ejemplo, el *Informe de Evaluación TADAT*², realizado en 2020, destaca la alta valoración asignada a la base de datos de la Agencia Tributaria, señalando como principales características: i) que se trata de una base de datos única, centralizada y computarizada; ii) que pivota sobre el Número de Identificación Fiscal (NIF) de cada contribuyente; iii) y que incluye datos de todo tipo (identificación, relaciones, representantes, vinculaciones con otros contribuyentes, pago de impuestos, comunicaciones e imputaciones) y procedentes de diversas fuentes. Esta base de datos puede ser consultada por los funcionarios a través de una intranet y está interconectada con otras aplicaciones informáticas, ofreciendo una visión global de los contribuyentes³, pero también permite el acceso a los obligados tributarios para generar declaraciones y consultar los datos fiscales.

Tan sofisticado mecanismo conlleva un tratamiento de datos, con su inevitable incidencia en los derechos, libertades e intereses de los contribuyentes. Esta realidad plantea innumerables cuestiones, como así queda constatado en la abundante literatura jurídica sobre la materia, y pone de manifiesto la necesaria revisión del marco normativo tributario y de la actividad desarrollada por este sector de la Administración Pública. Abundando en esta idea, las páginas siguientes dirigen la atención a la planificación estratégica de la Agencia Tributaria para 2024-2027⁴, incluida la *Estrategia de Inteligencia*

1 Este trabajo se enmarca en los proyectos «La potestad sancionadora de las autoridades de control en materia de protección de datos: delimitación, garantías y efectos» (ref. PID2022-139265OB-I00), y «La protección de los derechos y garantías de los contribuyentes ante el uso de la inteligencia artificial por la Administración tributaria – Garantics UMA» (PID2022-136638OB-I00), financiados por el Ministerio de Ciencia e Innovación, en el marco del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación 2021-2023. Período de ejecución: 2023-2025.

2 Se trata de un análisis de las mejores prácticas internacionales siguiendo la metodología TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) promovida por el FMI. El informe se puede consultar en la dirección: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2020_2023/TADAT_Informe.pdf

3 En este sentido, se dice que a través de las herramientas Info-clases y ZÚJAR se puede obtener información de conjunto, por segmentos y colectivos.

4 AEAT (2024), *Plan estratégico de la Agencia Tributaria*, https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

*Artificial 2024*⁵, para reflexionar sobre si la hoja de ruta trazada en estos documentos se adecúa de modo satisfactorio a los requerimientos de las normas específicas en materia de protección de datos de carácter personal, fundamentalmente, al Reglamento general de protección de datos⁶ (en adelante, RGPD), de plena aplicación desde el 25 de mayo de 2018, y a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPDGDD).

Este planteamiento adquiere especial interés ante la reciente aprobación, el 13 de marzo de 2024, del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a las normas armonizadas en materia de inteligencia artificial (en adelante, RIA o *AI Act*)⁷, que será de plena aplicación a partir del 2 de agosto de 2026, pues esta norma supranacional impone obligaciones de valoración de riesgos para la protección de los derechos fundamentales y libertades referidos a un segmento de la tecnología subsumible en la definición de «inteligencia artificial» (IA).

Si consideramos que la LGT⁸ y el RGAT⁹ (arts. 96 y 100.2 LGT y 84, 85 y 107.7 RGAT)¹⁰ constituyen la base de legitimación del tratamiento automatizado de datos personales por parte de la Administración tributaria –donde se ha de incluir la IA– las preguntas se acumulan: ¿el tratamiento de datos realizado por la Administración tributaria, sea o no IA, se adecua al principio de responsabilidad proactiva y de protección de datos desde el diseño y por defecto (art. 25 RGPD)?, ¿hasta qué punto queda garantizado el cumplimiento de los principios del art. 5.1 RGPD (licitud, lealtad y transparencia; limitación de finalidad; minimización de datos; exactitud; limitación del plazo de conservación; integridad y confidencialidad)?, ¿podría ser requerida la Administración tributaria por la autoridad de control en materia de protección de datos (Agencia Estatal de Protección de Datos)?, ¿qué consecuencias tendría para la Administración un eventual incumplimiento de la normativa de protección de datos?

Veamos en los apartados siguientes si es posible dar respuesta a estos interrogantes.

5 AEAT (2024), *Estrategia de Inteligencia Artificial*, (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf).

6 Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y por el que se deroga la Directiva 95/40/CE, publicado en el DOUE de 4 de abril de 2016 (<https://www.boe.es/doue/2016/119/L00001-00088.pdf>).

7 Reglamento (UE) 2024/1689 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de junio de 2024, por el que se establecen normas armonizadas en materia de inteligencia artificial y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n° 300/2008, (UE) n° 167/2013, (UE) n° 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 y (UE) 2019/2144 y las Directivas 2014/90/UE, (UE) 2016/797 y (UE) 2020/1828 (Reglamento de Inteligencia Artificial), publicado en el DOUE de 12 de julio de 2024 (<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2024-81079>).

8 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

9 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

10 PÉREZ BERNABEU, B. (2023), «Decisiones automatizadas en la Administración Tributaria», *La inteligencia artificial en la relación entre obligados y la Administración tributaria*, La Ley, p.155.

2. Definición y categorización de la IA: un enfoque basado en el riesgo

La Agencia Tributaria viene subrayando la importancia de la distinción entre el uso de la IA y el uso de otro tipo de tecnologías que, pudiendo ser novedosas, no impliquen el uso de técnicas o herramientas específicas de IA.

Con esta distinción se traza una línea divisoria entre la IA que se prevé impulsar en los próximos años¹¹ y las tecnologías emergentes utilizadas en la actualidad por esta organización. Lo que significa que los recursos tecnológicos que hasta ahora se catalogaban como IA, han dejado de serlo con arreglo a esta nueva conceptualización¹².

La IA –se dice en los documentos de planificación estratégica de la AAT– ha de ser entendida como «los sistemas capaces de funcionar con ciertos niveles de autonomía para alcanzar determinados objetivos y generar información en forma de predicciones, recomendaciones o decisiones a partir de datos y aplicando para ello estrategias de aprendizaje automático o estrategias basadas en la lógica y el conocimiento». Esta concepción de la IA apunta al futuro, pues la tecnología existente (tratamiento masivo de datos, análisis de redes o grafos, o sistemas de análisis de riesgos), calificada como «determinista» para distinguirla de la tecnología «generativa», está conformada por herramientas cuyo funcionamiento se basa en reglas fijadas por humanos, sin que se haga uso de las capacidades analíticas, predictivas o generativas propias de los sistemas de Inteligencia Artificial¹³.

Este planteamiento conceptual persigue catalogar las herramientas tecnológicas según la definición de IA acotada por el RIA; sin embargo, cabe otra lectura, que la Administración tributaria no se vea concernida –o apremiada– por

11 El plan estratégico 2024, que profundiza en la Estrategia Nacional de Inteligencia Nacional (ENIA) publicada en 2020, prevé la implantación de la IA en la Administración General del Estado mediante el proyecto «Gob Tech Lab», con el desarrollo de proyectos piloto y soluciones innovadoras para el sector público (<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/transformacion-digital-y-funcion-publica/Paginas/2024/ia-inteligencia-artificial-estrategia-espana.aspx>).

12 Esta depuración terminológica llama la atención si se tiene en cuenta que, según la OCDE, el 80% de las Administraciones tributarias utiliza *big data* en su trabajo y más del 50% emplea tecnología avanzada (IA) para los procesos de evaluación de riesgos [OCDE (2023), *Administración tributaria 2023: Información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*, París, <https://doi.org/10.1787/900b6382-enj>]. En particular, España suele estar bien posicionada en estas mediciones, como queda reflejado en la abundante literatura jurídica que ha seguido el proceso de transformación digital de esta organización [VVAA (2022), *La inteligencia artificial en relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley].

13 AEAT (2024), *Plan Estratégico...*, p. 57. En el mismo sentido, en AEAT (2024), *Estrategia de Inteligencia Artificial*, p. 4: «... es importante señalar que el alcance de esta estrategia se circunscribe al uso de la IA dentro de la Agencia Tributaria y no hace referencia al uso de otro tipo de tecnologías que, pudiendo ser novedosas, no impliquen el uso de técnicas o herramientas específicas de la Inteligencia Artificial. De este modo, quedarán fuera del ámbito objetivo del documento otros sistemas como pueden ser: el tratamiento masivo de datos, el análisis de redes o grafos, los sistemas de análisis de riesgos, la robotización o automatización de determinadas actuaciones,... etc., siempre y cuando dichos sistemas funcionen de manera determinista, basándose en reglas fijadas por humanos, y por lo tanto no estén haciendo uso de las capacidades analíticas, predictivas o generativas propias de sistemas de Inteligencia Artificial».

las obligaciones impuestas por el Reglamento europeo, dado que su tecnología se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la norma europea.

El RIA aborda de forma decidida la protección de los derechos y libertades fundamentales que pueden verse amenazados por el desarrollo de la IA¹⁴ con un enfoque basado en el riesgo. Esta visión de la tecnología le ha permitido acotar una definición de IA¹⁵ que atiende fundamentalmente a la autonomía y capacidad de adaptación de los sistemas¹⁶. A partir de este concepto armonizado, se identifican cuatro categorías de riesgo: i) los sistemas prohibidos; ii) los sistemas de alto riesgo que pueden afectar significativamente a los derechos fundamentales y que se recogen en el Anexo III del RIA; iii) los sistemas que representan un riesgo limitado (enumerados en el Anexo III, pero que no suponen un alto riesgo), sujetos a obligaciones de transparencia y registro¹⁷; y iv) los sistemas de bajo riesgo, que ni están prohibidos ni son de alto riesgo.

14 En su cdo. 48 insiste en que la magnitud de las consecuencias adversas en un sistema de IA es especialmente importante a la hora de clasificar un sistema de IA como de alto riesgo. Entre los derechos que pueden verse afectados se incluyen el derecho a la dignidad humana, el respeto de la vida privada y familiar, la protección de datos de carácter personal, la libertad de expresión y de información, la libertad de reunión y de asociación, la no discriminación, el derecho a la educación, la protección de los consumidores, los derechos de los trabajadores, los derechos de las personas discapacitadas, la igualdad entre hombres y mujeres, los derechos de propiedad intelectual, el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial, los derechos de la defensa y la presunción de inocencia, y el derecho a una buena administración. Además de estos derechos, se han de tener en cuenta los derechos específicos de los menores, los que respecta a la salud de las personas, y también el derecho fundamental a un nivel elevado de protección del medio ambiente.

15 El Reglamento ha acogido la definición dada por la OCDE en 2019 (*AI Principles overview* (<https://oecd.ai/en/ai-principles>)). En un primer momento, la IA ha sido entendida como «un sistema basado en una máquina que puede, para un objetivo definido por el ser humano hacer predicciones, recomendación o decisiones que influyen en entornos reales o virtuales. Los sistemas de IA están diseñados para funcionar con distintos niveles de autonomía». La definición ha sido actualizada en 2023 a la vista de la evolución de estos modelos tecnológicos, quedando como sigue: «un sistema basado en máquinas que, para objetivos explícitos o implícitos, infiere, a partir de la información que recibe (input), cómo generar resultados como predicciones, contenidos, recomendaciones o decisiones que pueden influir en entornos físicos o virtuales». Los distintos sistemas de IA varían en sus niveles de autonomía y adaptabilidad tras su despliegue». Para profundizar en la evolución de esta categoría conceptual, *vid.* FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023), «Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde el punto de vista jurídico (I)», *Derecho Digital e Innovación*, n. 17 (LA LEY 9342/2023).

16 El cdo. 12 del RIA se refiere a estos dos elementos: por un lado, estos sistemas están diseñados para funcionar con distintos niveles de autonomía, lo que significa que pueden actuar con cierto grado de independencia con respecto a la actuación humana y tienen ciertas capacidades para funcionar sin intervención humana; y por otro, pueden mostrar capacidad adaptativa a través de las capacidades de autoaprendizaje mientras el sistema está en uso.

17 El cdo. 53 del RIA subraya que pueden existir sistemas de IA señalados como de alto riesgo por estar referidos a ámbitos predefinidos especificados en el Anexo III del Reglamento que, sin embargo, no entrañan un riesgo considerable de causar un perjuicio a los intereses jurídicos cuando «no influyen sustancialmente en la toma de decisiones o no perjudican a dichos intereses sustancialmente». En concreto, se considera que un sistema de IA no influye sustancialmente en el resultado de la toma de decisiones cuando no afecta al fondo, ni por consiguiente al resultado, de la toma de decisiones, ya sea humana o automatizada. Podrán incluirse en este segmento aquellos sistemas de IA en los que se cumplan una o varias de las siguientes condiciones: i) que el sistema de IA esté destinado a realizar una tarea de procedimiento delimitada (transformar datos no estructurados en datos estructurados, clasificar en categorías los documentos recibidos, detectar duplicados entre un gran número de aplicaciones, etc.); ii) que la tarea realizada por el sistema de IA esté destinada a mejorar el resultado de una actividad previa llevada a cabo por un ser humano (p.ej., mejorar el lenguaje utilizado en documentos ya redactados para adaptarlo a un contexto profesional, académico o comercial); iii) que el

Ante esta redefinición de los medios tecnológicos¹⁸, la Agencia Tributaria anuncia en su *Estrategia de IA 2024* que no realizará prácticas que reciban la calificación de «prohibidas», comprometiéndose a establecer los requisitos necesarios de gobernanza y seguridad en el desarrollo y uso del resto de los sistemas de IA que podrán ser catalogados dentro de las restantes categorías identificadas en la norma europea.

Sea o no IA, y sea cual sea el nivel de riesgo, esta realidad tecnológica queda sometida a las obligaciones que se derivan del RIA y, en concreto, a la necesidad de llevar a cabo una evaluación del impacto que la utilización de dicha tecnología puede tener en los derechos fundamentales (entre ellos, la privacidad, la protección de datos, la no discriminación y el acceso a la justicia).

Aunque la tecnología analítica de la Administración tributaria quede fuera de la definición de sistemas de IA de alto riesgo que resulta del RIA, ello no excluye la aplicación de este cuerpo legislativo por parte de los responsables de estos componentes, pues se incentiva el cumplimiento voluntario en el caso de los sistemas de IA que no sean de alto riesgo. Y, a todas luces, parece razonable que la autoridad pública abandere los objetivos perseguidos por el RIA y los proyecte en todos sus desarrollos tecnológicos, garantizando así la protección de la esencia de los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos.

Pues bien, con arreglo a lo previsto en el art. 27 del RIA¹⁹, el despliegue de un sistema de IA de alto riesgo de los contemplados en el art. 6.2 del RIA, esto es, los enumerados en su Anexo III (entre otros, los referidos a servicios públicos y a la administración de justicia²⁰), y, en todo caso, los que efectúen la elaboración de perfiles de personas físicas, conlleva la necesidad de llevar a cabo una «evaluación de impacto en los derechos fundamentales» previa a su puesta en

sistema de IA esté destinado a detectar patrones de toma de decisiones o desviaciones respecto de patrones de toma de decisiones anteriores (se utiliza tras una evaluación humana y no pretende sustituirla o influir en ella sin una revisión adecuada por parte de un ser humano); iv) que el sistema de IA esté destinado a realizar una tarea que solo sea preparatoria de cara a una evaluación pertinente (p.ej., soluciones inteligentes para la gestión de archivos, lo que incluye funciones diversas tales como indexación, la búsqueda, el tratamiento de texto y del habla o la vinculación de datos a otras fuentes de datos, o traducción de documentos iniciales). En todo caso, se considera que los sistemas de IA de alto riesgo presentan un riesgo significativo para los derechos fundamentales de las personas físicas si conllevan la elaboración de perfiles en el sentido del art. 4.4 RGPD, del art. 3.4 de la Directiva (UE) 2016/680 o del art. 3.5 del Reglamento (UE) 2018/1725.

18 La definición acogida en este marco regulatorio no excluye que se pueda utilizar el concepto IA en el sentido expresado en el diccionario de la RAE, esto es, como la «disciplina científica que se ocupa de crear programas informáticos que ejecutan operaciones comparables a las que realiza la mente humana, como es el razonamiento o el aprendizaje lógico».

19 El apartado 1 se redacta en los términos siguientes: «Antes de desplegar un sistema de IA de alto riesgo contemplado en el artículo 6, apartado 2, con excepción de los sistemas de IA de alto riesgo destinados a ser utilizados en el ámbito enumerado en el punto 2 del anexo III, los desplegados que sean organismos de Derecho público o entidades privadas que presten servicios públicos, y los desplegados de los sistemas de IA de alto riesgo contemplados en el anexo III, punto 5, letras b) y c), realizarán una evaluación de impacto de los derechos fundamentales que la utilización de dicho sistema pueda producir».

20 El cdo. 59 del RIA aclara que «los sistemas de IA destinados específicamente para ser utilizados en procesos administrativos por autoridades fiscales y aduaneras y las unidades de inteligencia financiera que llevan a cabo tareas administrativas de análisis de información de conformidad con el Derecho de la Unión en materia de lucha contra el blanqueo de capitales no deben clasificarse como sistemas de IA de alto riesgo usados por las autoridades encargadas de la aplicación de la ley

funcionamiento. El precepto, en su apartado 4²¹, aligera esta obligación en la medida en que, siendo tratamientos de datos de carácter personal, se entiende que este requerimiento queda cubierto por las exigencias del RGPD, esto es mediante la evaluación de impacto realizada con arreglo al art. 35 de este último. Con ello se evitan solapamientos y cargas adicionales²².

El RIA, con esta llamada a la normativa en materia de protección de datos, refuerza el necesario cumplimiento del RGPD, por lo que cabe volver sobre algunas preguntas ya planteadas por los estudiosos de la materia: ¿cumple la Agencia Tributaria con la normativa en materia de protección de datos?, ¿es satisfactoria la supervisión de la AEPD?

3. La responsabilidad proactiva en el tratamiento de los datos

Los instrumentos informáticos utilizados por la Agencia Tributaria, generativos y deterministas, se nutren de datos personales proporcionados por los contribuyentes, así como por terceros cercanos a estos y los datos recabados de fuentes abiertas de manera masiva. Piénsese, por ejemplo, en la existencia de sistemas de análisis del comportamiento de los contribuyentes –una actuación automatizada con efectos en personas físicas– de la que hace gala esta Administración²³. Tampoco se puede obviar que estos soportes tecnológicos están interrelacionados, conformando un ecosistema de alto impacto para los intereses de los ciudadanos. Todos estos desarrollos tecnológicos son trata-

con el fin de prevenir, detectar, investigar y enjuiciar infracciones penales». Por tanto, con la excepción de los despliegues que operen en materia de blanqueo de capitales, se han de considerar como de alto riesgo los sistemas utilizados por las autoridades fiscales y aduaneras. En cuanto a la administración de justicia, se clasifican como sistemas de IA de alto riesgo «los que vayan a ser utilizados por una autoridad judicial o en su nombre para ayudar a las autoridades judiciales a investigar e interpretar los hechos y el Derecho y a aplicar la ley a unos hechos concretos». También deben considerarse de alto riesgo, según se especifica en el cdo. 61, «los sistemas de IA destinados a ser utilizados por los organismos de resolución alternativa de litigios con esos fines, cuando los resultados de los procedimientos de resolución alternativa de litigios surtan efectos jurídicos para las partes».

21 El art. 27.4 del RIA establece lo siguiente: «Si ya se cumple cualquiera de las obligaciones establecidas en el presente artículo mediante la evaluación de impacto relativa a la protección de datos realizada con arreglo al artículo 35 del Reglamento (UE) 2016/679 o del art. 27 de la Directiva (UE) 2016/680, la evaluación de impacto relativa a los derechos fundamentales a que se refiere el apartado 1 del presente artículo complementará dicha evaluación de impacto relativa a la protección de datos».

22 El cdo. 10 del RIA enfatiza que este marco regulatorio «no pretende afectar a la aplicación del Derecho de la Unión vigente que regula el tratamiento de datos personales, incluidas las funciones y competencias de las autoridades de supervisión independientes competentes para vigilar el cumplimiento de dichos instrumentos».

23 El *Resumen Ejecutivo Plan Estratégico 2020-2023* (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/ResumenEjecutivoPEv5.pdf) destaca la utilidad de estos sistemas de análisis del comportamiento de los contribuyentes: «Para la Agencia Tributaria es fundamental realizar un seguimiento del cumplimiento de los contribuyentes sobre los que se actúa o se ha actuado en el pasado. Por un lado, se trata de medir el efecto derivado de las autoliquidaciones complementarias que directa o indirectamente hayan sido inducidas como consecuencia de la actividad de control. Por otro lado, se debe realizar el seguimiento del comportamiento posterior del contribuyente (o el entorno de este) después de las acciones de control. Como ya se expuso, este análisis se está efectuando respecto de los contribuyentes inspeccionados, pero no en el resto de casos, por lo que es un ámbito

mientos de datos²⁴ sometidos a las exigencias del RGPD, bajo la supervisión de la Agencia Estatal de Protección de Datos (AEPD)²⁵, y, en última instancia, sujetos al control de jueces y tribunales, a quienes corresponde la misión de expulsar del ordenamiento jurídico cualquier norma o acto administrativo contrario a la ley y al Derecho.

Es sabido que la normativa de protección de datos impone un régimen de responsabilidad proactiva (*accountability*)²⁶ que, como se explicita en la Exposición de motivos de la LOPDGDD, exige «una previa valoración por el responsable o por el encargado del tratamiento del riesgo que pudiera generar el tratamiento de los datos de carácter personal para, a partir de dicha valoración, adoptar las medidas que procedan».

Para llevar a cabo este modelo de gestión de riesgos, más garantista y que minimiza el impacto de las medidas correctivas por incumplimiento de la normativa en materia de protección de datos, el responsable del tratamiento de datos (en lo que aquí interesa, la Agencia Tributaria) dispone de los instrumentos regulados en el Reglamento europeo: el registro de actividades de tratamiento, el análisis de riesgos y, «en su caso», la evaluación de impacto en la protección de datos personales (en adelante, EIPD).

En relación con este último, la EIPD, el art. 35.1 del RGPD establece la obligación del responsable del tratamiento de llevar a cabo una *evaluación de impacto para la protección de datos* «cuando sea probable» que un tipo de tratamiento, en particular si se utilizan nuevas tecnologías, entrañe un alto riesgo para los derechos y libertades debido a su alcance, contexto o fines²⁷. Y, a efec-

de actuación a potenciar. El seguimiento ha de referirse al propio obligado sujeto a control, al conjunto de personas que integran su entorno personal y familiar, a las entidades o personas relacionadas con él y que constituyen su entorno económico empresarial y, por último, también a su entorno sectorial o temático». Otro de los ámbitos en los que se realiza este análisis de comportamientos es la recaudación: «... en el caso de actuaciones de personación, el seguimiento ha de dirigirse a medir los efectos directos que tienen las actuaciones sobre los contribuyentes (con referencia al pago, a posteriores incumplimientos, a regularizaciones de su situación a través de solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos y su cumplimiento, etc.) y, en la medida de lo posible, se analizará también el comportamiento inducido en otros contribuyentes del mismo sector o que pudieran estar relacionados con los deudores visitados».

24 El Reglamento define como *tratamiento* «cualquier operación o conjunto de operaciones realizadas sobre datos personales o conjuntos de datos personales, ya sea por procedimientos automatizados o no, como la recogida, registro, organización, estructuración, conservación, adaptación o modificación, extracción, consulta, utilización, comunicación por transmisión, difusión o cualquier otra forma de habilitación de acceso, cotejo o interconexión, limitación, supresión o destrucción».

25 AEPD (2020), *Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan Inteligencia Artificial. Una introducción* (<https://www.aepd.es/guias/adequacion-rgpd-ia.pdf>).

26 El art. 24 RGPD dispone lo siguiente: «Teniendo en cuenta la naturaleza, el ámbito, el contexto y los fines del tratamiento, así como los riesgos de diversa probabilidad y gravedad para los derechos y libertades de las personas físicas, el responsable del tratamiento aplicará medidas técnicas y organizativas apropiadas a fin de garantizar y poder demostrar que el tratamiento es conforme con el presente Reglamento. Dichas medidas se revisarán y actualizarán cuando sea necesario».

27 El grupo especializado en protección de datos (GT29) recomienda que, incluso en aquellos casos en los que no esté claro si se requiere una EIPD, se realice una evaluación de impacto, ya que es un instrumento práctico para ayudar a los responsables del tratamiento a cumplir la legislación de protección de datos [GT29 (2017), *Directrices sobre la evaluación de impacto relativa a la protección de datos (EIPD) y para determinar si el tratamiento entraña probablemente un alto riesgo a efectos del Reglamento (UE) 2016/679*, WP 248, revisadas el 4 de octubre de 2017, p. 9, disponible en la dirección <https://www.aepd.es/documento/wp248rev01-es.pdf>].

tos de clarificar qué se ha de entender por tratamiento de alto riesgo, el apartado 4 señala que la autoridad de control «establecerá y publicará» una lista de los tipos de operaciones que requieran una EIPD, que será comunicada al Comité Europeo sobre Protección de Datos (en lo sucesivo, CEPD). Pues bien, entre los supuestos recogidos en el listado de la AEPD²⁸ se pueden reconocer algunas de las actividades que viene realizando la Administración tributaria: el perfilado o valoración de sujetos; la toma de decisiones automatizadas o que contribuyan en gran medida a la toma de tales decisiones; la observación, monitorización, supervisión, geolocalización o control del interesado de forma sistemática y exhaustiva, incluida la recogida de datos y metadatos a través de redes, aplicaciones, etc.; la asociación, combinación o enlace de registros de bases de datos de dos o más tratamientos con finalidades diferentes o por responsables distintos; la utilización de nuevas tecnologías o un uso innovador de tecnologías consolidadas, incluyendo la utilización de tecnologías a una nueva escala, con un nuevo objetivo o combinadas con otras, de forma que suponga nuevas formas de recogida y utilización de datos con riesgo para los derechos y libertades de las personas; etc.

Nótese que el perfilado, la captación de datos abiertos, la interacción entre bases de datos, las actuaciones automatizadas, esto es, las operaciones que quedan fuera de la IA generativa, aunque no sean IA de alto riesgo en el sentido del RIA (no tengan autonomía o carezcan de capacidad adaptativa), son tratamientos de datos de alto riesgo con arreglo al RGPD, pues todos ellos suponen un tratamiento masivo e intensivo de datos de carácter personal, que incluye el análisis probabilístico automatizado, y, en consecuencia, todos estos desarrollos tecnológicos requieren de una EIPD²⁹, que puede ser independiente para cada tratamiento, o bien una única evaluación para varias operaciones de tratamiento similares que entrañen riesgos similares. Precisamente, esta tarea es importante en materia tributaria toda vez que este proceso valorativo no se ha producido en la fase de elaboración de las normas que dan cobertura a estas herramientas. No se puede obviar que se trata de una regulación cronológicamente anterior a la aprobación del RGPD y concebida para un contexto fundamentalmente analógico.

En efecto, la responsabilidad proactiva implica que se ha de actuar desde el momento mismo del diseño de la norma, instrumentando la EIPD en el marco de la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN)³⁰, y en este sentido se viene manifestando la AEPD en algunos de los informes recientes (p.ej., informe 85/2023, relativo al anteproyecto de ley de medidas de eficiencia digital del

28 <https://www.aepd.es/documento/listas-dpia-es-35-4.pdf>

29 Por si hubiera alguna duda, el modelo de informe de EIPD que proporciona la AEPD a las Administraciones Públicas insiste en que, por defecto, los tratamientos de datos que realizan las Administraciones obligan a realizar una evaluación de impacto (<https://www.aepd.es/derechos-y-deberes/cumple-tus-deberes/medidas-de-cumplimiento/evaluaciones-de-impacto>).

30 Nótese que el art. 36.4 del RPDG establece que «los Estados miembros garantizarán la consulta durante la elaboración de toda propuesta de medida legislativa que haya de adoptar un Parlamento nacional, o de una medida reglamentaria basada en dicha medida legislativa que se refiera al tratamiento».

servicio público de justicia)³¹. En el caso de tratamientos basados en fines de interés público o vinculados al ejercicio de poderes públicos, el RGPD prevé que pueda no llevarse a cabo la EIPD, incluso cuando se trata de tratamientos de alto riesgo, en la medida en que la base reguladora de esas operaciones de tratamiento ya haya sido objeto de una evaluación de impacto general en el contexto de su elaboración³². Esta previsión parece lógica; sin embargo, no siempre la base legal de tratamiento aborda todos los extremos relativos a los presupuestos y condiciones de las operaciones de tratamiento de datos.

Las normas tributarias vigentes que hacen referencia a los usos de la tecnología son bastante ambiguas, insuficientes para las dimensiones que presenta el fenómeno tecnológico y los riesgos que supone para los derechos y libertades de los ciudadanos. En términos generales, el art. 96 de la LGT da cobertura legal a los medios tecnológicos «necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias», poniendo como freno a la actuación administrativa «las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan». Y, en cuanto al tratamiento de los datos, el art. 95 garantiza el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, ligando su uso a la efectiva aplicación de los tributos o de los recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan». Un carácter reservado que también se establece para el plan de control tributario que la Administración ha de elaborar anualmente, del que, tal como se lee en el art. 116 de la LGT, «solo se harán públicos los criterios generales que lo informen», y que se extiende a las herramientas y tratamientos informáticos en el art. 170.7 del RGAT. Este último precepto, en relación con los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los contribuyentes que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, dispone que tendrán carácter reservado, que no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios o a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

La lectura de estos mandatos evidencia la necesidad de un cambio de perspectiva a la hora de afrontar nuevos desarrollos normativos en materia de tratamiento de datos, así como por parte de la Administración en el ejercicio de sus funciones. Esto es, es necesario un enfoque más coherente con la responsabilidad proactiva que demanda el derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal. Como se ha dicho, la falta de una EIPD en la base legal de tratamiento implica que esta evaluación de impacto ha de ser realizada por la Administración tributaria antes de poner en marcha un tratamiento de datos de carácter personal. Y, a tal efecto, cabe recordar que el grupo especializado en materia de protección de datos (GT29) insiste en que, aunque un responsable descarte que el tratamiento de datos «entraña probablemente un alto

31 También se ha elaborado una guía por parte de la autoridad de control. AEPD (2023), *Orientaciones para la realización de una evaluación de impacto para la protección de datos en el desarrollo normativo*, <https://www.aepd.es/guias/orientaciones-evaluacion-impacto-desarrollo-normativo.pdf>

32 Anticipando lo que se expondrá en este comentario, ese juicio evaluativo *ex ante* debe identificar lo siguiente: las limitaciones y riesgos para los derechos y libertades de las personas físicas (protección de datos e intimidad, prohibición de discriminación y derecho a la tutela judicial efectiva); el respeto a la esencia del derecho fundamental de la protección de datos; la finalidad de la recopilación y tratamiento de los datos personales, y la proporcionalidad de esta injerencia en el derecho fundamental.

riesgo», y no sea necesaria la evaluación, «el responsable debe justificar y documentar los motivos por los que no se realiza una EIPD e incluir/registrar las opiniones del delegado de protección de datos»³³.

Es cierto que esto último es una simple recomendación, pero sería deseable que una organización administrativa se atuviera a estos postulados, pues le corresponde velar por la tutela de los derechos y libertades de la ciudadanía.

4. La evaluación de impacto en protección de datos (EIPD)

La información proporcionada por la Agencia tributaria en su portal web, dentro del apartado dedicado a la protección de datos, señala que la base de legitimación de las operaciones de tratamiento de datos personales es «el cumplimiento de una obligación legal»³⁴, siendo la finalidad del tratamiento «la aplicación efectiva del sistema tributario y aduanero». En concreto, se dice lo siguiente: «La Agencia Tributaria, por ley, tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero. Por lo tanto, los tratamientos realizados en el cumplimiento de dichas obligaciones están legitimados, de acuerdo con los requisitos que exige el Reglamento UE 2016/679»³⁵.

Especificada en estos términos la base de legitimación y la finalidad lícita del uso de los datos personales por parte de la autoridad administrativa, también se proporciona en la web un *registro de las actividades de tratamiento* y de

33 GT29 (2017), *Directrices sobre la evaluación de impacto...*, cit., p. 13 <https://www.aepd.es/documento/wp248rev01-es.pdf>.

34 En el caso de la Administración tributaria cabe señalar otra singularidad pues, a diferencia de lo que ocurre en las relaciones entre particulares, cuando el responsable del tratamiento de los datos personales es una entidad de Derecho público, el «consentimiento» del titular de los datos no puede servir como base de legitimación del tratamiento de la información, por lo que la legitimidad de la injerencia en el derecho fundamental de las personas físicas se localiza en la norma que establece el tratamiento de los datos, o bien cuando la Administración actúa en el marco de una misión de interés público o en el ejercicio de las competencias que le han sido atribuidas por la norma. Ello no obsta para que existan parcelas en las que la Administración ofrece servicios auxiliares o complementarios que requieran del consentimiento explícito del interesado (p.ej., cuando se pide el correo electrónico al contribuyente persona física para enviarle avisos sobre comunicaciones y notificaciones). En cuanto a las bases de legitimación de la Administración tributaria, cabe citar la doctrina sentada por el TS en su sentencia de 22 de noviembre de 2023 (rec. 5253/2022): «El artículo 8 de la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y el artículo 6.2 c) y e) del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, que disponen que el tratamiento de datos personales será lícito, entre otros supuestos, cuando sea necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento, o cuando sea necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento, no se oponen a que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el curso de la tramitación y resolución de un procedimiento de gestión, inspección o recaudación tributaria, utilice datos de carácter personal de terceras personas físicas, distintas al sujeto obligado tributario sometido al expediente administrativo, siempre y cuando el tratamiento de los datos se ampare en las facultades que se confieren a las autoridades tributarias para luchar contra el fraude fiscal, que la inclusión de los datos se limite a aquellos que se revelen adecuados, idóneos, pertinentes y necesarios para la determinación de los hechos y motivar las resoluciones que se adopten, y que sea proporcionada al fin legítimo perseguido para lo que son tratados».

35 <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/condiciones-uso-sede-electronica/datos-personales.html>

las medidas adoptadas para que las personas interesadas puedan ejercitar sus derechos (acceso, rectificación, suspensión, oposición, limitación del tratamiento y portabilidad de los datos).

Ahora bien, ¿esta escueta información garantiza a los ciudadanos el control efectivo, en todo momento, sobre cómo van a ser utilizados sus datos personales por la Administración tributaria?

La información facilitada por la Administración tributaria hace referencia a un presunto *análisis de riesgos*³⁶. Sin embargo, no resulta posible profundizar en estas cuestiones, ni tampoco existe constancia de la posible existencia de una o varias EIPD. La ausencia de información sobre estos aspectos tan relevantes –la simple referencia a que se ha llevado a cabo un análisis de riesgos– contrasta con lo que acontece en otros ordenamientos.

La situación descrita llama la atención a la vista de la evolución seguida en otros países (Francia, Alemania e Italia³⁷). En particular, las páginas siguientes centran su atención en lo acontecido en Italia, donde, con ocasión de una modificación legal introducida en la Ley de Presupuestos para 2020 por la que autoriza a la Administración tributaria para el tratamiento generalizado de los datos sobre cuentas financieras (*archivio dei rapporti finanziari*) para su tratamiento informático con otras bases de datos a efectos del análisis de riesgos y fenómenos de evasión y elusión fiscal, la norma impone expresamente a la Agencia tributaria (*Agenzia delle entrate*) que, antes de poner en marcha este modelo mediante el correspondiente decreto ministerial, se elabore una evaluación de impacto autorizada por la autoridad de control (*Garante della privacy*)³⁸. Y, una vez alcanzada la valoración favorable por parte de la autoridad de control a la propuesta del decreto³⁹, aunque no es una exigencia legal, sino una observación -a modo de recomendación- del *Garante*, la citada evaluación de impacto ha sido objeto de publicación parcial por parte de dicha organización administrativa, esto es, con omisión de los aspectos que pudieran comprometer la seguridad del sistema.

36 La AEPD dispone de guías y orientaciones sobre estos instrumentos. En particular, el análisis de riesgos a efectos de protección de datos debe dar respuesta a las siguientes: ¿se tratan datos sensibles?, ¿se incluyen datos de una gran cantidad de personas?, ¿incluye funciones de elaboración de perfiles?, ¿se cruzan los datos obtenidos de los interesados con otros disponibles en otras fuentes?, ¿se pretende utilizar los datos obtenidos para una finalidad para otros tipos de finalidades?, ¿se están tratando grandes cantidades de datos, incluida con técnicas de análisis masivo tipo *big data*?, ¿se utilizan técnicas invasivas para la privacidad? Cuanto mayor sea el número de respuestas afirmativas mayor será el riesgo que podría derivarse del tratamiento para los derechos y libertades de los afectados.

37 VVAA, *La inteligencia...*, op. cit., p. 327 y ss.

38 Artículo 1, comma 648, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per l'anno 2020), disponibile in su web istituzionale: «nel rispetto del principio di responsabilizzazione, ai sensi dell'articolo 35 del regolamento (UE) 2016/679, il trattamento di cui al comma 682 è oggetto di una valutazione unitaria di impatto sulla protezione dei dati, effettuata dall'Agenzia delle entrate prima di iniziare il trattamento stesso, sentito il Garante per la protezione dei dati personali. Nella valutazione d'impatto sono indicate anche le misure necessarie e ragionevoli per assicurare la qualità dei dati» (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/analisi-basate-sui-dati-archivio-dei-rapporti-finanziari>).

39 GPDP (2022), *Valutazione di impatto sulla protezione dati relativa al trattamento «Analizzare rischi e fenomeni evasivi/elusivi tramite l'utilizzo dei dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari e l'elenco degli stessi con le altre banche dati di cui dispone l'Agenzia delle entrate»* – Articolo 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, 30 luglio 2022 (9808839).

Sin perjuicio de las consideraciones que sobre esta medida se realicen en las páginas siguientes, esta aproximación a la realidad del país vecino muestra los diferentes enfoques de las autoridades tributarias de la UE a la hora de abordar las medidas encaminadas a que los ciudadanos puedan ejercer un control efectivo de sus datos personales en detrimento de una aplicación homogénea del RGPD, lo que sorprende si se tiene en cuenta que en el articulado de dicha norma europea se establecen mecanismos de coherencia mediante la cooperación entre las autoridades de control nacionales.

Pero en lo que aquí interesa, ¿en qué consiste la EIPD y en qué medida puede contribuir a generar un clima de confianza social en el uso de los medios tecnológicos por parte de la Administración tributaria?

El art. 35.7 del RGPD establece el contenido mínimo de la EIPD, a saber:

- a) Una descripción sistemática de las operaciones de tratamiento previstas y de los fines del tratamiento.
- b) Una evaluación de la necesidad y la proporcionalidad de las operaciones de tratamiento con respecto a su finalidad.
- c) Una evaluación de los riesgos para los derechos y libertades de los interesados.
- d) Las medidas previstas para afrontar los riesgos.

La EIPD se concibe como un proceso continuo que permite evaluar tanto el impacto que el tratamiento tiene sobre los derechos y libertades de las personas físicas afectadas por el mismo como el impacto social general que puede ocasionar, esto es, sobre el conjunto de los individuos o colectivos afectados. La función de esta herramienta es evaluar la *necesidad y proporcionalidad* del tratamiento, considerándose como una pieza importante para la rendición de cuentas y para demostrar que se han tomado las medidas oportunas para garantizar dicho cumplimiento.

Podría decirse que, en el modelo de responsabilidad proactiva que impone el RGPD, y que inspira la evaluación de riesgos en el RIA, el responsable del tratamiento –también la Administración tributaria– no solo ha de ser respetuoso con los datos de carácter personal, sino que ha de parecerlo.

Si esta es una buena razón para que el responsable, asesorado por el delegado de protección de datos, elabore una EIPD –puesto que puede ser única, integrando varias operaciones de tratamiento–, también lo es que esa evaluación, antes de poner en marcha el tratamiento, ha de ser sometida a una consulta ante la autoridad de control. Esto es, ante la AEPD.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 36 del RGPD, este procedimiento de consulta previa permite a la autoridad de control asesorar al responsable del tratamiento sobre la adecuación de las medidas adoptadas para mitigar el riesgo que el tratamiento comporta para los derechos y libertades de las personas afectadas.

Es cierto que la publicación de la EIPD no constituye un requisito establecido por el RGPD⁴⁰, pero también lo es que se trata de una decisión del responsable del tratamiento. La publicación de este documento al menos contribuye a generar confianza en el tratamiento de datos efectuados, además de explicitar la responsabilidad proactiva y la transparencia en las operaciones de tratamiento; se trata, en definitiva, de una práctica deseable en el ámbito de la Administración Pública.

Este es el planteamiento seguido en Italia, donde en la web institucional de la *Agenzia delle entrate*, según lo indicado por la autoridad de control de dicho país, se publica un extracto del *Documento di Valutazione di Impatto sulla Protezione dei Dati* de la Agencia tributaria italiana en relación con el tratamiento relativo al análisis de riesgos y fenómenos evasivos/elusivos mediante la utilización de datos contenidos en el archivo de relaciones financieras y el cruce de dichos datos con otras bases de datos a disposición de dicha entidad administrativa⁴¹.

En esta lógica, el anuncio por parte de la Agencia Tributaria española de la inminente puesta en marcha de tratamientos de datos personales con herramientas de inteligencia artificial implica una modificación sustancial que, a todas luces, requiere la realización de una EIPD o, en su caso, la actualización de la ya existente para los tratamientos de datos realizados por la Administración tributaria⁴².

Aunque la evaluación de impacto tiene un contenido organizativo y técnico significativo, la elaborada por las autoridades fiscales italianas, valorada positivamente por el *Garante della privacy*, merece especial atención en sus aspectos jurídicos a efectos de dar respuesta a las cuestiones planteadas en este estudio.

En nuestro ordenamiento jurídico-tributario no contamos con normas que expresamente requieran que los tratamientos de datos personales sean sometidos a una consulta previa por parte de la AEPD. Ello no debiera ser un obstáculo para que exista este diálogo entre la Administración tributaria, responsable del tratamiento de datos, y la autoridad de control en materia de protección de datos, dado que existe una injerencia en el derecho fundamental a la protección de datos personales⁴³, siendo irrelevante a estos efectos «si la información tiene o no carácter sensible o si los afectados han sufrido algún tipo de incon-

40 GT29 (2017), *Directrices...*, cit., p. 20, <https://www.aepd.es/documento/wp248rev01-es.p>

41 <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/5316839/Documento+di+Valutazione+di+Impatto+sulla+Protezione+dei+Dati+%28Stralcio%29.pdf/f8491e14-aaca-34f1-c157-65f964fbb0a3>

42 Cuando el tratamiento se haya iniciado con anterioridad a la EIPD y/o a la consulta previa y se estime necesaria esta, se incluirá una justificación objetivamente motivada acerca de las razones por las que inicialmente no fue necesaria la EIPD o la consulta previa y de las razones por las que posteriormente se estimaron necesarias, de acuerdo con el apartado X.C de la guía elaborada por la autoridad de control [AEPD (2021), *Gestión del riesgo y evaluación de impacto en los tratamientos de datos personales* (https://www.aepd.es/guia_s/gestion-riesgo-y-evaluacion-impacto-en-tratamientos-datos-personales.pdf)]

43 El TEDH ha concluido que el almacenamiento por parte de una autoridad pública de datos o informaciones relativas a la vida privada de una persona equivale a una limitación del derecho al respeto de su vida privada (*Leander v. Suecia*, ap. 48).

veniente»⁴⁴, lo que hace necesaria la elaboración de una EIPD que garantice el cumplimiento de los principios del art. 5 del RGPD, en particular, los aspectos relativos a la proporcionalidad de la limitación del citado derecho fundamental.

4.1. La identificación de la base jurídica legitimadora del tratamiento

Aunque la EIPD se centra en los riesgos del tratamiento para los derechos y libertades, una de las primeras actuaciones que ha de llevar a cabo el responsable del tratamiento de los datos es transparentar la licitud y legitimidad de su actuación.

La LOPDGDD, en su art. 8, establece que el tratamiento de datos personales por obligación legal, interés público o ejercicio de poderes públicos (art. 6.1.c) y e) RGPD), solo se podrá considerar fundado cuando así lo prevea o se derive de una competencia atribuida por una norma de Derecho de la Unión o una norma con rango de ley⁴⁵.

Para determinar si la norma –en el caso de una norma interna– cumple con los parámetros exigidos por la normativa de protección de datos se ha de atender al rango de esta y, a continuación, a los contenidos que deben quedar recogidos en dicho cuerpo legal.

Por lo que hace a la primera cuestión, es reiterada la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 76/2019, de 22 de mayo, FJ 8) según la cual la reserva de ley no se limita a exigir una ley que habilite una medida restrictiva de derechos fundamentales. En esta lógica, con referencia a la STC 292/2000, de 30 de noviembre (FJ 15), concluye que la reserva de ley se traduce en una doble exigencia: por un lado, la necesaria intervención de la ley para habilitar la injerencia; y, adicionalmente, esa norma «ha de expresar todos y cada uno de los presupuestos y condiciones de la intervención» (STC 491999, FJ 4), precisando que «no solo excluye apoderamientos a favor de las normas reglamentarias [...], sino que también implica otras exigencias respecto al contenido de la Ley que establece tales límites»⁴⁶. De lo que se trata es de que el ciudadano pueda conocer en todo momento quién dispone de sus datos y a qué usos los está sometiendo (para qué), garantizándole el poder oponerse a esa posesión y usos (FJ 7).

44 STJUE de 8 de abril de 1984, *Digital Rights Ireland*, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, ap. 33: «Para demostrar la existencia de una injerencia en el derecho fundamental al respeto de la vida privada, carece de relevancia que la información relativa a la vida privada de que se trata tenga o no carácter sensible o que los interesados hayan sufrido o no inconvenientes en razón de tal injerencia (véase, en este sentido, la sentencia *Österreichischer Rundfunk y otros*, C-465/00, C-138/01 y C-139/01, ap. 75).

45 La legitimidad del tratamiento de datos personales en el curso de un procedimiento inspector es analizada en la STS de 22 de noviembre de 2023, rec. 5352/2022.

46 Resulta relevante la calidad de la ley respecto del contenido esencial del derecho. A tal fin, el Tribunal Constitucional declara que, en esa regulación, el legislador («obligado de forma primaria a ponderar los derechos e intereses en pugna») predetermine los supuestos, las condiciones y las garantías que han de concurrir en la adopción de las medidas restrictivas de derechos fundamentales. Esta predeterminación normativa sitúa en la fase preparatoria de la norma el juicio de proporcionalidad en relación con esa limitación del derecho fundamental («no puede quedar diferido a un ulterior desarrollo legal o reglamentario»).

OLIVARES OLIVARES insiste en que «no es suficiente con incorporar remisiones genéricas a la normativa para acreditar su cumplimiento»⁴⁷. Dicho esto, señala con razón el citado autor que no todos los contenidos del tratamiento han de quedar recogidos en la norma con rango de ley, sino que se puede dar cumplimiento al RGPD mediante desarrollos reglamentarios, poniendo de relieve las numerosísimas obligaciones de carácter formal para el suministro de información, incluso de las resoluciones publicadas en el portal web de la Agencia Tributaria. En estos casos, estas disposiciones garantizan publicidad y legitimidad, permitiendo que se pueda ponderar la transparencia y lealtad del tratamiento. En este sentido, sea la norma legal o reglamentaria, el art. 8 de la LOPDD, al referirse a la norma reguladora del tratamiento, indica los contenidos que pueden ser incorporados a dicha base de tratamiento, a saber: i) las condiciones generales del tratamiento y los tipos de datos objeto de mismo; ii) las cesiones que procedan como consecuencia del cumplimiento de la obligación, y iii) las condiciones especiales aplicables al tratamiento (medidas adicionales de seguridad u otras del cap. IV del RGPD).

No se puede obviar que también en aquellos supuestos en que el tratamiento se base en el interés público o en el ejercicio de poderes públicos, donde podrían tener cabida actuaciones automatizadas y elaboración de perfiles no publicados mediante resolución, será necesaria la elaboración de una EIPD antes de poner en marcha el tratamiento de datos, en la que habrá de identificarse igualmente la norma legal que regula la competencia del órgano que realiza el tratamiento de los datos personales.

4.2. La descripción de las operaciones y su finalidad

La EIPD ha de incorporar como parte de su contenido una descripción sistemática de los tratamientos, identificando las fases que permiten seguir el ciclo vital de los datos.

Esta tarea descriptiva implica ir más allá de una simple constatación de la existencia de medios tecnológicos. Sin embargo, no es lo que acontece en el ámbito de la aplicación de los tributos, donde la actividad comunicativa de la Administración tributaria española se reduce a constatar la existencia de tecnología avanzada a través de sus planes estratégicos, así como en los planes de control tributario publicados anualmente en el BOE. Para conocer algunos detalles de estos recursos hay que acudir a vías indirectas, como es el caso de los pliegos de licitación en los que se especifican las condiciones y requerimientos para la contratación de los servicios de mantenimiento de las herramientas informáticas⁴⁸. En esta línea, resulta llamativo que el último plan estratégico publicado por la Agencia Tributaria, referido al período 2024-2027, así como en la estrategia de IA 2024, lejos de proporcionar una explicación sobre el funcio-

47 OLIVARES OLIVARES, B. (2022), «La teoría de las garantías adecuadas en materia de protección de datos y sus implicaciones respecto de la toma de decisiones automatizadas en la Administración tributaria», en *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la administración tributaria*, La Ley, p. 242.

48 <https://contrataciondelestado.es/wps/wcm/connect/8f852d38-69ec-488f-b996-65088381e4d9/DOC20200826124636PLIEGO+DE+PRESCRIPCIONES+TECNICAS.pdf?MOD=AJPERES>

namiento del ecosistema tecnológico acorde con las exigencias de transparencia expuestas, centre la atención en subrayar que, en el momento actual, la Agencia Tributaria no utiliza inteligencia artificial porque todos sus recursos tecnológicos precisan de la intervención humana, limitándose a explicitar los postulados de buena gobernanza que inspirarán los futuros avances tecnológicos.

La experiencia italiana contrasta con la realidad descrita por nuestra Agencia Tributaria en dichos documentos. Y esta diferencia adquiere interés porque evidencia que los avances tecnológicos pueden realizarse con respeto a los derechos fundamentales. En Italia se ha conseguido proporcionar una descripción en términos comprensibles del uso de técnicas y modelos de análisis (deterministas⁴⁹ y/o estocásticos⁵⁰) que manejan grandes volúmenes de datos y que, dado que responden a estándares internacionales, dan una idea del tipo de tratamientos que pueden llevarse a cabo por parte las autoridades fiscales, y que incluyen desarrollos de inteligencia artificial.

El ejercicio de transparencia por parte de las autoridades italianas, sin duda impulsado por la acción vigilante de la autoridad de control en materia de protección de datos, permite comprobar la adecuación del tratamiento de los datos con la concreta finalidad del tratamiento, cual es la selección de los contribuyentes que serán sometidos a los procedimientos de control tradicionales y/o a los mecanismos de cumplimiento espontáneo mediante el envío de cartas de invitación. Se trata de una formulación amplia de la finalidad del tratamiento, pero algo más concreta que la referencia abstracta a la lucha contra el fraude fiscal o a la eficaz aplicación del sistema tributario utilizada por la AEAT en la información sobre protección de datos suministrada a través de la web institucional.

La base legal de tratamiento demanda una delimitación *clara* de los fines para los que se pretende la recopilación, el almacenamiento, el uso o la comunicación de datos. Esta información debe ser proporcionada a los interesados (arts. 13 y 14 RGPD), recogiendo en el registro de actividades de tratamiento. No se trata una mera formalidad, sino de dar cumplimiento al principio de finalidad mediante información que ha de ser «concisa, transparente, inteligible y de fácil acceso, con un lenguaje claro y sencillo».

A tal efecto, la Comisión Europea ha fijado el criterio SMART, según el cual habrá que valorar si los fines son: i) específicos (lo suficientemente precisos y concretos, como puede ser un objetivo de interés general reconocido por la Unión o la necesidad de proteger los derechos y libertades dentro de una socie-

49 Este modelo permite identificar los contribuyentes con mayor riesgo fiscal a partir de un análisis integrado de datos es capaz de reconstruir el patrimonio y los flujos financieros de un contribuyente mediante una representación del ciclo renta-consumo-ahorro-inversiones, lo que permite evidenciar inconsistencias y, asimismo, generar datos estadísticos desde un doble punto de vista macro y microeconómico. La aplicación de estos modelos también detecta posiciones aparentemente virtuosas, en las que el perfil de gasto se concilia con el nivel de ingresos, pero existe una acumulación de ahorro incompatible con las rentas declaradas.

50 Estos modelos van dirigidos a descubrir patrones en los contribuyentes asignándolos a determinados grupos o perfiles de riesgo. Estos sistemas de análisis probabilístico se realizan a través de técnicas de *machine learning*, que se pueden clasificar en supervisadas y no supervisadas.

dad democrática); ii) medibles⁵¹; iii) alcanzables; iv) realistas; y v) delimitados en el tiempo.

Adicionalmente, esa finalidad debe ser definida con lealtad (arts. 5.1 RGPD y 6.1.a) LOPDGDD), de manera que el tratamiento responda a la finalidad declarada. Por lo que no se cumpliría tal requerimiento cuando el tratamiento no respondiera al fin declarado, sino a un propósito diferente. El problema se ha planteado, precisamente, con la información generada a partir del sistema de facturación electrónica para reducir la morosidad, pues tal finalidad específica impide que estos datos sean aprovechados por la Administración tributaria para monitorizar los ingresos y gastos de los contribuyentes. Salvo que se haya recogido expresamente tal fin en la norma específica que establece dicho sistema de facturación -lo que no se había previsto en la norma reguladora de este mecanismo-, los datos relativos a las personas físicas contenidos en las facturas no pueden ser tratados para fines fiscales. Tales prácticas supondrían una vulneración del derecho a la protección de datos personales.

La situación descrita explica el recorrido seguido con las modificaciones que, en materia de facturación electrónica, se han producido en la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información (Ley 56/2007, de 28 de diciembre). Como es sabido, la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (la denominada «Ley Crea y Crece»)⁵², introduce en la antedicha Ley de 2007 la obligatoriedad de la facturación electrónica para todos los empresarios, cualquiera que sea su forma jurídica, en sus relaciones con otros empresarios (operaciones conocidas por la expresión *Business to Business*, o por sus siglas B2B), con la concreta finalidad de mejorar la eficiencia empresarial, permitiendo el control de los plazos de pago a partir del dato del pago completo de las facturas⁵³. Y, aunque se trata de una finalidad estrictamente mercantil, se faculta a la Agencia Tributaria para el desarrollo tecnológico de la «solución pública de facturación electrónica», concebida como una plataforma de intercambio de facturas en la sede electrónica para facilitar a las empresas la confección en línea y remisión de facturas electrónicas, integrando al mismo tiempo un sistema para el control de los pagos a partir de la información sobre el pago completo de las facturas. Este marco regulatorio es una base legal de tratamiento de datos con una finalidad concreta, pero que no legitima a la Administración tributaria para tratar los datos personales con fines fiscales. Pues bien, el escenario cambia radicalmente con una nueva modificación en la meritada Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información por la disp. final duodécima de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre⁵⁴, puesto que se añade a

51 El carácter medible de los objetivos perseguidos (identificación del potencial fenómeno evasivo o elusivo perseguido) y su referencia a un marco temporal (dependiendo del carácter anual o plurianual de fenómeno que se pretende analizar) garantiza que no se establezca un tratamiento de datos masivo con la finalidad, en abstracto, de disminuir el fraude fiscal o mejorar la eficacia de la actuación administrativa en relación con la aplicación de los tributos.

52 El art. 12 modifica el artículo 2 bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.

53 Cabe recordar que los datos personales relativos al cobro de deudas son datos sensibles para la vida privada del interesado (Sentencia TJUE de 13 de mayo de 2014, C-131/12, *Google Spain y Google*, ap. 98).

54 Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales de gran magnitud,

la primigenia finalidad la posibilidad del uso de los datos por la Administración tributaria para la aplicación del sistema tributario y aduanero. Como se lee en su apartado 4, «los datos almacenados en la solución pública de facturación electrónica tendrán el carácter reservado y estarán sometidos a las medidas necesarias para garantizar su confidencialidad y uso adecuado previstas en el art. 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para los datos con trascendencia tributaria. Solo podrán ser utilizados para los fines previstos en la presente ley, y para la efectiva aplicación del sistema tributario y aduanero, y la gestión de los demás recursos que tiene encomendada la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, mediante la correspondiente cesión conforme al art. 95 de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión compete a las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra y las demás Administraciones tributarias. Fuera del caso anterior, solo podrán ser cedidos o comunicados a terceros en los supuestos y con las condiciones previstas en el ar 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

En este caso, existe una base legal de tratamiento para la Agencia Tributaria, pero la amplitud de la finalidad del tratamiento, abierta a la aplicación del sistema tributario y aduanero, resulta difícil de conciliar con las exigencias del derecho fundamental a la protección de datos.

Nótese que las finalidades señaladas en esta norma no se pueden confundir con los fines perseguidos por los sistemas de suministro de información vigentes en materia fiscal, ni con las modificaciones proyectadas en el marco de la Directiva 2006/112/CE como consecuencia del proyecto *VAT in the Digital Age* (ViDA). Ello significa que habrá que estar a lo que dispongan estas normas tributarias a efectos de legitimar el uso de esta información por parte de la Agencia Tributaria.

En relación con el IVA, resulta de interés la polémica suscitada en Italia con ocasión del proyecto de ley que regulaba el sistema de facturación electrónica, en el que se autorizaba a la Administración tributaria al tratamiento de los datos contenidos en las facturas con fines fiscales, lo que fue reprobado por la autoridad de control, y dio lugar a que se limitara finalmente la finalidad del tratamiento realizado por la Administración tributaria a concretas actuaciones de control dirigidas a prevenir y combatir el fraude fiscal en el marco del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que pudiera extenderse al control sobre los consumidores finales, salvo algunos casos (p.ej., blanqueo de capitales). Piénsese que las facturas pueden contener datos personales relacionados con los gastos de estos colectivos de contribuyentes. susceptibles de ser utilizados por el algoritmo, y que pueden generar errores en la reconstrucción de la capacidad contributiva de las personas físicas⁵⁵.

Lo ocurrido en el país vecino da una idea de la importancia que, para los derechos de los ciudadanos, tiene la determinación de la finalidad del trata-

un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

55 GPDG, *provvedimento n. 454*, 22 dicembre 2011, *doc. web n. 9732234*.

miento y, asimismo, de los riesgos que entraña el uso de fórmulas genéricas como las utilizadas por el legislador español en relación con el tratamiento de los datos personales almacenados en la solución pública de facturación electrónica.

4.3. Una evaluación de la necesidad y la proporcionalidad de las operaciones de tratamiento con respecto a su finalidad

Uno de los contenidos de la EIPD exigido por el RGPD (art. 35.7) es que se realice «una evaluación de la necesidad y la proporcionalidad de las operaciones en cuanto a su finalidad». Para llevar a cabo tal actuación⁵⁶ es necesario adentrarse en el contenido jurídico del derecho fundamental a la protección de datos, sin olvidar que es un derecho concurrente con otros derechos y libertades fundamentales⁵⁷, y, asimismo, analizar el tratamiento de datos que se pretende llevar a cabo desde los parámetros del principio de proporcionalidad.

Pues bien, es sabido que el derecho a la protección de datos, estrechamente ligado al derecho al respeto a la vida privada y familiar, proporciona a las personas físicas el control de sus datos, protegiéndolas ante el uso desviado de los mismos. A tal fin van dirigidos los derechos comprendidos en los arts. 13 a 21 del RGPD (información y acceso, rectificación, supresión –derecho al olvido–, limitación de tratamiento, portabilidad y oposición), así como la prohibición general de las decisiones automatizadas contenida en el art. 22.1 de dicho cuerpo normativo⁵⁸.

Si consideramos este contenido como el núcleo de este derecho fundamental, también se ha de tener en cuenta que la jurisprudencia, en sus distintos órdenes –internacional⁵⁹, europeo⁶⁰ y constitucional⁶¹–, viene reiterando que los derechos fundamentales no son absolutos, y, por tanto, pueden verse sometidos a límites. El RGPD admite posibles limitaciones, incorporando la materia

56 Que no puede ser confundida con el análisis de cumplimiento que pueda llevar a cabo la organización, ni tampoco con el análisis realizado por el responsable del tratamiento a efectos de determinar si se ha de elaborar o no la EIPD.

57 El TC (entre otras, en la sentencia 76/2019) sostiene que, no solo es un derecho fundamental autónomo, sino que se trata de un derecho instrumental ordenado a la protección de otros derechos fundamentales, y que así se desprende del último inciso del art. 18.4 CE («para garantizar... el pleno ejercicio de sus derechos»).

58 STJUE de 7 de diciembre de 2023, C-634/21, ap. 52: «Dicha disposición establece una prohibición de principio cuya inobservancia no necesita ser invocada proactivamente por el interesado».

59 STEDH *Liberty y otros c. Reino Unido*, de 1 de julio de 2008, núm. 58243/00.

60 STJUE (Gran Sala) de 8 de abril de 2014, *Digital Right Ireland*, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, ap. 54: «la normativa de la Unión de que se trate debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación de la medidas en cuestión y establezcan una exigencias mínimas de modo que la personas cuyos datos su hayan conservado dispongan de garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso a utilización ilícitos respecto por análisis». Igualmente, sentencia de 6 de octubre de 2020, C-623/17, *Privacy International*, ap. 65, y sentencia de 16 de julio de 2020, C-311/2020, *Schrems 2*, ap. 175.

61 Entre otras, STC 292/2000, de 30 de noviembre.

fiscal entre los supuestos que justifican la injerencia de la autoridad pública en el derecho fundamental. Ahora bien, también es claro el precepto en cuanto a que esas limitaciones deben venir establecidas mediante una norma legal, siempre que: i) dicha limitación responda a un interés general, ii) los requisitos y el alcance de la restricción estén suficientemente precisados en la ley, y iii) responda al principio de proporcionalidad.

Así pues, la previsión legal y la legitimidad del fin perseguido son requisitos necesarios, pero no suficientes para fundamentar la validez constitucional de una regulación del tratamiento de los datos. Desde este punto de vista, el tratamiento ha de ser necesario y proporcionado y, para cumplir con estas exigencias, la injerencia ha de ir acompañada de medidas que mitiguen los riesgos que dicha actuación puede suponer para los derechos y libertades de los ciudadanos.

La STC 76/2019 incide en la necesidad de adoptar «garantías adecuadas», lo que significa la adopción de medidas que «deben velar por que el tratamiento de datos se realice en condiciones que aseguren la transparencia, la supervisión y la tutela judicial efectiva».

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional pone de manifiesto las carencias en el marco regulatorio de los tratamientos de datos en materia tributaria, habida cuenta que esas garantías «deben estar incorporadas a la propia regulación legal del tratamiento, ya sea directamente o por remisión expresa y perfectamente delimitada a fuentes externas que posean el rango normativo adecuado»⁶².

Estas carencias resultan patentes a la vista de la regulación del tratamiento de datos personales generados por las facturas electrónicas por parte de la AEAT. En efecto, la disp.. adic. vigesimoprimer, introducida en la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información por la Ley 7/2024 (disp.. final duodécima), representa un nuevo modo de legislar, en el que —con más o menos acierto— se tienen en cuenta estas exigencias constitucionales; su apartado 6 dispone que la Agencia Tributaria «adoptará las garantías adecuadas para los derechos y libertades de los interesados», haciendo mención a las medidas para garantizar el principio de minimización de los datos personales atendidos los fines perseguidos por la solución pública de facturación electrónica, y la adopción de medidas de seguridad mediante restricciones del acceso y cesión de los datos.

Sin entrar ahora en la valoración de estas medidas, la norma citada marca el camino para el legislador tributario de cara a futuros desarrollos normativos. Dicho esto, la EIPD se muestra como una herramienta útil a efectos de proporcionar un tratamiento de datos acorde con las exigencias expresadas; es decir, garantizando que la medida restrictiva del derecho fundamen-

62 OLIVARES OLIVARES, a propósito de esta doctrina jurisprudencial, señala que el RGPD establece garantías mínimas, generales para todo tipo de tratamiento, sin llegar a regular un régimen específico para las categorías especiales de datos, lo que significa que las garantías constitucionalmente exigibles —esas «garantías adecuadas»— pueden variar en cada caso, en función del tipo de tratamiento, la naturaleza de los datos y la mayor o menor gravedad de los riesgos de abuso o utilización ilícita (Vid., «La teoría...», *op. cit.*, p. 254).

tal respeta su contenido esencial⁶³ y no queda vacío como consecuencia de su actuación en el tratamiento de los datos de carácter personal⁶⁴. También en el ámbito tributario.

Si volvemos sobre la base de datos única utilizada por la Agencia Tributaria, la creación y alimentación de esta herramienta supone el tratamiento de ingentes cantidades de datos de los contribuyentes que tienen que ver con distintos aspectos de sus vidas (identidad, familiares, patrimoniales, financieros, etc.) procedentes de diversas fuentes internas y externas. En alguna hoja de licitación elaborada por dicha entidad se desliza, a título informativo, que «los sistemas de análisis de la información de la AEAT manejan datos de 10 ejercicios, con más de 200 conceptos, 30.000 dimensiones, 50 millones de contribuyentes, más de 5.000 millones de registros y 2 billones de celdas»⁶⁵

El tratamiento de estos grandes volúmenes de datos exige, por un lado, ponderar si las limitaciones a los derechos de los ciudadanos respetan la esencia de los derechos y libertades fundamentales y constituyen una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática (art. 23.1 RGPD). Y, por otro, valorar si las garantías adoptadas son adecuadas para prevenir abusos o el acceso y cesión ilícitos en relación con los riesgos que representa el tratamiento de datos (art. 23.2 RGPD), teniendo en cuenta que la Administración tributaria lleva a cabo una valoración sistemática y global de aspectos personales de los interesados, basada en tratamientos automáticos –supervisados o no por personas–, incluyendo el perfilado, sobre la cual se toman decisiones que tienen efectos jurídicos o inciden de modo análogo significativamente sobre las personas (art. 35.2.a) RGPD).

En particular, como se enfatiza en el considerado 71 del RGPD, cuando se incorporen tratamientos automatizados, y se adopten decisiones automatizadas⁶⁶ basadas en tal tratamiento, incluida la elaboración de perfiles, con fines de control y prevención del fraude y la evasión fiscal, dicho tratamiento «debe estar sujeto a garantías apropiadas, entre las que se deben incluir la información específica al interesado y el derecho a obtener intervención humana, a expresar su punto de vista, a recibir una explicación de la decisión tomada después de tal evaluación y a impugnar la decisión». Añadiendo que «tal medida no debe afectar a un menor».

63 Recuérdese lo dicho en la STC 292/2000, de 30 de noviembre: «... el contenido del derecho fundamental a la protección de datos consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión» (FJ7).

64 El art. 52.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE establece que la limitación debe respetar la esencia del derecho a la protección de datos para que sus elementos fundamentales no queden vacíos de contenido.

65 <https://contrataciondelestado.es/wps/wcm/connect/8f852d38-69ec-488f-b996-65088381e4d9/DOC20200826124636PLIEGO+DE+PRESCRIPCIONES+TECNICAS.pdf?MOD=AJPERES>

66 El TJUE insiste en el amplio alcance del concepto «decisión», que «puede incluir diversos actos con potencial para afectar al interesado de múltiples maneras» (sentencia *SCHUFA*, asunto C-634/21, apartados 46 y 60).

En este contexto, ¿qué puede proporcionar la EIPD?

La evaluación de impacto ha de conseguir que, con arreglo a los principios de necesidad y proporcionalidad, se definan específicamente las limitaciones y la modalidad de ejercicio de los derechos atribuidos a los interesados en los arts. 15, 17 18 y 21 del RGPD, de modo que su ejercicio no suponga un perjuicio para los objetivos de interés público perseguidos por la Administración tributaria. Y, asimismo, debe contemplar las medidas adecuadas para la tutela de los derechos y libertades de los interesados, incluidas las medidas de seguridad, y los controles de calidad de los datos y sobre la lógica utilizada por los modelos analíticos utilizados. En definitiva, la EIPD debe dar respuesta a estas cuestiones: ¿en qué consiste el tratamiento de datos?, ¿dónde se regula?, ¿qué derechos resultan limitados?, y ¿qué medidas se han adoptado para asegurar la esencia de los derechos y libertades de los interesados?

Para el ejercicio de los derechos de los interesados, como señala OLIVARES OLIVARES⁶⁷, resulta fundamental el cumplimiento de los deberes de información establecidos en los arts. 13 y 14 del RGPD, y que son exigibles a cualquier tratamiento de datos personales subyacente a la toma de decisiones automatizadas y a la elaboración de perfiles, independientemente de si se trata de una decisión automatizada o no.

La experiencia italiana, no exenta de aspectos críticos en los que se ha de seguir avanzando⁶⁸, abre camino en el desarrollo de buenas prácticas en el tratamiento de los datos por las administraciones tributarias. En concreto, la intervención del *Garante per la protezione dei dati personali* (del denominado *Garante della privacy*) permite apreciar la relevancia otorgada a la evaluación que la autoridad tributaria debe desarrollar, en clave de necesidad y proporcionalidad, respecto de la calidad de los datos, la utilización de técnicas de inteligencia artificial, y las limitaciones de los derechos de los interesados⁶⁹.

4.3.1. Calidad del dato

La calidad del dato obliga a establecer medidas que garanticen que sean tratados exclusivamente los datos personales indispensables, y que se lleven a cabo los tratamientos estrictamente necesarios para las finalidades del tratamiento, dando cumplimiento al principio de *minimización* de datos formulado en el art. 5.1.c) RGPD.

67 OLIVARES OLIVARES, B., «La teoría...», *op. cit.*, p. 254.

68 Vid, TOMO, A. (2022), «La perspectiva italiana», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, p. 358; ORTOLEVA, M. (2022), «Inteligencia artificial: una herramienta 'peligrosa' en manos de la administración fiscal italiana para luchar contra la explotación abusiva de las deducciones fiscales», *Revista Técnica Tributaria*, n. 139, <https://revistatecnica-tributaria.com/index.php/rtt/article/view/2329>.

69 La naturaleza de la actividad desarrollada por la Administración tributaria implica, como se especifica en el decreto ministerial italiano que: i) no se aplica el derecho a la cancelación (art. 17 RGPD), puesto que se trata de un tratamiento de datos en el ejercicio de poderes públicos atribuidos al titular del tratamiento; y ii) quedan excluidos el derecho a obtener una limitación del tratamiento (art. 18 RGPD), así como al de oponerse al mismo (art. 21 RGPD).

Para atender a esta exigencia, ya desde la fase temprana de recogida de los datos, sea cual sea la metodología seguida⁷⁰, el responsable del tratamiento debe adoptar medidas para garantizar la exactitud y la trazabilidad de los datos, asegurando una actividad de supervisión de la calidad de los datos en los procesos informáticos que excluya el tratamiento de datos anómalos.

Bajo los parámetros de necesidad y proporcionalidad, se puede sostener que los riesgos del tratamiento para la protección del derecho fundamental en esta fase temprana del tratamiento se mitigan fijando un doble objetivo: por un lado, la identificación de aquellas situaciones que se pueden considerar de riesgo fiscal alto; y por otro, la exclusión de la selección de contribuyentes de aquellos individuos que presentan incongruencias susceptibles de ser explicadas ya en la fase de análisis de datos, o bien que no resultan significativas.

También se han de adoptar medidas encaminadas a evitar resultados discriminatorios respecto de determinados grupos de individuos identificados, directa o indirectamente, por características relacionadas con la nacionalidad, orientación sexual, ideológica o religiosa, esto es, con las categorías especiales de datos a las que se refiere el art. 9 del RGPD. Ello implica, por ejemplo, que cuando se utilizan variables geográficas a partir de los datos censales de los contribuyentes (nacimiento, residencia, domicilio), en ningún caso se pueda tener en cuenta la nacionalidad. Igualmente, han de quedar excluidos los datos relativos a condenas penales y delitos (art. 10 RGPD) y, respecto de los datos de menores de edad, la mayor protección que imponen las normas reguladoras de la protección de datos implica la adopción de medidas que garanticen la seudonimización para que el tratamiento de datos no derive en una acción de control dirigida a dichos individuos.

Este enfoque en la depuración de la calidad de los datos objeto de análisis por las autoridades tributarias está presente en la evaluación de impacto italiana, aunque ya se había planteado con anterioridad a propósito de la regulación del sistema de facturación electrónica en este país. Siguiendo con lo ya avanzado en páginas anteriores, mediante la intervención de la autoridad de control en materia de protección de datos (*Garante della privacy*) se consiguió que la Administración tributaria excluyera el tratamiento de la información contenida en las facturas en relación con determinados datos relativos a los consumidores finales (naturaleza, calidad y cantidad de los bienes y servicios objeto de la operación y de la modalidad de pago). Siguiendo este precedente, la evaluación de impacto sienta como pauta general la exclusión en el tratamiento de

70 De forma resumida, se describen como principales técnicas de análisis: a) los modelos deterministas, dirigidos a identificar incoherencias en las variaciones de renta declarada, consumo y ahorro; permiten detectar situaciones aparentemente virtuosas a la vista de la relación entre ingresos y gastos, pero con una acumulación de ahorro incompatible con las rentas declaradas; b) las técnicas de *machine learning* sujetas a supervisión humana, que asocian a los contribuyentes a partir de la información disponible a un perfil de riesgo en función de específicas variables fiscales, financieras, patrimoniales y declaraciones; en la fase predictiva, el modelo clasifica a los contribuyentes (riesgo o no riesgo) a partir del conocimiento adquirido en la fase de entrenamiento; y, c) los modelos de *machine learning* no supervisados, que no parten de un perfil conocido en el adiestramiento del algoritmo, sino que se orientan a identificar de forma autónoma eventuales esquemas recurrentes (posibles patrones de riesgo).

aquellos datos no estrictamente necesarios para la finalidad a la que van dirigidos los modelos de análisis⁷¹.

Para asegurar que los datos son *exactos, completos y actuales* es fundamental que quede garantizada la intervención humana en los procesos de análisis. La evaluación de impacto de la Agencia tributaria italiana permite apreciar las distintas soluciones adoptadas en atención a la finalidad del tratamiento. Por ejemplo, en relación con el proceso de estímulo del cumplimiento espontáneo, la creación de la lista de contribuyentes destinatarios de las cartas de invitación precisa de la intervención del personal administrativo en tres fases: i) la individualización de los criterios de riesgo, ii) la verificación de la presencia del riesgo individualizado en una cohorte de contribuyentes, y iii) el control preventivo de los resultados de análisis.

Cuando se trata de la actividad de control, la otra finalidad a la que ha de servir la actividad de tratamiento de datos, la elaboración de la lista de contribuyentes se realiza por los servicios administrativos, esto es, existe una acción humana. En este tipo de actuaciones, las herramientas informáticas facilitan a los órganos administrativos la integración de la información recibida con aquella que ya tienen a su disposición a efectos de que, tras un proceso de análisis, se proceda a la selección de la muestra que ha de ser sometida a control. Ahora bien, también se evidencia en el caso italiano, que no basta con establecer un entorno que permita la supervisión humana, sino que también hay que asegurar que esta sea eficaz. Ello implica que se ha de contemplar la hipótesis de que los actuarios consideren más prudente no oponerse a los resultados algorítmicos, pues en tal escenario quedarían anuladas las medidas de supervisión. La evaluación de impacto debe tratar este eventual riesgo para la protección de datos y señalar garantías para mitigarlo, por ejemplo, asegurando que el personal implicado en estos procesos cuente con la formación adecuada para conocer la capacidad y los límites del componente tecnológico, así como para la debida monitorización de su funcionamiento a fin de identificar posibles anomalías o disfunciones que pudieran tener consecuencias en la toma de decisiones sobre situaciones individuales.

En último término, la calidad del dato, como contenido del principio de minimización, obliga a introducir límites en cuanto a la conservación de los datos. Ahora bien, la concreción de este aspecto temporal no está exenta de polémica, por un lado, a la hora de establecer el marco temporal en el que podrá ser tratada la información, y, por otra parte, porque este aspecto se conecta con el ejercicio del derecho de acceso que puedan ejercitar aquellos contribuyentes que no resultan destinatarios de la actividad de control, pues no podrán solicitar información una vez vencido el plazo indicado.

71 Cabe recordar que el art. 17.1 del RGPD, en relación con el derecho de supresión («derecho al olvido»), dispone que «el interesado tendrá derecho a obtener sin dilación indebida del responsable del tratamiento la supresión de los datos personales que le conciernan, el cual estará obligado a suprimir sin dilación indebida los datos personales», entre otras circunstancias, cuando «los datos personales ya no sean necesarios en relación con los fines para los que fueron recogidos o tratados de otro modo».

La limitación del plazo de conservación (art. 5.1.c) RGPD)⁷² es otro de los aspectos críticos de los tratamientos de datos que realizan las administraciones tributarias. La intervención de autoridad de control italiana ha sido decisiva para rectificar el plazo de 10 años previsto inicialmente para estas operaciones en materia tributaria. La solución contemplada en la evaluación de impacto analizada permite advertir que la información contenida en su *dataset* se conserva hasta el segundo año sucesivo a la terminación del plazo para el ejercicio de su potestad impositiva y, asimismo, hasta el final de los eventuales procedimientos judiciales. También se deslizan algunas referencias a la adopción de medidas más concretas en función de la naturaleza de los datos tratados en el extracto publicado por la *Agenzie delle entrate*. Aunque no se puede profundizar en este aspecto, el ejemplo italiano es útil a los efectos que aquí interesan, pues contrasta con el déficit de información observada en el caso de la Agencia Tributaria.

En los estudios jurídicos utilizados para documentar estas páginas suele destacarse, por ser más garantista, el modelo seguido en algunos de los tratamientos de datos que se han puesto en marcha Francia, a veces a modo de proyecto experimental. En síntesis, en este país se adopta como pauta general la conservación de los datos tratados durante un plazo de 10 años, si bien existen parcelas en las que se reduce este marco temporal y, por ejemplo, para los datos recogidos de fuentes redes sociales y plataformas digitales, los plazos puede ser de treinta días, un año o hasta que termine el procedimiento⁷³.

La Agencia Tributaria española, como se ha dicho, no proporciona una información clara y precisa sobre esta cuestión. En general, se limita a decir que «los datos recabados no se borrarán y permanecerán en las bases de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para poder dar cobertura a posibles requerimientos legales u otro tipo de reclamaciones que puedan surgir». Por vía indirecta, en los criterios publicados a efectos de licitación de los servicios de mantenimiento de sus herramientas, especifica que «los sistemas de análisis de la información de la AEAT manejan datos de 10 ejercicios». La falta de información sobre este aspecto impide la realización efectiva del derecho de los contribuyentes al control de sus datos. Parece lógico que se distinga entre los plazos de conservación de los datos y los de tratamiento de los mismos.

72 En relación con el factor tiempo, sostiene el AG Sr. Pritt Pikamäe que un tratamiento lícito de datos puede dejar de ser conforme con el RGPD con el tiempo cuando dichos datos no sean pertinentes o dejen de serlo, o sean excesivos en relación con la finalidad para la cual fueron recogidos (Conclusiones al asunto *SCHUFA Holding AG*, ap. 74). En este sentido, respecto de la inscripción en una base de datos de las resoluciones por exoneración de pasivo insatisfecho para determinar la solvencia de los afectados, pone de manifiesto la importancia de que se utilicen factores actualizados, y los datos personales relativos a la capacidad de pago de una persona que se remontan a hace un tiempo no proporcionan una información fiable. Estos planteamientos han dado lugar a que el TJUE en las sentencia de 7 de diciembre de 2023, asuntos acumulados C-26/22 y C-64/22, *SCHUFA Holding AG (exoneración del pasivo insatisfecho)*, concluya que es ilícito un tratamiento consistente en conservar, en las propias bases de datos de una entidad comercial, información procedente de un registro público relativa a la concesión de una exoneración del pasivo insatisfecho en favor de personas físicas con el fin de poder proporcionar información sobre la solvencia de dichas personas, durante un período que exceda del de conservación de los datos en el registro público.

73 Entre otros, MORENO CORTE, M. (2022), «La inteligencia artificial al servicio de la lucha contra el fraude en Francia», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, p. 359.

Si los primeros han de atender al destino del dato (archivo, estadística o investigación), su tratamiento ha de ponerse en relación con las finalidades específicas definidas en la base de tratamiento y los plazos dados por el legislador para el ejercicio de las potestades administrativas para liquidar y recaudar⁷⁴. En todo caso, se trata de una cuestión que, como bien apunta GARCÍA MARTÍNEZ⁷⁵, no puede dejarse a la discrecionalidad administrativa ni debe quedar en el limbo jurídico de la falta de regulación expresa.

En este sentido, de nuevo se ha de mencionar la disp. adicional vigesimoprimera añadida a la Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, que, en relación con el tratamiento de los datos personales generados por la solución pública de facturación electrónica, establece en su apartado 5 que las facturas y la información relativa a las mismas, almacenadas en dicha solución tecnológica, se conservarán según lo previsto en la LGT, sin que en ningún caso el plazo pueda superar los doce años. La incorporación de este límite temporal –aunque no es suficiente– representa el cambio de rumbo del legislador tributario a la hora de afrontar el tratamiento masivo de datos personales.

4.3.2. Uso de técnicas de IA

Como ya se ha dicho, la Agencia Tributaria viene anunciando que en un futuro próximo utilizará herramientas de IA. Ante este escenario próximo, resulta igualmente útil la experiencia de la evaluación de impacto publicada por su homóloga, la *Agenzia delle entrate*, porque da una idea de lo que se puede esperar de cara a un uso razonable de la IA en la aplicación de los tributos.

La autoridad de control italiana ha confirmado que, dada la relevancia de la finalidad perseguida por la Agencia tributaria en su actividad de análisis, queda justificado el recurso a técnicas de IA para definir perfiles de elevado riesgo fiscal sobre los que dirigir las actuaciones de control y, en su caso, las medidas

74 Resulta de interés la lectura de OLIVARES OLIVARES, B., ¿Hacia una conservación ilimitada de los datos personales por parte de la Administración tributaria?, *Quincena Fiscal*, n. 4/2021, BIB 2021,1003. Se ha de compartir con el autor que la tarea de fijar un plazo es complicada, pero ello no es óbice para que se fijen criterios que permitan determinar la proporcionalidad del tratamiento. En este punto, resulta de interés la sentencia del TS de 7 de junio de 2024, rec. 7974/2022, a propósito del alcance del principio de regularización íntegra por parte de la Administración tributaria en los procedimientos de control, pues permite ver los criterios que se han de seguir en el uso de los datos de ejercicios prescritos a efectos de la regularización de liquidaciones no prescritas y que, sin lugar a dudas, son relevantes a efectos de fijar criterios para el tratamiento de los datos en el ámbito que aquí interesa: «En síntesis, el derecho a comprobar e investigar (artículo 66 bis LGT) que, con carácter general, no se ve afectado por plazos de prescripción, está constreñido, en cambio, a un plazo de prescripción de 10 años cuando versa sobre las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o sobre deducciones aplicadas o pendientes de aplicación... En consecuencia, la imposibilidad de regularizar, más allá del plazo de 4 años, situaciones tributarias prescritas o, desde su envés, la de rectificar el contribuyente sus autoliquidaciones, no obsta a que la Administración tributaria realice comprobaciones e investigaciones sobre los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables (art. 115LGT) sobre ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos».

75 GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2022), «La captación automatizada de información en internet para la lucha contra el fraude fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, p. 211.

de estímulo del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Pero el uso de estas herramientas conlleva la adopción de medidas específicas y garantías para la tutela de los interesados, que incorporen tres principios básicos reconocidos jurisprudencialmente⁷⁶:

a) El principio de conocimiento, en cuya virtud se reconoce al interesado el derecho a conocer la existencia de procesos decisionales basados en tratamientos automatizados y, en relación con ellos, a recibir una información significativa sobre la lógica utilizada en términos comprensibles.

2) El principio de no exclusividad de la decisión algorítmica, según el cual debe existir una intervención humana capaz de controlar, validar o desconocer la decisión automática.

3) El principio de no discriminación algorítmica, según el cual el titular del tratamiento debe incorporar las medidas técnicas y organizativas adecuadas para minimizar el riesgo de errores y para garantizar la seguridad de los datos personales.

En relación con la transparencia del tratamiento resulta de interés la posición del *Garante della privacy* porque, teniendo en cuenta las líneas del marco regulatorio de la IA y las recomendaciones de la OCDE para un desarrollo antropocéntrico de la IA⁷⁷, pone el acento en el art. 35.9 del RGPD, que exige al responsable del tratamiento que, en el caso de tratamientos automatizados, recabe la opinión de los interesados o de sus representantes a efectos de que queden protegidos los intereses comerciales o públicos y la seguridad del tratamiento. En el caso de la Administración tributaria, esta consulta es especialmente relevante, dada la amplitud de los sujetos afectados por el tratamiento (tendencialmente universal), por lo que, con arreglo al principio de licitud, lealtad y transparencia (art. 5.1.a) RGPD), en relación con los principios de colaboración y buena fe reconocidos en el Estatuto de los derechos del contribuyente, realiza dos recomendaciones: 1) que se consulte a los sujetos interesados, a través de las asociaciones representativas y colegios profesionales, y se tenga en cuenta en la actualización de la evaluación de impacto; y 2) que se publique la evaluación de impacto sobre la protección de los datos como medida de buenas prácticas recomendada por el GT29 en sus orientaciones para la elaboración de la evaluación de impacto⁷⁸.

Los argumentos del *Garante* italiano y las soluciones propuestas son perfectamente extrapolables a la realidad española, por lo que, ante el anuncio de la

76 En concreto, las sentencias del Consejo de Estado –órgano jurisdiccional equivalente a nuestro Tribunal Supremo–, n. 2270/2019, 8472/2019, 8473/2019, 8474/2019; 881/2020, y 1206/2021.

77 OCDE (2019), *Recomendación sobre inteligencia artificial*, actualizada en mayo de 2023, <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0449>

78 En efecto, la guía orientativa especifica lo siguiente: «La publicación de una EIPD no representa un requisito jurídico del RGPD, ya que es una decisión que corresponde al responsable del tratamiento. Sin embargo, los responsables deben considerar al menos la publicación de algunas partes, como un resumen o una conclusión de su EIPD. El fin de dicho proceso sería ayudar a fomentar la confianza en las operaciones de tratamiento del responsable, y demostrar responsabilidad proactiva y transparencia. Cuando las personas se ven afectadas por la operación de tratamiento, la publicación de una EIPD supone una práctica particularmente positiva. Este podría ser en concreto el caso cuando una autoridad pública lleva a cabo una EIPD» (<https://www.aepd.es/documento/wp248rev01-es.pdf>).

Agencia tributaria de la inminente puesta en marcha de herramientas de inteligencia artificial, sería deseable que se adoptaran estas medidas.

4.3.3. Salvaguardas

La EIPD, como se ha visto, es un instrumento útil para que se adopten medidas específicas ante el impacto de las técnicas de IA en los derechos y libertades de los ciudadanos.

Uno de los principales riesgos que presentan los modelos de análisis basados en técnicas de *machine learning* es la potencial opacidad en la fase de desarrollo del algoritmo, dando lugar a errores y distorsiones de distinta naturaleza. Estos sesgos son difíciles de identificar y corregir, debido a los grandes volúmenes de datos manejados, por lo que en el momento de la creación del *dataset* de análisis se deben adoptar medidas para mitigar el riesgo para los derechos y libertades de los interesados, lo que se consigue evidenciando en el sistema de cumplimiento las métricas seguidas para valorar el modelo de análisis utilizado, las comprobaciones realizadas para evitar la presencia de eventuales sesgos y las medidas correctivas establecidas.

Las medidas que pueden ser adoptadas son de variada naturaleza; entre otras, merecen especial interés las siguientes:

- Que se traten exclusivamente los datos personales indispensables para efectuar las operaciones de tratamiento estrictamente necesarias en cumplimiento de las finalidades especificadas normativamente. Esto es, con respeto a los principios del art. 5 del RGPD.
- La adopción de todas las medidas necesarias para excluir los datos personales inexactos o no actualizados en los tratamientos que comporten un análisis de riesgos fiscales.
- La adopción de las medidas técnicas y organizativas idóneas para garantizar la confidencialidad, la integridad, la disponibilidad de los datos y la seguridad de los sistemas, asegurando que los datos utilizados son actuales, coherentes y completos en el sentido del art. 32 del RGPD.
- La adopción de técnicas de seudonimización de los datos tratados a efectos de determinar posiciones de riesgo fiscal, limitando los riesgos de injerencia frente a contribuyentes que no presentan riesgo fiscal significativo, así como el riesgo de error en la representación de la capacidad económica de los interesados o de que sean utilizados para finalidades distintas.
- La adopción de medidas para reducir el riesgo de accesos no autorizados, de modo que el acceso informático solo sea posible a las personas específicamente autorizadas. Y, a tal efecto, que se lleve a cabo un sistema de control de accesos que permite verificar, incluso a posteriori, la trazabilidad de las operaciones realizadas.

- Garantizar la correcta aplicación de los modelos de análisis y la coherencia de los resultados del tratamiento.
- La revisión periódica y actualización de la EIPD en el sentido del art. 35 RGPD.

5. Mecanismos de reacción ante posibles vulneraciones de la normativa de protección de datos

La Administración tributaria, conforme al principio de responsabilidad proactiva, es responsable del cumplimiento del RGPD y la LOPDGDD, y debe demostrarlo, correspondiéndole la carga de la prueba⁷⁹.

Pues bien, el art. 8.3 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea dispone que el respeto de las normas sobre protección de datos de carácter personal está sujeto al control de una autoridad independiente. Esta obligación derivada del Derecho primario implica que corresponde a la autoridad de control la supervisión de la aplicación del Reglamento y hacerlo aplicar⁸⁰.

En particular, cuando el tratamiento de datos requiera una EIPD de acuerdo con lo previsto en el art. 35.1, 3 y 4 del RGPD, y el titular del tratamiento la lleve a cabo de forma incorrecta (art. 35. 2, 7, 8 y 9 y art. 73.t) LOPDGDD), o bien no consulte a la autoridad de control competente cuando sea necesario [art. 36.3.e) RGPD y art. 73.u) LOPDDGDD], tales incumplimientos pueden dar lugar a una multa administrativa.

Si, como se ha visto, no existe obligación de publicar la EIPD, de partida, será difícil que un afectado pueda identificar que sus datos personales están siendo tratados ilícitamente por parte de la Administración tributaria y, de manera fundada, formular una reclamación ante la AEPD⁸¹. Por otro lado, el RGPD faculta a los Estados miembros para que determinen si se puede, y en qué medida, imponer multas administrativas a las autoridades y organismos públicos de dicho Estado miembro, lo que en la LOPDGDD se concreta en que, de identificarse un incumplimiento, la autoridad de protección de datos que resulte competente dictará resolución declarando la infracción y estableciendo, en su caso, las medidas que proceda adoptar para que cese la conducta o se corrijan los efectos de la infracción que se hubiese cometido (art. 77.2).

79 SSTJUE de 4 mayo de 2023, *Bundesrepublik Deutschland* (buzón electrónico digital), C-69/22, ap. 53; 20 octubre de 2022, *Digi*, C-77/21, ap. 24.

80 En relación con el papel desempeñado por las autoridades de control, resulta de interés el análisis realizado por las Conclusiones del Abogado General Sr. Pritt Pikamäe, presentadas el 16 de marzo de 2023, en los asuntos acumulados C-26/22 y C-64/22, *SCHUFA Holding AG* (exoneración del pasivo insatisfecho).

81 El art. 77 del RGPD establece que, sin perjuicio de cualquier otro recurso administrativo o acción judicial, todo interesado tendrá derecho a presentar una reclamación ante una autoridad de control si considera que el tratamiento de los datos personales que le conciernen infringe el presente Reglamento.

5.1. Supervisión de oficio por la autoridad de control nacional

La autoridad de control, dentro de sus facultades, puede realizar informes, entre otras cuestiones, para responder a las consultas planteadas por los responsables del tratamiento⁸², así como llevar a cabo actuaciones de supervisión. Esta potestad supervisora responde en buena medida a la tramitación de las reclamaciones planteadas por los afectados. Aunque el número de entradas por este cauce presenta una tendencia creciente, lo cierto es que las operaciones de tratamiento de la Agencia Tributaria no representan un foco de conflictividad a la vista del análisis estadístico realizado por la autoridad de control⁸³.

Aunque las reclamaciones son la vía más común para que un ciudadano pueda solicitar la intervención de la autoridad de control, cabe insistir en que las autoridades de control de los Estados miembros están facultadas para controlar la aplicación del RGPD y hacerlo aplicar [art. 57.1.a) de dicha norma europea]. Esto significa que, si el interesado no goza de un nivel de protección adecuado, dicha entidad supervisora está obligada, según el Derecho de la Unión, a reaccionar de modo apropiado con el fin de subsanar la insuficiencia detectada con independencia del origen o de la naturaleza de dicha insuficiencia, aplicando los poderes correctivos formulados en el art. 58.2 del RGPD.

Este precepto, como se advierte en la sentencia TJUE de 14 de marzo de 2024, C-46/2023, *Budapest Főváros IV*, a propósito de una controversia relacionada con el derecho de supresión (derecho al olvido), establece una distinción entre los poderes correctivos que pueden ejercitarse de oficio y aquellos que solo pueden activarse tras la solicitud presentada por el interesado para ejercer sus derechos.

El TJUE señala que, tal como está formulado el «derecho al olvido» en el art. 17 del Reglamento, se ha de admitir que hay situaciones en las que la autoridad de control puede intervenir porque el interesado «no ha sido informado de que están siendo tratados datos personales que le conciernen, de manera que el responsable del tratamiento es el único que puede comprobar la existencia de tal tratamiento». Eso ocurre precisamente cuando tales datos hayan sido tratados ilícitamente. En los apartados 39 y 40 de la sentencia, se insiste en que no se puede perder de vista que, con arreglo al art. 5 del Reglamento, el responsable del tratamiento «debe cercionarse, en particular, de la licitud del tratamiento de datos que efectúa», y que, como se desprende del considerando 129 del RGPD,

82 En la Memoria de la AEPD de 2023 se puede advertir que no son numerosas las actuaciones llevadas a cabo en relación con las operaciones de tratamiento de la Administración tributaria estatal. Destaca, por ejemplo, el Informe 70/2023 a propósito de una consulta conjunta formulada por los Delegados de Protección de Datos del Banco de España (BE) y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), referida a la posibilidad de que en el procedimiento de recaudación –y en concreto ejerciendo la posibilidad del aplazamiento o fraccionamiento– instruido por la AEAT pueda solicitar al BE el informe de la Central de Información de Riesgos del Banco de España, CIRBE, que haga referencia al obligado al pago en dicho procedimiento, en relación a cuál sería la base jurídica de legitimación de dicho tratamiento de datos (AEPD (2024), *Memoria 2023*, p. 19, memoria-aepd-2023.pdf).

83 En 2023 se han incrementado un 42% respecto del año anterior (*Ibidem*, p. 78).

la intervención de las autoridades de control nacionales garantiza la conformidad del tratamiento a lo dispuesto a dicho marco regulatorio.

Por lo que hace a las medidas correctivas, señala el Tribunal de Luxemburgo que corresponde a la autoridad de control la elección del medio adecuado y necesario, para lo que habrá de tomar en consideración todas las circunstancias del caso concreto. En este punto, en los apartados 41 y 42 de la sentencia, dejan claro que la autoridad de control está obligada a llevar a cabo con toda la diligencia exigible su misión de velar por el pleno cumplimiento del RGPD⁸⁴. Por consiguiente, «cuando dicha autoridad considere, al finalizar su investigación, que ese tratamiento no cumple las exigencias del citado Reglamento, está obligada, según el Derecho de la Unión, a adoptar las medidas adecuadas para subsanar la infracción detectada, con independencia de la solicitud presentada por el interesado para ejercer sus derechos...».

A mayor abundamiento, el TJUE sostiene que una interpretación contraria a la expresada, en la que la acción de la autoridad de control quedara supeditada a la solicitud del afectado en ejercicio de sus derechos, pondría en peligro la consecución de los objetivos del marco regulatorio para la protección del derecho fundamental a la protección de los datos personales consagrado por el art. 8.1 de la Carta de Derechos Fundamentales y art. 16.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

En el caso controvertido, la autoridad de control húngara, alertada por una denuncia, inició una investigación de oficio frente a la Administración de Újpest respecto de la base de datos creada para la concesión de una ayuda económica a los residentes que pertenecieran a alguna categoría de personas vulnerables a causa de la pandemia COVID-19. Como resultado de la investigación realizada pudo comprobar que los decretos que regulaban el programa de ayudas fijaban los criterios de admisibilidad para optar a la ayuda. Para verificar el cumplimiento de los requisitos fijados por la norma, los servicios administrativos acudieron al Tesoro Público Húngaro con el fin de obtener los datos personales necesarios, lo cuales fueron agregados a una base de datos diseñada para ejecutar dicho programa de ayudas, creando un identificador y un código de barras para cada conjunto de datos. Pues bien, la autoridad de control comprobó que la Administración regional no había informado a los interesados de las categorías de datos tratados, ni de los fines del tratamiento en cuestión, ni de los procedimientos mediante los cuales estas personas podían ejercer sus derechos a este respecto. En este caso, las medidas correctivas adoptadas consistieron en la supresión de los datos personales de las personas que habrían tenido derecho a la ayuda y que no la habían solicitado. Y, asimismo, se condenó a ambas entidades administrativas a una multa.

La sentencia es relevante en cuanto viene a fortalecer la posición de la autoridad de control ante los tratamientos de datos masivos que llevan a cabo las administraciones públicas, un espacio en el que los afectados no siempre dis-

⁸⁴ Con remisión a la sentencia de 16 de julio de 2020, *Facebook Ireland y Schrems*, C-311/2018, ap. 112.

ponen en la información adecuada sobre el alcance de los tratamientos de datos. Esto ocurre en el caso de la Administración tributaria y sin perjuicio de que la legalidad de su actuación tenga amparo en la misión de interés general desarrollada (la eficaz aplicación del sistema tributario y aduanero) y el secreto tributario en materia de datos que resulta del art. 95 de la LGT y art. 170.7 del RGAT.

Estos preceptos deben ser interpretados con arreglo a la normativa de protección de datos, teniendo en cuenta que el objetivo del RGPD es garantizar la aplicación uniforme y coherente en la UE en aras de la protección efectiva de un derecho fundamental⁸⁵. Y, tal y como se ha visto a lo largo de estas páginas, Italia es la evidencia de que la Administración tributaria ha de probar que cumple con las exigencias de la normativa europea, y que la autoridad de control debe desarrollar un papel activo en la supervisión de la actividad realizada por aquella organización administrativa en aquellos despliegues tecnológicos que incorporan datos de carácter personal relativos a los potenciales contribuyentes.

5.2. Advertencias y apercibimientos

El Título VIII de la LOPDGDD, relativo a los «Procedimientos en caso de posible vulneración de la normativa de protección de datos», establece un régimen de sanciones o actuaciones correctivas que confiere un amplio margen de apreciación a la autoridad de control. Este mandato se ha poner en relación con el RGPD, cuyo art. 58, además de las sanciones —aspecto que se remite a lo dispuesto en las normas de los Estados miembros—, contempla la posibilidad de dirigir a todo responsable o encargado del tratamiento una *advertencia* cuando las operaciones de tratamiento previstas puedan infringir lo dispuesto en el Reglamento, o bien un *apercibimiento* cuando tales operaciones hayan infringido sus mandatos.

En puridad, el apercibimiento está pensado para situaciones en las que no procede la imposición de una sanción, entre otras razones, por la disminuida culpabilidad del responsable o encargado del tratamiento, o bien por el carácter extraordinario de la conducta. Dicho esto, se produce la paradoja de que el apercibimiento es la máxima medida prevista en nuestro ordenamiento jurídico para reaccionar ante incumplimiento de las normas de protección datos por parte las Administraciones Públicas. A diferencia de lo que ocurre en otros Esta-

85 En este sentido, cabe recordar lo dicho por el TS en la sentencia de 25 de enero de 2023 (RC 465/2021), en relación con las actuaciones de las autoridades competentes en materia tributaria que inciden en el derecho a la privacidad, como es la incorporación de datos personales a un listado de morosos: «Consideramos que no haría falta insistir sobre una cuestión que es obvia, pero que en la búsqueda de una interpretación normativa que sea conforme con los derechos fundamentales y evitar intromisiones ilegítimas de los poderes públicos en la esfera más sensible de la personalidad —o en este caso tratándose de una Administración Pública, poniendo en entredicho los deberes constitucionales y legales llamada a atender, resultando demoledor para una buena imagen pública—, no está de más abundar sobre este aspecto...».

dos miembros⁸⁶, el art. 77.2 de la LOPDGDD excluye la aplicación de multas pecuniarias a las autoridades públicas.

Tras varios años de aplicación se podría considerar como un dato positivo el escaso número de reclamaciones por incumplimientos de la Agencia Tributaria que hayan concluido con un apercibimiento. Cabe, sin embargo, una lectura es distinta, y es que, probablemente, se debe a las dudas que plantea la efectividad de este modelo de revisión de la actuación del responsable de datos cuando se trata de la Administración: en primer lugar, por la dificultad para poder determinar el correcto tratamiento de los datos ante la escasa información que puede obtener una persona física que pretenda hacer valer sus derechos ante el responsable del tratamiento. Y, en segundo lugar, porque en el caso de que llegara a admitirse la reclamación, se daría traslado de esta al delegado de protección de datos del responsable del tratamiento para solucionar el problema, y solo en caso de que en esta fase no fuera suficiente para resolver el incumplimiento, podría entonces la AEPD plantearse el inicio de un procedimiento de apercibimiento. Llegados a este punto, tras este largo camino, este procedimiento concluiría con una resolución, cuyo contenido integraría las medidas concretas para que cese la conducta, una llamada para corregir los efectos de la infracción que se hubiese cometido y, asimismo, la aportación de medios acreditativos del cumplimiento de estos requerimientos.

Cabe apuntar que el art. 77.6 de la LOPDGDD prevé la publicación en su página web de las entidades que hayan cometido infracciones en materia de protección de datos, con expresa indicación de la identidad del responsable o encargado del tratamiento. Pues bien, la visita al sitio de la web de la AEPD en el que se da cumplimiento a dicho mandato permite apreciar que los incumplimientos afectan a algunas administraciones territoriales, por no atender a los requerimientos de la autoridad de control o a las resoluciones dictadas por esta en el curso de procedimientos sancionadores⁸⁷.

Por las razones apuntadas, los afectados intentarán utilizar otras vías para reparar la lesión producida por el uso ilícito de sus datos. El ejemplo viene dado en la resolución de la AEPD, de 6 de octubre de 2023 (n. PS/00114/2023), dictada en una de las pocas reclamaciones que han derivado en un procedimiento sancionador contra la Agencia Tributaria por infracción de las normas de protección de datos. En este caso, la Administración actuante remitió una propuesta de liquidación provisional a quien era sobrino de la reclamante, por haber sido dado de alta como sucesor de aquella en el registro de sucesores. Tanto el receptor de la notificación, a título de representante, como la afectada comunicaron los hechos a la Agencia Tributaria, que, tras analizar los hechos y detectar el error (un fallo humano al dar de alta el DNI de los afectados en el registro

86 Así se puede ver en la sentencia del TJUE comentada *supra*, en la que resultan de aplicación las normas húngaras sobre protección de datos. No es algo extraño, baste citar como ejemplo Italia o Portugal. En el primer caso, así lo establece el art. 106.4 del *Codice della privacy* (D.lgs, 30 giugno 2003, n.196): «Il procedimento per l'adozione dei provvedimenti e delle sanzioni indicati al comma 3 può essere avviato, nei confronti sia di soggetti privati, sia di autorità pubbliche ed organismi pubblici...»; y, en Portugal, el art. 44.1 de la lei n. 58/2019, de 8 de agosto: «As coimas previstas no RGPD e na presente lei aplicam-se de igual modo às entidades públicas e privadas».

87 <https://www.aepd.es/areas-de-actuacion/administraciones-publicas/administraciones-publicas-sancionadas>

de sucesores⁸⁸), procedió a la rectificación del acto administrativo tratado, anulando la liquidación objeto de impugnación y el procedimiento sancionador asociado a la misma. La paralela reclamación por el incumplimiento del RGPD concluye con una resolución en la que, a la vista de los hechos y lo acontecido en el expediente de investigación, la responsabilidad de la reclamada viene determinada por «no haberse adoptado medidas que eviten errores como el producido», lo que constituye una vulneración del principio de confidencialidad establecido en el art. 5 del RDPD y del art. 32 del RGPD, relativo a la seguridad del tratamiento, tipificadas en los arts. 83.5.a) y 83.4.a) del citado Reglamento, con sanción de apercibimiento para la Administración actuante.

A pesar de lo anecdótico de la cuestión planteada, y el hecho de que no pueda dar lugar a la imposición de multas pecuniarias, este tipo de reclamaciones se ha de considerar un cauce necesario y útil, propiciando avances en la mejora de los tratamientos de datos. Téngase en cuenta que, además del apercibimiento, el art. 58 del RGPD, en su apartado 2, letra d), establece que la autoridad de control podrá «ordenar al responsable o encargado del tratamiento que las operaciones de tratamiento se ajusten a las disposiciones del presente Reglamento, cuando proceda, de una determinada manera y dentro de un plazo específico...».

En el caso concreto, la AEPD no ha utilizado esta posibilidad, dándose por satisfactoria la respuesta de la Agencia Tributaria: «el reclamado ha señalado que cuenta con análisis de riesgo TI que son revisados y actualizados constantemente, que las medidas técnicas y organizativas a aplicar son el resultado de proyectos anuales, los cuales se nutren, tanto del resultado del análisis y gestión de riesgos TI especificado, como de los Mapas de Riesgos de la organización». Tras esta mínima explicación sobre la metodología utilizada, sigue diciendo que, en el caso concreto, aunque la incidencia fue debida a un error humano, la Administración tributaria considera necesario incidir en la «concienciación para mitigar y evitar en lo posible» los riesgos, y para ello aporta un *«Recordatorio de las consideraciones a tener en cuenta para evitar incidencias en el alta del Registro de Sucesores con las pautas a seguir antes de proceder al alta en el Registro»*. La reproducción literal de estos fragmentos de la respuesta dada por el responsable del tratamiento de datos, al margen de la opinión que merezca en cuanto a la claridad de sus términos o la valoración realizada por el supervisor, tiene interés porque abre una puerta para penetrar en el arcano del uso de la IA por parte de la Agencia Tributaria.

6. A modo de conclusión

Parece adecuado concluir estas páginas con la formulación de una respuesta breve para cada una de las cuestiones planteadas en la introducción:

⁸⁸ El fallo se debía a que el sobrino había sido dado de alta en el registro de sucesores, siguiendo el protocolo interno, por la relación entre el tercero involucrado y la reclamante (tía del tercero involucrado), en lugar de entre este y la madre fallecida de la contribuyente (abuela del reclamado), al confundirse el DNI de la madre fallecida con el de la hija.

¿El tratamiento de datos realizado por la Administración tributaria, sea o no IA, se adecúa al principio de responsabilidad proactiva y de protección de datos desde el diseño y por defecto (art. 25 RGPD)?

No, existe un amplio margen de mejora.

¿Hasta qué punto queda garantizado el cumplimiento de los principios recogidos en el art. 5.1 del RGPD (licitud, lealtad y transparencia; limitación de la finalidad; minimización de datos; exactitud; limitación del plazo de conservación; integridad y confidencialidad) por parte de la Agencia Tributaria?

Existe un importante déficit de información que impide a los ciudadanos conocer en qué medida la actividad desarrollada por la Administración tributaria en ejercicio de sus competencias puede ir más allá de lo necesario y, de esta manera, puede suponer una lesión para sus derechos y libertades. No se puede olvidar que el control de sus datos es el primer paso para garantizar el derecho a la intimidad y la no discriminación. Una mayor transparencia es fundamental para generar un clima de confianza en la ciudadanía.

¿Podría ser requerida la Administración tributaria por la autoridad de control en materia de protección de datos (Agencia Estatal de Protección de Datos)?

El sistema de reclamaciones ante la AEPD puede ser útil como una solución que complementa los mecanismos que garantizan al ciudadano la protección efectiva de sus datos personales.

No obstante, sería deseable una mayor interacción entre la AEPD y la Agencia Tributaria. Ello implica, entre otras cosas, una mejora de los mecanismos que operan en la fase de diseño del tratamiento (consultas previas), así como en el seguimiento periódico de las operaciones de tratamiento en el marco de los poderes de supervisión que el RGPD atribuye a las autoridades de control (advertencias).

¿Qué consecuencias tendría para la Administración un eventual incumplimiento de la normativa de protección de datos?

En caso de que un ciudadano formule una reclamación ante la AEPD, excluida la posibilidad de imponer multas pecuniarias a las autoridades públicas por disposición expresa de la LOPDGDD, el incumplimiento podría dar lugar a un apercibimiento en relación con los tratamientos de datos personales que no se adecúan a las previsiones de las normas de protección de datos.

Adicionalmente, se podrán establecer medidas para que cese la conducta, se corrijan los efectos de la infracción que se hubiese cometido y, en su caso, la actuación administrativa se adecúe a las exigencias contempladas en el artículo 6.1.a) del RGPD; exigiendo, asimismo, la aportación de medios acreditativos del cumplimiento de lo requerido.

Las respuestas dadas dejan entrever que hay que seguir avanzando y optimizando los mecanismos que sirven para que la Administración tributaria demuestre su responsabilidad proactiva en el cumplimiento de las normas de protección de datos, pues a ella le corresponde probarlo. Y, en esa línea, también le corresponde demostrar que su actuación contribuye a un cumplimiento uni-

forme y coherente del RGPD, alineándose con las mejores prácticas en materia de protección de datos dentro de la UE.

La responsabilidad proactiva que exige el RGPD es una buena hoja de ruta para afrontar el desarrollo de una IA para la aplicación de los tributos respetuosa con los derechos y libertades de los ciudadanos.

7. Bibliografía

AEAT (2024). *Plan estratégico de la Agencia Tributaria*, https://sede.agencia-tributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf

AEAT (2024), *Estrategia de Inteligencia Artificial*, (https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Intranet/Gabinete/Estrategia_IA.pdf).

AEAT (2024), *Resumen Ejecutivo Plan Estratégico 2020-2023*, https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/ResumenEjecutivoPEv5.pdf.

AEPD (2020), *Adecuación al RGPD de tratamientos que incorporan Inteligencia Artificial. Una introducción*, <https://www.aepd.es/guias/adecuacion-rgpd-ia.pdf>.

AEPD (2023), *Orientaciones para la realización de una evaluación de impacto para la protección de datos en el desarrollo normativo*, <https://www.aepd.es/guias/orientaciones-evaluacion-impacto-desarrollo-normativo.pdf>

AEPD (2024), *Memoria 2023*, p. 19, [memoria-aepd-2023.pdf](#)

GT29 (2017), *Directrices sobre la evaluación de impacto relativa a la protección de datos (EIPD) y para determinar si el tratamiento entraña probablemente un alto riesgo a efectos del Reglamento (UE) 2016/679*, WP 248, revisadas el 4 de octubre de 2017, p. 9 (<https://www.aepd.es/documento/wp248rev01-es.pdf>).

FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C. (2023) «Una reflexión sobre el concepto de inteligencia artificial desde el punto de vista jurídico (1)», *Derecho Digital e Innovación*, n. 17 (LA LEY 9342/2023).

GARCÍA MARTÍNEZ. A. (2022), «La captación automatizada de información en internet para la lucha contra el fraude fiscal y los derechos y garantías de los contribuyentes *La inteligencia artificial en relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, pp. 191-213.

MORENO CORTE, M. (2022), «La inteligencia artificial al servicio de la lucha contra el fraude en Francia», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, p. 359.

OCDE (2023), *Administración tributaria 2023: Información comparativa sobre la OCDE y otras economías avanzadas y emergentes*, París, <https://doi.org/10.1787/900b6382-en>.

OLIVARES OLIVARES, B. (2022), «La teoría de las garantías adecuadas en materia de protección de datos y sus implicaciones respecto de la toma de decisiones automatizadas en la Administración tributaria», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, pp. 240-263.

ORTOLEVA, M. (2022), «Inteligencia artificial: una herramienta ‘peligrosa’ en manos de la administración fiscal italiana para luchar contra la explotación abusiva de las deducciones fiscales», *Revista Técnica Tributaria*, n. 139, <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/article/view/2329>.

TOMO, A. (2022), «La perspectiva italiana», *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley, pp. 358-380.

PÉREZ BERNABEU, B. (2023), «Decisiones automatizadas en la Administración Tributaria», *La inteligencia artificial en la relación entre obligados y la Administración tributaria*, La Ley, pp. 146-162.

VVAA (2022), *La inteligencia artificial en la relación entre los obligados y la Administración tributaria*, La Ley.

EL CUMPLIMIENTO CORPORATIVO (COMPLIANCE): IMPLICACIONES EN EL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO (ADMINISTRATIVO Y PENAL)

Marta Moreno Corte

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero
y Tributario*

*Universidad Complutense de Madrid
(España)*

mmoren08@ucm.es

<https://orcid.org/0000-0003-4279-776X>

Title

Corporate compliance: implications for administrative and criminal tax penalties

Resumen

Casi una década después de la irrupción de los programas de *compliance* en sede penal, el alcance de sus efectos en la determinación de la responsabilidad corporativa sigue siendo objeto de discusión. Por ello, el presente trabajo aborda, primero, los elementos de la responsabilidad penal de la persona jurídica y los requisitos de los programas de *compliance* tributario para, posteriormente, adentrarse en las controversias que se plantean tanto en el ámbito penal –fundamentalmente en lo que respecta a la prueba–, como en el administrativo –en lo que se refiere al impacto de esos programas en la responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias–.

Palabras clave

Responsabilidad de las personas jurídicas, programas de *compliance* tributario, exención o atenuación de la pena, delito fiscal, infracción tributaria.

Abstract

Almost a decade after the implementation of compliance programmes in the Spanish criminal code, the scope of their effects on the determination of corporate liability continues to be a subject of discussion. This being the case, this paper analyses the key elements of the criminal liability of legal

persons and the basic requirements of tax compliance before addressing the controversies surrounding the ramifications of the aforementioned programmes for both criminal proceedings and administrative sanctioning procedures.

Keywords

Criminal liability of legal persons, tax compliance programmes, remission or mitigation of penalties, tax crimes, administrative tax offences.

Fecha de Recepción: 29-10-2024 / Fecha de aceptación: 9-12-2024

Cómo citar: Moreno Corte, M. (2025). El cumplimiento corporativo (*compliance*): implicaciones en el ámbito sancionador tributario (administrativo y penal). *Revista Técnica Tributaria*, (148), 67-106.

SUMARIO

1. Introducción
2. La irrupción de los programas de prevención de delitos
 - 2.1. Del «societas delinquere non potest» al «societas delinquere potest»
 - 2.2. Los elementos determinantes de la responsabilidad penal
3. Los programas de *compliance* tributario
 - 3.1. Consideraciones previas
 - 3.2. Los requisitos
4. Los efectos del *compliance* en el ámbito penal
 - 4.1. Consideraciones previas
 - 4.2. De la exención a la atenuación de la responsabilidad penal
 - 4.3. El ejercicio de la carga probatoria
 - 4.4. La prueba de la eficacia del programa
5. Los efectos del *compliance* en el ámbito administrativo
 - 5.1. Consideraciones previas
 - 5.2. La necesidad de una responsabilidad subjetiva
 - 5.3. De la exclusión a la graduación de la responsabilidad administrativa
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

«La existencia de un adecuado sistema tributario es un elemento destacado del marco institucional de un país, lo que justifica que ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para su mejor desarrollo y efectiva aplicación»¹. Así rezan las primeras líneas del Código de Buenas Prácticas Tributarias, elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas en 2010 –y actualizado en 2024²– para promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Administración tributaria y las empresas que lo suscriban. Lo que se pretende, a grandes rasgos, es «mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la seguridad jurídica, la cooperación recíproca basada en la buena fe y confianza legítima entre la Agencia Tributaria y las propias empresas»³.

No es extraño, para nuestro ordenamiento jurídico, el concepto de relación cooperativa, referida a las «estrategias» adoptadas por las Administraciones tributarias en la «ordenación y gestión de sus relaciones» con las empresas con el fin de «obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad y aumentar la recaudación»⁴. Y es en ese impulso de la relación cooperativa en el que se ha insertado el «cumplimiento corporativo» tributario (en adelante, *compliance*) como conjunto de normas de carácter interno que persiguen reducir o eliminar la probabilidad de la comisión de infracciones tributarias –constitutivas o no de delito– en el seno de la persona jurídica estableciendo una serie de mecanismos de gestión y de control⁵, promoviendo una suerte de «cultura de respeto al derecho»⁶.

Las referencias al *compliance* tributario se han dejado ver, a nivel internacional⁷, en las Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales (*OECD Guidelines for Multinational Enterprises*)⁸ o en el Programa Internacional de Garantía del Cumplimiento de la OCDE (*OECD International Compliance Assurance Programme*)⁹; en el plano europeo, en las Directrices para un modelo de código europeo del contribuyente (*Guidelines for a Model for A European*

1 AEAT (2010).

2 AEAT (2024).

3 AEAT (2010).

4 Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2020), RB-2.4.

5 Se persigue abandonar un modelo de «autoliquidación-regularización-litigio imprevisible e incierto en sus resultados» a un modelo de «autocontrol» en el que la Administración no ponga «el foco principal de su quehacer» en la «regularización de las autoliquidaciones» sino en la «verificación del plan de cumplimiento, por una parte, y en la investigación de lo no declarado, por otra» (Rozas Valdés, 2021, p. 55).

6 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 516/2016, de 13 de junio, FD 1 (ECLI:ES:TS:2016:2616).

7 Para un análisis exhaustivo del contexto internacional y europeo en materia de cumplimiento cooperativo y de los programas de cumplimiento, véase Díaz Pedrero (2024), pp. 39 y ss.

8 Según las Directrices, las empresas deberán «implementar la debida diligencia basada en los riesgos incorporándola, por ejemplo, a sus sistemas de gestión de riesgos, con el fin de identificar, prevenir o atenuar los impactos negativos, reales o potenciales» e «informar sobre cómo se reacciona ante dichos impactos negativos» (OCDE, 2011, p. 23).

9 Este programa voluntario de evaluación y garantía de riesgos está destinado a facilitar compromisos multilaterales abiertos y cooperativos entre los grupos de empresas multinacionales que deseen participar de forma activa y transparente y las Administraciones tributarias de las jurisdicciones en las que desarrollan sus actividades (OCDE, 2024).

Taxpayers' Code)¹⁰; y en el ámbito nacional, en el ya mencionado Código de Buenas Prácticas Tributarias¹¹, que, dentro del catálogo de conductas de cumplimiento de las empresas, aboga por el establecimiento de una «política de gestión de riesgos de la sociedad» que contemple «medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados» y «reglas internas de gobierno corporativo (...) cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación»¹².

Ahora bien, el sonado *compliance* aterrizó normativamente en nuestro ordenamiento jurídico a través del Código Penal¹³. La instauración de la responsabilidad penal de las personas jurídicas llevó aparejada la implantación de los «modelos de prevención» de delitos como eximente o atenuante de esa responsabilidad y ha sido precisamente el texto del código punitivo el que ha especificado los requisitos que han de cumplir para alcanzar uno u otro efecto.

En consecuencia, el análisis partirá necesariamente de la instauración de la responsabilidad penal de la persona jurídica y, con ella, de la irrupción de los programas de prevención de delitos –o de *compliance*– en nuestro ordenamiento jurídico, prestando especial atención a los cometidos contra la Hacienda Pública. Tras ello, se adentrará primero en el concepto y contenido de los programas de *compliance* tributario para estudiar, después, sus efectos en sede penal y su eventual impacto en la responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias.

2. La irrupción de los programas de prevención de delitos

2.1. Del «societas delinquere non potest» al «societas delinquere potest»

El principio *societas delinquere non potest* («la sociedad no puede delinquir»), vigente en nuestro ordenamiento jurídico hasta el año 2010, se fundamentaba «en la supuesta carencia de las personas jurídicas de capacidad de acción, de capacidad de culpa y de capacidad de pena»¹⁴. En este contexto, la Ley Orgánica

10 Con el fin de reforzar la lucha contra el fraude fiscal, las Directrices incluyen entre sus estrategias la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias en los Estados miembros, poniendo el acento en los programas de relación reforzada entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes (Comisión Europea, 2016, p. 21).

11 Sobre el particular, véase Olivares Olivares (2021), pp. 511 y ss.

12 AEAT (2016). Además, para avanzar en el desarrollo del modelo de relación cooperativa entre la Administración y otros colectivos, se aprobaron en 2019 el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios (AEAT, 2019), y se crearon en 2022 el foro de Trabajadores Autónomos y el foro de Pequeñas y Medianas Empresas (AEAT, 2022), que, entre otras cosas, pretenden elaborar dos códigos de buenas prácticas, a los cuales puedan adherirse los autónomos y pymes que lo deseen.

13 Es cierto, no obstante, que el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ya recogía, desde la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, dentro de las funciones delegables del Consejo de Administración de las Sociedades cotizadas, «la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales» [art. 589 ter.1 b)].

14 Cuadrado Ruiz (2007), p. 124.

10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal introdujo una serie de «consecuencias accesorias» aplicables a las personas jurídicas, a las que el legislador no se atrevió a denominar «penas» «manteniendo, así, firme la teoría del delito, como orientado hacia hechos personales»¹⁵. Esas consecuencias accesorias, cuya finalidad era «prevenir la continuidad de la actividad delictiva y los efectos de la misma» (art. 129.3 CP, en su redacción de 1995), consistían en la clausura temporal o definitiva de la empresa, de sus locales o establecimientos; la disolución; la suspensión de las actividades por un plazo de hasta cinco años; la prohibición temporal o definitiva de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquéllos en cuyo ejercicio se hubiese cometido, favorecido o encubierto el delito; y la intervención de la empresa con un plazo máximo de cinco años (art. 129.1 CP, en su redacción de 1995). En tal escenario, el que actuase «como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro» respondía «personalmente» del delito (art. 31 CP, en su redacción de 1995).

Más tarde, la reforma operada por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal amplió «sensiblemente la proyección de la responsabilidad penal sobre las personas jurídicas», aunque en materia de delitos contra la salud pública (apartado III de la Exposición de Motivos), y añadió un segundo apartado al art. 31, que disponía lo siguiente: «si se impusiere en sentencia una pena de multa al autor del delito, será responsable del pago de la misma de manera directa y solidaria la persona jurídica en cuyo nombre o por cuya cuenta actuó».

Tras «el avance de la criminalidad empresarial, fundamentalmente en el marco de la delincuencia económica», el reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas llegó a nuestro ordenamiento jurídico con la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Esta reforma incorporó una regulación pormenorizada que fue plasmada fundamentalmente en su art. 31 *bis*, en el que se recogían los títulos de imputación de la persona jurídica (los delitos cometidos por representantes legales o administradores en nombre o por cuenta de las mismas –y en su provecho– y los cometidos por personas sometidas a su autoridad y sobre las que no se hubiese ejercido el debido control) y en el art. 33.7, en el que se detallaban las penas aplicables a las personas jurídicas (a saber, la multa, la disolución, la clausura del local o establecimiento, la prohibición de realizar actividades en cuyo ejercicio se ha cometido, favorecido o encubierto el delito, la inhabilitación para la obtención de subvenciones y la intervención judicial)¹⁶.

La anterior regulación generó un importante debate dogmático sobre la naturaleza de la responsabilidad penal de la persona jurídica. Si se trataba de un sistema vicarial, no cabía responsabilidad de la persona jurídica sin una previa responsabilidad de la persona física –esto es, la condena de la primera solo era posible si había una condena previa de la segunda– y si se estaba ante un sis-

¹⁵ Cuadrado Ruiz (2007), p. 133.

¹⁶ Sobre las penas aplicables a la persona jurídica, véase Zugaldía Espinar (2013), pp. 123 y ss.

tema de hetero o autorresponsabilidad, «el enjuiciamiento se basaba en los principios del Derecho Penal que afectan a la persona jurídica por un hecho propio, y no a alguien distinto, aunque pertenezca a ella» —es decir, la condena de la persona jurídica solo era posible si se demostraba que no existía un modelo de prevención eficaz—¹⁷.

Las dudas interpretativas ocasionadas por la LO 5/2010 desembocaron en una nueva reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, cuyo propósito no fue otro que «aclarar el modelo establecido en 2010»¹⁸. A partir de esa reforma, quedó claro que el legislador había optado por «un sistema de autorresponsabilidad», siendo independiente «la responsabilidad penal de la persona física y de la jurídica» (art. 31 ter CP), respondiendo «cada una de ellas de su propia responsabilidad»¹⁹. La responsabilidad de la persona jurídica es, desde entonces, «autónoma» frente «a la que es predicable del directivo o empleado que comete el delito», de forma que su castigo penal tiene fundamento en la responsabilidad de la propia empresa por un defecto estructural en los mecanismos de prevención de los delitos susceptibles de ser cometidos en su ámbito de actuación²⁰.

2.2. Los elementos determinantes de la responsabilidad penal

2.2.1. Consideraciones preliminares

Los elementos determinantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se pueden agrupar, tal y como ha indicado el máximo intérprete de la legalidad, en cuatro: un elemento «normativo» (ha de tratarse de uno de los delitos en los que está prevista su responsabilidad); un elemento «positivo» (ha de cometerse por un representante o por un empleado del ente); un elemento «accesorio» (ha de reportar un beneficio directo o indirecto a la persona jurídica); y un elemento «negativo» (ha de constatarse un defecto estructural por no haberse adoptado las medidas necesarias para impedir la realización de conductas contrarias a su debido funcionamiento)²¹.

17 Gómez Colomer (2019), p. 59.

18 Fiscalía General del Estado (2016), p. 2.

19 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 516/2016, de 13 de junio, FD 1 (ECLI:ES:TS:2016:2616)

20 Hay algunos autores que defienden que, ni siquiera tras la reforma de 2015, se ha logrado el modelo de heterorresponsabilidad porque las personas jurídicas «siguen sin poder cometer delitos, entiendo por tales las conductas que reúnen todos los elementos del delito: una acción típica, anti-jurídica, culpable o dolosa (es decir, culpable en alguna de sus formas) y punible», pero lo que sí que pueden es «sufrir penas (*Societas puniri potest*); aunque «sin duda se proporcionan buenos argumentos a los partidarios de elaborar un concepto autónomo de culpabilidad de la persona jurídica al dotarse de fuerza excluyente de la responsabilidad penal a la implantación de un sistema adecuado de organización empresarial» (Del Moral García, 2019, p. 281).

21 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 4 (ECLI:ES:TS:2024:1932)

2.2.2. El elemento normativo: el *numerus clausus* de delitos

La responsabilidad penal de la entidad está supeditada a su expresa previsión en los tipos del Código Penal, de forma que el delito ha de ser susceptible de ser cometido «en el ámbito de actuación de la propia persona jurídica»²². Existe un *numerus clausus* de delitos en la regulación vigente²³, entre los que se encuentra el delito fiscal, que tipifica la defraudación a la Hacienda Pública mediante la elusión del «*pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta*», la obtención indebida de «*devoluciones*» o el disfrute de «*beneficios fiscales de la misma forma*», siempre que «*la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados*» exceda de 120.000 euros (art. 305.1 CP).

Como es sabido, el delito contra la Hacienda Pública se castiga «*con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria*» (art. 305.1 CP). Y, en el caso de que la responsable del delito sea una persona jurídica, se prevé la imposición de penas de multa que pueden ascender del tanto hasta al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida en función de la pena de prisión prevista para la persona física²⁴, además de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años o de la prohibición de contratar con las Administraciones Públicas (art. 310 bis CP).

22 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 234/2019, de 8 de mayo, FD 5 (ECLI:ES:TS:2019:1470).

23 Puede exigirse responsabilidad penal a una persona jurídica respecto de los delitos que siguen: tráfico y trasplante ilegal de órganos humanos (art. 156 bis.7 CP); torturas y otros delitos contra la integridad moral (art. 173.1 CP); trata de seres humanos (art. 177 bis.7 CP); acoso sexual (art. 184.5 CP); prostitución, explotación sexual y corrupción de menores (art. 189 ter CP); descubrimiento y revelación de secretos (art. 197 quinquies CP); estafa (art. 251 bis CP); frustración de la ejecución (art. 258 ter CP); insolvencias punibles (art. 261 bis CP); daños informáticos (art. 264 quarter CP); propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores (art. 288 CP); blanqueo de capitales (302.2 CP); financiación ilegal de partidos políticos (art. 304 bis. 5 CP); contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social (art. 310 bis CP); contra los derechos de los ciudadanos extranjeros (art. 318 bis.5 CP); contra la ordenación del territorio y urbanismo (art. 319.4 CP); contra los recursos naturales y el medio ambiente (art. 328 CP); contra los animales (art. 340 quarter CP); relativos a la energía nuclear y a las radiaciones ionizantes (art. 343.3 CP); estragos (art. 348.3 CP); salud pública (art. 366); tráfico de drogas (art. 369 bis CP); falsificación de la moneda y efectos timbrados (art. 386.5 CP); falsificación de tarjetas de crédito y débito, cheques de viaje y demás instrumentos de pago distintos del efectivo (arts. 399 bis.1 CP); cohecho (art. 427 bis CP); tráfico de influencias (art. 430 CP); malversación (art. 435. 5º CP); odio, hostilidad o violencia contra un grupo (art. 510 bis CP) y terrorismo (art. 580 bis CP).

24 Concretamente, se impondrá la «a) *Multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años; b) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años; c) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310*» (incumplimientos relacionados con la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales).

2.2.3. El elemento positivo: la acción

La responsabilidad penal de la persona jurídica descansa sobre la comisión previa de un delito por parte de la persona física, debiendo instrumentarse la acción típica por «*sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma*» [art. 31 bis.1.a) CP]²⁵ o «*por quienes est[án] sometidos a [su] autoridad*» [art. 31 bis.1.b) CP].

El legislador ha optado, por tanto, por establecer dos vías de imputación de la persona jurídica: de un lado, la responsabilidad por los delitos cometidos en su nombre o por su cuenta por las personas que ostentan el poder de representación; y, de otro, la responsabilidad por las infracciones propiciadas por no haber ejercido el debido control sobre sus empleados (art. 31 bis.1 CP)²⁶. Se exige así que «la persona elegida para desempeñar una determinada función actúe delictivamente precisamente en el ejercicio de dichas funciones (*culpa in eligendo*)»²⁷.

Lo que se pretende evitar con ello es la comisión de ilícitos penales «en su ámbito de actividad, bien por parte de la cúpula –gestores, administradores representantes legales– bien por los empleados y colaboradores de la misma»²⁸. Ahora bien, aunque el hecho sobre el que se hace descansar la responsabilidad de la persona jurídica no puede prescindir «del delito de referencia atribuido a la persona física», se exige algo más: «la proclamación de un hecho propio con arreglo a criterios de imputación diferenciados y adaptados a la especificidad de la persona colectiva»²⁹. En otras palabras, el hecho de que la infracción penal de la persona jurídica requiera que se haya constatado primero «la comisión del delito por parte de la persona física» no significa que su responsabilidad se encuentre fundamentada en un «hecho ajeno», puesto que, una vez advertida la comisión del delito por parte de la persona física, la atribución de la responsabilidad a la persona jurídica, requerirá «un hecho propio, que,

25 Fue la LO 1/2015 la que extendió este elemento positivo permitiendo incluir a quienes «sin ser propiamente administradores o representantes legales de la sociedad, forman parte de órganos sociales con capacidad para tomar decisiones, así como mandos intermedios, apoderados singulares y otras personas en quienes se hagan delegado determinadas funciones» (Dolz Lago, 2019, p. 142).

26 Según este precepto, las personas jurídicas son penalmente responsables de los «*delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma*» [apartado 1.a)] y «*de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso*» [apartado 1.b)].

27 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 260/2017, de 6 de abril, FD 7 (ECLI:ES:TS:2017:1305).

28 Fiscalía General del Estado (2011), p. 18.

29 Dolz Lago (2016), p. 4.

dicho sintéticamente, se basa en un déficit organizativo criminógeno favorecedor de la comisión de delitos por parte de los integrantes de la empresa»³⁰.

2.2.4. El elemento accesorio: el beneficio directo o indirecto

La comisión del delito por parte de la persona física ha de haberse realizado «en beneficio directo o indirecto» de la persona jurídica [art. 31 bis.1, apartados a) y b) CP]. Dicho sea, de otro modo, se ha de producir una alteración en el giro mercantil propio de la empresa con una finalidad espuria, tratándose de un supuesto de criminalidad *de* la sociedad. En caso contrario, se estará ante un supuesto de criminalidad *a través* de la persona jurídica, en la que esta última se utiliza como instrumento al servicio del propio beneficio de la persona física³¹.

Cuando la persona jurídica sea una mera sociedad «pantalla o fachada», utilizada como «herramienta del delito» o «para dificultar la investigación» (como sucede, por ejemplo, en los delitos económicos, como en los Impuestos sobre Sociedades o sobre el Valor Añadido), se levantará el velo para atribuir la responsabilidad a las personas físicas «amparadas por la ficción»³². También se imputará exclusivamente a la persona física cuando exista «una identidad absoluta y sustancial entre el gestor y la persona jurídica, de manera que sus voluntades aparecen en la práctica totalmente solapadas o en que resulta irrelevante la personalidad jurídica en la concreta figura delictiva» para evitar la doble incriminación «que resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio *non bis in idem*»³³.

Además, tal y como ha recalcado el Tribunal Supremo, no es suficiente con que el beneficio «aparezca de alguna forma relacionado con actuaciones anteriores que hayan revestido interés crematístico para la empresa», sino que ha de surgir precisamente del delito³⁴. Eso sí, no se exige que la persona física «actúe con un elemento subjetivo especial consistente en beneficiar a la empresa», sino que basta con que la persona jurídica tenga la «expectativa de obtener»³⁵ u obtenga «un beneficio del tipo que sea»³⁶.

Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo ha considerado que el elemento accesorio del beneficio directo o indirecto no concurre si el delito contra la Hacienda Pública cometido afecta al IRPF. En este sentido, dado que «el beneficio o interés de que habla el art. 31 bis CP ha de estar asociado al delito por el que se hace

30 Martínez-Buján Pérez (2024), p. 7.

31 En otras palabras, como han indicado Velasco Núñez y Saura Alberdi (2016), «la persona jurídica responde por los delitos cometidos *‘por la empresa’* y no necesariamente por los cometidos *‘en la empresa’*» (p. 26).

32 Fiscalía General del Estado (2011), p. 7.

33 Fiscalía General del Estado (2016), p. 15.

34 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 6 (ECLI:ES:TS:2024:1932)

35 Esto es, tal y como ha indicado la Fiscalía General del Estado (2016), la acción típica ha de tender a «conseguir un beneficio, sin necesidad de que este se produzca, resultando suficiente que la actuación de la persona física se dirija de manera directa o indirecta a beneficiar a la entidad» (p. 10).

36 Fiscalía General del Estado (2011), p. 17.

responsable penal a la persona jurídica» y debe surgir «precisamente del delito, aunque no sea de forma directa», no «cabe intuir o imaginar en qué medida el fraude fiscal» ligado al IRPF de la persona física «ha podido beneficiar» a la sociedad o «qué potencialidad para ello podía albergar»³⁷. Por el contrario, la concurrencia de este requisito resulta incuestionable cuando la persona física —en el ejercicio de las actividades sociales— cometió delitos de defraudación en el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, en los que la persona jurídica era «la obligada tributaria, y por tanto la beneficiaria directa de la defraudación consumada»³⁸.

2.2.5. El elemento negativo: el defecto estructural

La regulación de la responsabilidad penal corporativa ha trasladado «a los particulares» una «función típica de los órganos públicos»³⁹ al establecer un sistema que incentiva «que sean las propias empresas las que asuman un papel activo y decisivo en la prevención de los delitos que se cometen» en su seno o su amparo⁴⁰. Efectivamente, el actual sistema de responsabilidad penal de la persona jurídica «se basa, sobre la previa constatación de la comisión del delito por parte de la persona física integrante de la organización como presupuesto inicial de la referida responsabilidad, en la exigencia del establecimiento y correcta aplicación de medidas de control eficaces que prevengan e intenten evitar, en lo posible, la comisión de infracciones delictivas por quienes integran la organización»⁴¹. Ese «ejercicio de un debido control presupone la existencia de una estructura organizativa idónea para el desarrollo de la actividad empresarial conforme al marco legal aplicable»⁴².

En un primer momento, con la reforma del 2010, el precepto establecía la responsabilidad de la persona jurídica por los delitos cometidos por quienes, estando sometidos a su autoridad, realizaron los hechos «*por no haberse ejercido sobre ellos el debido control*» (art. 31 bis CP, en su redacción de 2010). Más tarde, con la reforma del 2015, se pretendió «delimitar adecuadamente» el contenido de ese «*debido control*», cuyo quebrantamiento permitía «*fundamentar su responsabilidad penal*» (apartado III del Preámbulo) y se sustituyó por el incumplimiento «grave» de «*los deberes de supervisión, vigilancia y control*» (art. 31 bis CP, en su redacción actual)⁴³. Lo relevante entonces es que no solo la persona física «actúe delictivamente» en el ejercicio de sus funciones, sino que «las desarrolle con infracción de las normas penales sin que los sistemas ordinarios de control interno de la empresa los detecte (*culpa in vigilando*)»⁴⁴.

37 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 6 (ECLI:ES:TS:2024:1932).

38 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 217/2024, de 7 de marzo, FD 9 (ECLI:ES:TS:2024:1158).

39 Aneiros Pereira (2021), p. 537.

40 Bachmaier Winter (2012), p. 2.

41 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 154/2016, de 29 de febrero, FD (ECLI:ES:TS:2016:613).

42 Bachmaier Winter (2012), p. 2.

43 Véase, al respecto, Cuevas Oltra (2017), pp. 15 y ss.; y Gómez Colomer (2019), p. 61.

44 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 260/2017, de 6 de abril, FD 7 (ECLI:ES:TS:2017:1305).

La responsabilidad de la persona jurídica recae, en consecuencia, en un defecto estructural en los mecanismos de prevención del delito por no haberse adoptado las medidas organizativas o técnicas necesarias para impedir la realización de conductas contrarias a su buen y debido funcionamiento. Su responsabilidad se sustenta en la «ausencia de una cultura de respeto al Derecho, como fuente de inspiración de la actuación de su estructura organizativa e independiente de la de cada una de las personas físicas que la integran, que habría de manifestarse en alguna clase de formas concretas de vigilancia y control del comportamiento de sus directivos y subordinados jerárquicos»⁴⁵. En síntesis, la persona jurídica «no realiza delito alguno (solo la persona física lo realiza)», sino que comete una «infracción penal» autónoma al responder por el «hecho penalmente típico» realizado por la persona física, desde el momento en que «favoreció su ejecución, por haber omitido las medidas específicas de prevención que, de haber sido adoptadas, habrían evitado precisamente la comisión de ese concreto hecho»⁴⁶.

Ahora bien, este criterio no permite «una objetivación de este rupturista régimen de responsabilidad criminal de los entes colectivos, construido de espaldas al principio de culpabilidad proclamado por el art. 5 del CP», sino que «la responsabilidad por el hecho propio y la reivindicación de un injusto diferenciado se han perfilado como presupuestos *sine qua non* para proclamar la autoría penal de la persona jurídica»⁴⁷.

Ya se ha pronunciado, sin embargo, algún asunto en el que se ha admitido automáticamente la concurrencia de este requisito para fundamentar la responsabilidad penal de la persona jurídica por el mero hecho de haberse consumado la defraudación tributaria, aun cuando no se había concretado el defecto estructural, pues este se presume, en contra de la sociedad, de la mera comisión del delito. Efectivamente, el Tribunal Supremo ha considerado, en un supuesto en el que se condenó a la sociedad y al presidente del consejo de administración por cuatro delitos contra la Hacienda Pública (dos en materia de IVA y dos en materia de Impuesto sobre Sociedades), que «la constatación de pago y el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la cuantía correspondiente a sus ingresos era fácilmente comprobable y controlable, por lo que resulta[ba] evidente que hubo ausencia de los debidos controles por parte de la persona jurídica respecto del cumplimiento, en legal forma, de las correspondientes obligaciones tributarias ordinarias»⁴⁸.

El hecho de que se considere que el incumplimiento de la obligación tributaria supone automáticamente una «evidente» ausencia de los «debidos controles» refleja, nuevamente, un relajamiento del principio de culpabilidad en el marco de la lucha contra el fraude fiscal cuando la determinación de la responsabilidad de la persona jurídica exige indagar «los elementos organizativo-estructurales que han posibilitado un déficit de los mecanismos de control y gestión, con influencia decisiva en la relajación de los sistemas preventivos llamados a evitar

45 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 516/2016, de 13 de junio, FD 1 (ECLI:ES:TS:2016:2616).

46 Martínez-Buján Pérez (2024), p. 8.

47 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 668/2016, de 11 de octubre, FD 1.2.3 (ECLI:ES:TS:2017:3544).

48 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 217/2024, de 7 de marzo, FD 9 (ECLI:ES:TS:2024:1158).

la criminalidad en la empresa»⁴⁹. En efecto, la imposición de penas a las personas jurídicas exige «el mismo esfuerzo probatorio que le es requerido para justificar la procedencia de cualquier otra pena cuando ésta tenga como destinataria a una persona física» y siendo «el defecto estructural en los modelos de gestión, vigilancia y supervisión» el «fundamento de la responsabilidad del delito corporativo, la vigencia del derecho a la presunción de inocencia impone la acreditación del «incumplimiento grave de los deberes de supervisión»⁵⁰.

3. Los programas de *compliance* tributario

3.1. Consideraciones previas

El compromiso de la persona jurídica con la prevención del delito es fundamental para probar la idoneidad de las medidas adoptadas de cara a una posible exención o atenuación de la responsabilidad penal. Por eso, resulta fundamental que el máximo órgano de la sociedad adopte un acuerdo en el que «quede reflejada esa voluntad» de desarrollar el sistema de prevención y de «luchar de forma efectiva contra el fraude» y contra «cualquier irregularidad que se pueda cometer dentro de la empresa»⁵¹.

La asunción de una cultura empresarial clara irá seguida de la implementación del modelo de prevención. A este respecto, la legislación penal recoge explícitamente los requisitos que han de cumplir esos modelos: (1) la identificación de las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos; (2) el establecimiento de protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos; (3) la existencia de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos; (4) la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención; (5) el establecimiento de un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo; y (6) la verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios (art. 31 bis.5 CP).

Para facilitar el diseño y la evaluación de los modelos de *compliance*, se han desarrollado unas normas técnicas⁵² por parte de la Asociación Española de

49 Dolz Lago (2016), p. 4.

50 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 221/2016, de 16 de marzo, FD 5 (ECLI:ES:TS:2016:966).

51 De Ros Raventós (2019), RB-3.7.

52 Las normas técnicas son «la especificación técnica de aplicación repetitiva o continuada cuya observancia no es obligatoria, establecida con participación de todas las partes interesadas, que aprueba un Organismo reconocido, a nivel nacional o internacional, por su actividad normativa» (art. 8 de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria).

Normalización (AENOR)⁵³, que tienen como objetivo establecer una guía o marco de referencia completo que permita a las personas jurídicas disponer de un sistema de gestión de *compliance* adecuado a las exigencias de la normativa española. En el año 2017, se desarrolló la norma UNE 19601, referida a los sistemas de gestión de *compliance* penal, que surgió con la idea de satisfacer los condicionantes recogidos en el Código Penal para la exención o atenuación de la responsabilidad de las personas jurídicas y con el fin de prevenir y reducir el riesgo de comisión del delito favoreciendo una cultura ética y de cumplimiento empresarial⁵⁴.

Las especialidades existentes en materia tributaria incentivaron el desarrollo de una norma específica sobre *compliance* tributario, que facilitase el diseño y evaluación de los sistemas de riesgos específicamente tributarios⁵⁵. Lo anterior desembocó en la norma UNE 19602, que vio la luz en el mes de febrero del año 2019 con el fin de generar o mejorar una «adecuada cultura organizativa», sensible a «la prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario»⁵⁶.

La política de *compliance* tributario puede, en consecuencia, o bien integrarse en un programa de mayor alcance –que no se limite exclusivamente a los riesgos tributarios–, o bien establecerse de forma independiente y enfocada de forma exclusiva a ese ámbito, esto es, a la «prevención, detección, gestión y mitigación del riesgo tributario», que se puede materializar en una «contingencia tributaria»⁵⁷. Lo anterior implica que no solo nos encontramos en un sistema en el que se ha trasladado la gestión del tributo al contribuyente, sino que, a través del extendido *compliance*, asume también la función «de vigilar, prevenir y gestionar sus riesgos de incumplimientos en el orden tributario»⁵⁸.

3.2. Los requisitos

3.2.1. Consideraciones preliminares

La norma UNE 19602 recoge un conjunto de directrices –que carecen de rango normativo– para que las empresas puedan diseñar, implementar y acreditar sus planes de cumplimiento tributario de acuerdo con la normativa vigente. A la vista de su contenido, los elementos que no pueden faltar en los programas de *compliance* tributario podrían resumirse en los siguientes: (i) contexto de la

53 La AENOR es una asociación privada sin ánimo de lucro reconocida como organismo nacional de normalización por medio del Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial.

54 Fernández García (2020), RB-3.10; y Luzón Cánovas (2020), RB-1.3.

55 Para ello, se creó un subcomité de *compliance* tributario en el que participaron universidades, empresas, despachos de abogados, consultoras, administraciones, asociaciones de profesionales del sector, entre otros. La Administración tributaria no participó, aunque «vio con buenos ojos que las organizaciones quisieran dotarse de una herramienta que les ayudará a mejorar su gestión del riesgo tributario» (Fernández García, 2020, RB-3.5).

56 Norma UNE 19602:2019, p. 7. Para un análisis de esta norma, véase Campanón Galiana (2019), p. 70 y ss.

57 Norma UNE 19602:2019, p. 7.

58 Rozas Valdés (2021), p. 54.

organización; (ii) mapa de riesgos: identificación y valoración; (iii) controles; (iv) gestión de los incumplimientos: canales de denuncia y sistema disciplinario (v) liderazgo y elementos de apoyo; (vi) órgano de *compliance* tributario (o *Tax compliance officer*); y (vii) evaluación de desempeño y mejoras del programa.

3.2.2. Contexto de la organización

No existe ningún modelo de *compliance* «con validez general», de forma que cada programa «ha de adecuarse a la concreta actividad de la empresa»⁵⁹. El análisis del contexto de la organización es, por consiguiente, el punto de partida de cualquier sistema de gestión de riesgos para poner de relieve las necesidades y expectativas que ha de cubrir. Los requisitos de los programas han de aplicarse de manera «proporcional a cada supuesto» y atendiendo a las circunstancias específicas de cada organización⁶⁰, por lo que, antes de nada, habrá que tener en cuenta factores como: el tamaño y estructura de la organización; los sectores en los que opera; la naturaleza, la escala y la complejidad de sus actividades y operaciones; las entidades sobre las que ejerce control; los miembros de la organización y los socios; la naturaleza y extensión de las relaciones con las administraciones públicas; las obligaciones y compromisos legales, contractuales o profesionales; la estrategia tributaria; y el marco legal tributario, nacional e internacional en el que opera⁶¹. Solamente una vez que se haya concretado el contexto y delimitado el alcance del modelo, se podrán identificar, evaluar y establecer controles a los riesgos.

3.2.3. Mapa de riesgos: identificación y valoración

La organización debe identificar los riesgos tributarios a los que se enfrenta a la vista de sus actividades⁶², servicios y los aspectos relevantes de sus operaciones. El problema que presenta el diseño del mapa de riesgos es que no existe «ni una metodología específicamente diseñada para su elaboración, ni un sistema objetivo y fiable al que atenerse», por lo que nos movemos en el ámbito de la «subjetividad»⁶³ o de la «imaginación»⁶⁴, pues se trata de categorizar, desde un punto de vista puramente teórico, las conductas que podrían cometerse en la empresa y que podrían ser, en su caso, generadoras de un reproche punitivo.

En el ámbito del *compliance* tributario, pueden surgir, entre otros, el riesgo de la comisión de infracciones tributarias, el de la generación de deudas tributarias no previstas o el de la asunción de deudas tributarias de un tercero como consecuencia de los supuestos de responsabilidad y de sucesión. Y esos riesgos

59 Bachmaier Winter (2012), p. 2.

60 Norma UNE 19602:2019, p. 8.

61 Norma UNE 19602:2019, p. 16.

62 La legislación penal exige que los modelos de *compliance* identifiquen «las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos» (art. 31 bis.5.1º CP).

63 Fernández Hernández (2023), p. 69.

64 De Ros Raventós (2019), RB-3.8.

podrían derivar generalmente de una llevanza inadecuada del procedimiento de gestión por parte de la persona jurídica o de interpretaciones dispares de la norma entre el contribuyente y la Administración tributaria, dada la complejidad de la normativa aplicable. Además, en el marco específico de los impuestos estructurales del Estado, podrían proceder, entre otros casos, de la forma de llevanza de la contabilidad, de la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas, de las reglas de atribución e imputación de rentas o de la aplicación de beneficios fiscales —en el caso del Impuesto sobre Sociedades—⁶⁵, o de la facturación de las operaciones realizadas y de la interpretación de los supuestos de no sujeción y de las exenciones —en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido—⁶⁶.

Como algunas de las circunstancias anteriores podrían ser eventualmente constitutivas de delito, se ha de identificar igualmente el riesgo de la comisión de delitos que atentan contra la Hacienda Pública. Para ello, no puede obviarse que el «el verbo ‘defraudar’, utilizado en el artículo 305 CP evidencia la necesidad de un elemento subjetivo específico, el ‘ánimo de defraudar’, al que es inherente el dolo»⁶⁷, lo cual exige un cierto componente de «artificio, ardid, o engaño», esto es, «la ocultación de la realidad tributariamente relevante»⁶⁸. Efectivamente, dado que, para la comisión del delito, hay que esconder «el hecho imponible disfrazando la verdad y a través de esta conducta activa u omisiva se debe producir la lesión al bien jurídico Hacienda Pública», el programa de prevención deberá tener en cuenta tanto los elementos «objetivos» como los «subjetivos caracterizadores de este tipo de infracciones penales»⁶⁹.

En cualquier caso, la organización debe identificar no solo los riesgos penales-tributarios, sino las causas y las consecuencias de estos últimos. Una vez identificados los riesgos, sus causas y consecuencias, ha de valorar su nivel para categorizarlos según la probabilidad de que sucedan y el impacto que produzcan. A título ilustrativo, habrá riesgos de probabilidad baja e impacto moderado; riesgos de probabilidad e impacto altos; riesgos de probabilidad alta, pero bajo impacto, etcétera. Esta clasificación ayudará a las sociedades a priorizar las medidas que deben ser implementadas.

La identificación, análisis y evaluación de riesgos tributarios, la metodología y los criterios utilizados para su categorización deberá documentarse⁷⁰. Toda la documentación relacionada con la implementación y aplicación del modelo deberá monitorizarse para acumularla en el «repositorio de evidencias» (o «*defense file*») porque la trazabilidad es un elemento clave para acreditar posteriormente la eficacia del programa de *compliance*.

65 Para un estudio pormenorizado de los riesgos fiscales que pueden surgir en el ámbito de este impuesto, véase Lucas Durán (2021), pp. 174-179.

66 Sobre los principales riesgos fiscales que pueden surgir en el IVA, véase Lucas Durán (2021), pp. 181-183.

67 Observatorio del delito fiscal (2006), p. 13.

68 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 892/2016, de 25 de noviembre FJ 5 (ECLI:ES:TS:2016:5182); y Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 57/2010, de 4 de octubre, FJ 9 (ECLI:ES:TC:2010:57).

69 Ferré Olivé (2019), p. 218.

70 Norma UNE 19602:2019, p. 24.

3.2.4. Controles

Cada uno de los riesgos identificados, analizados y evaluados ha de ir acompañado de los controles necesarios para mitigarlos. La exigencia del control dependerá de la categoría de riesgo —esto es, el control habrá de ser más intenso en los niveles de riesgo considerablemente elevados—, aunque todos deben ser prevenidos y mitigados⁷¹. Dentro de los controles, pueden destacarse:

- (i) El control financiero: que supone la implantación de controles en los procesos de gestión de los recursos financieros de la persona jurídica «que contribuyan a evitar, detectar o gestionar riesgos tributarios de manera temprana»⁷², como pueden ser la segregación de funciones —imponiendo que las tareas que conllevan riesgos tributarios elevados sean revisados, por ejemplo, por personas diferentes—, la instauración de circuitos de aprobación necesarios para la gestión de recursos financieros o la realización de auditorías financieras. En concreto, será necesario establecer controles sobre el cumplimiento y presentación de las liquidaciones tributarias, el cálculo de las autoliquidaciones, la llevanza de la documentación justificativa, el pago de las deudas tributarias y cualquier otra tarea necesaria para la cuantificación del tributo. En este tipo de control, resulta fundamental el papel «que puede desarrollar un asesor fiscal como experto en tributación y contabilidad»⁷³.
- (ii) El control no financiero: conlleva la instauración de controles sobre cualquier actividad, transacción o relación de negocio, como las compras, las operaciones y la comercialización en el seno de la persona jurídica⁷⁴. Así sucede, por ejemplo, con la homologación de proveedores que, atendiendo a sus características, puedan ser considerados «seguros».
- (iii) Los controles sobre otras entidades: se trata de controlar que las filiales sobre las que ejerce control la persona jurídica hayan implantado sus propios sistemas de gestión de *compliance* que respondan, con carácter general, a los de la organización; y que las entidades con las que tiene algún tipo de vinculación hayan adoptado medidas suficientes para detectar y gestionar su exposición a los riesgos tributarios⁷⁵.

Todos estos controles deben monitorizarse para acumularse, igualmente, en el «repositorio de evidencias» con el fin de probar la efectiva aplicación del programa en eventuales procedimientos punitivos ulteriores.

71 Norma UNE 19602:2019, p. 30.

72 Norma UNE 19602:2019, p. 31.

73 Ferré Olivé (2019), p. 217.

74 Norma UNE 19602:2019, p. 31.

75 Norma UNE 19602:2019, p. 31.

3.2.5. Gestión del incumplimiento: canales de denuncia y sistema disciplinario

La gestión de los incumplimientos de las medidas establecidas en el modelo de prevención recae fundamentalmente en dos elementos: los canales de denuncia y el sistema disciplinario.

La persona jurídica debe facilitar canales de denuncia, ya sean gestionados internamente o externalizados, para que se puedan comunicar «aquellas circunstancias que puedan suponer incumplimientos o sospechas fundadas de incumplimientos»⁷⁶. Se ha de garantizar «la confidencialidad o el anonimato» de las personas que hagan uso de tales canales, prohibiendo cualquier tipo de «represalia»⁷⁷ para aquellos que realicen la comunicación de buena fe y sobre la base de sospechas fundadas o indicios racionales⁷⁸. El gestor del canal de denuncias puede ser «*in house*» –si se trata de un departamento creado dentro de la sociedad–, u «*out house*» –si se trata de una prestación de servicios por parte de un tercero–⁷⁹.

Esos canales de denuncia no son sólo esenciales en los programas de *compliance*, sino que se han instaurado como obligatorios a nivel de la Unión Europea. Efectivamente, la obligación de que cualquier trabajador tenga a su disposición, en las empresas de cincuenta o más trabajadores, un canal de revelación de posibles infracciones del derecho de la Unión fue establecida por medio de la Directiva 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019 relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (conocida como Directiva *Whistleblowing*)⁸⁰. Esta proporciona un alto nivel de protección a los denunciantes que informen, entre otros, sobre las infracciones «*que afecten a los intereses financieros de la Unión*» [art. 2.1.b) de la Directiva], esto es, «*el fraude, la corrupción y cualquier otra actividad ilegal que afecte a los gastos, la recaudación de ingresos y los fondos o activos de la Unión*» (considerando 15 de la Directiva).

Una vez comunicados los eventuales incumplimientos, tienen que existir procedimientos que permitan investigar las comunicaciones recibidas, garantizar los derechos del denunciante y del denunciado y adoptar medidas adecuadas y proporcionadas en caso de que se confirme el incumplimiento de las medidas establecidas en el modelo. Por tanto, ha de ir acompañado de un sis-

76 Norma UNE 19602:2019, p. 33.

77 Norma UNE 19602:2019, p. 33.

78 Para un análisis sobre el decisivo papel del establecimiento de los canales de denuncia en las organizaciones, véase Lledó Benito (2018), pp. 69 y ss.

79 Según Velasco Núñez y Saura Alberdi (2016), la gestión interna de las denuncias presenta la ventaja de que la respuesta puede ser más inmediata, por cuanto la información se mantiene dentro de la sociedad, pero puede generar dudas respecto de la independencia del gestor. De igual modo, la gestión externa presenta la ventaja de que se asegura la independencia y la transparencia en la percepción de las denuncias, pero acarrea el riesgo de la fuga de información de la sociedad (p. 44).

80 La transposición de esta Directiva se llevó a cabo, en nuestro ordenamiento jurídico, por medio de la Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción. Sobre el particular, véase Gimeno Beviá (2024).

tema disciplinario adecuado⁸¹ que prevea la adopción de acciones disciplinarias proporcionadas contra los incumplidores⁸², que podrán variar, en función de la severidad del comportamiento, desde la amonestación hasta el despido disciplinario⁸³.

3.2.6. Liderazgo y elementos de apoyo

La elaboración del programa de *compliance* con los requisitos analizados hasta el momento no es suficiente si no va acompañada, de un lado, del compromiso de la alta dirección y del órgano de gobierno con el sistema de gestión de *compliance* tributario y, de otro, de elementos de apoyo que garanticen su efectiva aplicación en el seno de la sociedad.

El órgano de gobierno y la alta dirección «deben tener un compromiso visible, consistente y sostenido en el tiempo, con un estándar común y publicado de comportamiento, integrado en la cultura de la organización»⁸⁴. Depende de ellos la aprobación de la política de *compliance*, la dotación de recursos financieros, materiales y humanos para su consecución, el examen periódico de la eficacia del programa y la asignación de roles y responsabilidades dentro de la organización –como, por ejemplo, la del oficial del cumplimiento o *compliance officer*–⁸⁵.

Se ha de implantar una política de concienciación y formación en *compliance* tributario. Dicho sea, de otro modo, hay que formar al personal sobre las circunstancias que pueden dar lugar a los riesgos y los perjuicios que pueden causar para que estén en condiciones de reconocerlos y detectarlos⁸⁶. Se ha de garantizar tanto que sepan cómo cumplir con el programa –a través de información accesible a través de vías de comunicación internas y externas y de recursos disponibles para mejorar su conocimiento en el ámbito del *compliance* tributario–, como que puedan cumplir con él –que la persona jurídica cuente con los recursos necesarios para la aplicación efectiva del sistema de gestión de riesgos–. La formación y concienciación sobre el sistema de gestión de riesgos resulta, por consiguiente, imprescindible para instaurar la cultura del *compliance* en el seno de la organización.

3.2.7. Órgano de cumplimiento tributario (Tax compliance officer)

La supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado debe confiarse *«a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legal-*

81 El art. 31 bis. 5.º CP dispone que los modelos de organización y gestión «establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo».

82 Norma UNE 19602:2019, p. 26.

83 Norma UNE 19602:2019, p. 34.

84 Norma UNE 19602:2019, p. 24.

85 Norma UNE 19602:2019, p. 18.

86 Norma UNE 19602:2019, p. 24.

mente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica» (art. 31 bis.2.º CP), salvo en las personas jurídicas de pequeñas dimensiones (aquellas autorizadas a presentar la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada)⁸⁷ en las que podrá asumir tales funciones de supervisión el órgano de administración (art. 31 bis.3 CP).

El código punitivo se está refiriendo al órgano de *compliance*, que deberá ser designado por el órgano de gobierno de la organización con acceso directo a este último y deberá tener atribuida la responsabilidad y autoridad para realizar todas las tareas necesarias para la supervisión del programa preservando su independencia⁸⁸. Es el «encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención» (art. 31 bis.5 CP) impulsando y supervisando su implementación y eficacia, proporcionando apoyo formativo a los miembros de la organización, estableciendo un sistema de información y documentación, adoptando e implementando procesos para gestionar la información, estableciendo el canal de denuncias, analizando el desempeño del programa para identificar la eventual necesidad de adoptar acciones correctivas, revisando el sistema de gestión y manteniendo informados al órgano de gobierno y a la alta dirección sobre los resultados derivados de la aplicación del programa⁸⁹.

La figura del oficial de cumplimiento tributario (*tax compliance officer*) puede quedar subsumida en la del oficial de cumplimiento (*compliance officer*), encargado del programa de *compliance* de mayor alcance, o ser una figura aparte en coordinación con este último. Eso sí, su cometido no es el de prestar asesoramiento fiscal –lo que corresponde al asesor fiscal– sino el de «impulsar y supervisar el cumplimiento de las políticas de cumplimiento tributario y, en concreto, la implementación y control de la eficacia de los sistemas de gestión»⁹⁰. El oficial de cumplimiento puede ser, además, unipersonal –cuando las funciones recaen en una sola persona– o colegiado –si se trata de un comité de *compliance*–, lo cual dependerá de las características, dimensión y particularidades de la empresa⁹¹; y tener funciones exclusivas –pudiendo ser un elemento más a tener en cuenta al probar la idoneidad del programa– o compartidas –en el caso, por ejemplo, de pequeñas o medianas empresas que no tienen medios suficientes dedicar una persona exclusivamente al *compliance*–⁹².

Como ha quedado dicho, se encargará de investigar los hechos que se han puesto en su conocimiento, calificarlos y poner de relieve la necesidad de tomar

87 Esto es, las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: «a) Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros; c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta» [art. 285 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital].

88 Fiscalía General del Estado (2016), p. 25.

89 Norma UNE 19602:2019, p. 21.

90 Aróstegui Garaizábal y Beñarán Arocena (2021), p. 210.

91 En las grandes corporaciones, es habitual designar un «*chief compliance officer*», encargado de coordinar a los «*compliance officers*» de cada una de las sociedades participadas.

92 Aróstegui Garaizábal y Beñarán Arocena (2021), p. 201.

medidas, pero corresponde al órgano de administración adoptarlas o no⁹³. Su relación con el órgano de administración es, pues, esencial dado que, «sin perjuicio de las funciones propias» del primero, «su designación y la política de control y gestión de la sociedad le corresponde a la administración societaria»⁹⁴. En resumidas cuentas, su tarea se circunscribe «al manejo de la información que recibe y la que traslada a los directivos que son quienes tienen el deber de impedir el hecho delictivo»⁹⁵.

El *compliance officer* no responderá por los delitos cometidos a través de la persona jurídica que asesora, salvo en caso de «connivencia activa en la acción delictiva en la que intervenga ya sea como inductor, cooperador necesario, o como cómplice»⁹⁶. Responderá penalmente cuando exista una falta de diligencia intencionada de su deber propio que tenga una relación directa de causalidad con la comisión del delito por parte del tercero⁹⁷. Asimismo, puede con su actuación «transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica» porque está incluido entre las personas que «ostentan facultades de organización y control» en el seno de aquella, de modo que la omisión de sus obligaciones de control conllevará la imposibilidad de que la persona jurídica quede exenta de responsabilidad penal⁹⁸. Además, en caso de ser causante o colaborador activo en la realización de la infracción, también será responsable solidario de la deuda tributaria y de las sanciones correspondientes [art. 42.1.a) LGT].

3.2.8. Evaluación de desempeño y mejora del programa

El programa de *compliance* debe someterse a una verificación periódica⁹⁹, de un lado, porque algunos riesgos pueden verse afectados por constantes cambios —por ejemplo, ante modificaciones relevantes en la normativa aplicable o en la estructura de la organización—; y, de otro, porque se ha de evaluar la idoneidad del sistema de gestión de riesgos —eficacia de la formación¹⁰⁰, de los controles establecidos, de las responsabilidades asignadas, de la gestión de deficiencias¹⁰¹— y su desempeño por parte de la

93 Sobre la naturaleza y funciones específicas del órgano de cumplimiento tributario, véase Díaz Pedrero (2024), pp. 424 y ss.

94 Aróstegui Garaizábal y Beñarán Arocena (2021), p. 210.

95 Ferré Olivé (2021), p. 227.

96 Velasco Núñez y Saura Alberdi (2016), p. 47.

97 Ferré Olivé (2021), p. 228; y Aróstegui Garaizábal y Beñarán Arocena (2021), p. 205.

98 Fiscalía General del Estado (2016), p. 25.

99 Efectivamente, según el art. 31 bis.5.6°, se ha de realizar una «verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios».

100 Se pueden establecer indicadores que ayudan a medir el logro de los objetivos del *compliance*. En el caso de la eficacia de la formación, se puede tener en cuenta, a modo de ejemplo, el porcentaje de personal al que se le ha impartido (Norma UNE 19602:2019, p. 36).

101 Se puede tener en cuenta, a título ilustrativo, la cantidad de tiempo utilizado para informar y adoptar acciones correctivas (Norma UNE 19602:2019, p. 36).

organización –incidentes, incumplimiento de los requisitos o de los objetivos del programa–¹⁰².

La realización de evaluaciones de los riesgos en curso («*ongoing risk assessments*») se ha convertido, junto con la diligencia debida, en un elemento clave de los programas de prevención de delitos¹⁰³. Pues bien, el análisis deberá realizarse de forma crítica para proceder a la mejora o corrección del programa pues, para que pueda ser considerado idóneo, se ha de reaccionar de manera «transparente y diligente» adoptando las acciones oportunas para «tomar el control de la situación y corregirla», así como «gestionar las consecuencias, tratando de reducir sus efectos adversos».

La revisión del sistema corresponde, primeramente, al órgano de *compliance* tributario al ser éste quién tiene encomendadas las actividades de supervisión y se encuentra en las condiciones idóneas para evaluar periódicamente si el modelo es o no adecuado para gestionar eficazmente los riesgos tributarios y si se está implementando correctamente. A continuación, a la alta dirección que, atendiendo a la información remitida por el órgano de *compliance* y teniendo en cuenta los resultados de las investigaciones y las auditorías, adoptará «las decisiones oportunas para la eficaz implantación y ejecución de los controles y medidas necesarios para el adecuado funcionamiento del sistema»¹⁰⁴. Las revisiones realizadas y sus resultados deberán incluirse igualmente en el «repositorio de evidencias».

4. Los efectos del *compliance* en el ámbito penal

4.1. Consideraciones previas

El incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control –o el «defecto de organización»– por parte de la persona jurídica constituye un «presupuesto y refuerzo de la culpabilidad» sin el cual no se le puede atribuir la responsabilidad penal, «desterrando cualquier atisbo de responsabilidad penal objetiva de la empresa»¹⁰⁵. Esos deberes de supervisión, vigilancia y control se han «protocolizado y desarrollado formalmente»¹⁰⁶ en los programas de *compliance*, los cuales, habiendo sido implementados cumpliendo con los condicionantes del Código Penal (art. 31 *bis*), serán aptos para eximir o atenuar de responsabilidad a la persona jurídica.

Esta configuración normativa ha generado diferentes exégesis respecto a la naturaleza jurídica de los programas de *compliance* lo cual, a su vez, ha sumido el ejercicio de la carga probatoria en un considerable debate sobre si es la acu-

102 Todo lo necesario para evaluar la eficacia del sistema y de su desempeño podrá obtenerse a través de la información obtenida en los canales de denuncia, en talleres de trabajo, en pruebas integrales y por muestreo, en observaciones directas o entrevistas formales, o a través de auditorías, entre otros (Norma UNE 19602:2019, p. 36).

103 Aneiros Pereira (2021), p. 537.

104 Norma UNE 19602:2019, p. 41.

105 Fiscalía General del Estado (2016), p. 6.

106 González Cano (2019), p. 864.

sación la que debe probar su ausencia o ineficacia como elemento constitutivo del tipo o si es la defensa la que tiene que probar la implementación e idoneidad del programa de *compliance* para ver eximida o atenuada su responsabilidad.

Siendo este el contexto, corresponde ahora abordar, en líneas generales, las implicaciones de la implementación de los programas de *compliance tributario* en sede penal, estudiando, concretamente, los efectos eximentes y atenuantes que tiene reconocidos, para después dilucidar no solo a quién le corresponde el ejercicio de la carga probatoria sino también cómo se ha de probar la idoneidad del modelo de prevención.

4.2. De la exención a la atenuación de la responsabilidad penal

El ordenamiento jurídico ha trasladado a las empresas «la obligación de control interno para la prevención de delitos que puedan cometerse en su seno, a fin de que asuman una autorresponsabilidad a cambio» de la previsión de «un conjunto de circunstancias eximentes y atenuantes de la responsabilidad penal de la persona jurídica»¹⁰⁷. La implementación por parte de la persona jurídica de un programa de *compliance* tributario puede tener un efecto eximente o atenuante del eventual delito contra la Hacienda Pública cometido por sus representantes legales o por las personas con capacidad para tomar sus decisiones o con facultades de organización y control. Ahora bien, la legislación penal exige que esas medidas de vigilancia y control sean «*idóneas*» para prevenir delitos (art. 31 bis.2.1º CP), de forma que la *idoneidad* se configura como un requisito que ha de impregnar todo programa de *compliance* tributario. Y para ello, el Código Penal condiciona esos efectos eximentes al cumplimiento de los siguientes condicionantes (art. 31 bis. 2 CP):

(1) La adopción y ejecución eficaz, antes de la comisión del delito, de modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control *idóneas* para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión.

(2) La supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención por parte de un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica. En el caso de personas jurídicas de pequeñas dimensiones (aquellas autorizadas a presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada), esas funciones pueden ser asumidas directamente por el órgano de administración.

(3) La comisión del delito por los autores individuales ha de haberse realizado eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención.

(4) El órgano que tiene encomendadas las funciones de supervisión, vigilancia y control no ha omitido o ejercido insuficientemente dichas funciones.

107 Pérez Ferrer (2018), p. 138.

Del mismo modo, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad ante los delitos cometidos por los sometidos a su autoridad si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión (art. 31 bis.4 CP). En otras palabras, cuando se haya cumplido con la diligencia debida¹⁰⁸, adoptándose las medidas necesarias y suficientes de control y vigilancia y aun así se hayan realizado las conductas típicas, al margen de la disciplina societaria, cabrá la exención de responsabilidad de la persona jurídica¹⁰⁹ por los delitos contra la Hacienda Pública cometidos.

Si las circunstancias expuestas solamente pueden ser objeto de «*acreditación parcial*», serán valoradas «*a los efectos de atenuación de la pena*» (art. 31 bis.2 CP). Conviene incidir, no obstante, en que «la acreditación parcial no implica una rebaja de las exigencias probatorias sino sustantivas, esto es, que el modelo presenta algunos defectos» respecto de los que «solo se ha acreditado que hubo cierta preocupación por el control, un control algo menos intenso del exigido para la exención plena de responsabilidad penal, pero suficiente para atenuar la pena»¹¹⁰. No conlleva, en ningún caso, «que no se hayan podido probar más que parcialmente sus requisitos, sino que el modelo no se ha adoptado y ejecutado con la suficiente eficacia como para dar lugar al efecto eximente» aunque sí ha conseguido al menos «reducir la peligrosidad propia del ente»¹¹¹. En otras palabras, el legislador «no es preciso al hablar de los casos de *acreditación parcial*» porque no se está «ante un problema de prueba más o menos plena»¹¹² sino ante una valoración del grado de idoneidad del modelo.

También se considera una circunstancia atenuante de su responsabilidad penal el hecho de que, a través de sus representantes legales, se hayan establecido «*antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica*» [art. 31 quarter.1.d) CP]¹¹³. Ello supone «la realización de un comportamiento post-delictivo positivo por parte del representante legal de la persona jurídica», que ha de producirse «en cualquier momento posterior a la comisión del delito, pero antes del comienzo del juicio oral»¹¹⁴.

108 Como ha indicado Aneiros Pereira (2021), el objetivo de la diligencia debida no es otro que el de «unir la capacidad de la organización para detectar los delitos e infracciones administrativas y evitar que se cometa o se amparen» (p. 540).

109 Para algunos autores, como Dolz Lago (2016), estas previsiones dan lugar a «interpretaciones jurídicas» que sitúan «de facto a las personas jurídicas en una impunidad programada» (p. 7).

110 Fiscalía General del Estado (2016), p. 24.

111 Faraldo Cabana (2019), pp. 161 y 163.

112 Del Moral García (2019), p. 694.

113 Además de las otras tres circunstancias atenuantes recogidas en el mismo precepto: el hecho de «*haber procedido, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella, a confesar la infracción a las autoridades*» (apartado a); de «*haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos*» (apartado b); y de «*haber procedido en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral a reparar o disminuir el daño causado por el delito*» (apartado c).

114 Faraldo Cabana (2019), pp. 161 y 164. Para del Moral García (2019) «la naturaleza de las penas que se imponen a una persona jurídica (ordinariamente, la multa) hace que la consecuencia de una atenuante recogida como tal en la sentencia no tenga demasiado alcance» pues no tendrá «incidencia

4.3. El ejercicio de la carga probatoria

El Tribunal Supremo apuntó con anterioridad a la reforma del 2015 que, aunque no había tenido «ocasión de pronunciarse acerca del fundamento de la responsabilidad de los entes colectivos, declarable al amparo del art. 31 bis del CP», ya se optase «por un modelo de responsabilidad por el hecho propio» o por «una fórmula de heterorresponsabilidad», resultaba evidente que «cualquier pronunciamiento condenatorio de las personas jurídicas habrá de estar basado en los principios irrenunciables que informan el derecho penal»¹¹⁵.

Dicho esto, la configuración normativa de la responsabilidad penal de las personas jurídicas ha generado diferentes exégesis respecto a la naturaleza jurídica de los programas de *compliance* lo cual, a su vez, ha sumido su relevancia probatoria en un importante debate. Y ello porque si se consideran un elemento del tipo objetivo, las consecuencias procesales serán unas —la carga de la prueba sobre la ausencia o insuficiencia del programa de *compliance* recaerá sobre la acusación—, mientras que, si se trata exclusivamente de una circunstancia eximente o atenuante de la responsabilidad penal, serán otras —la carga de la prueba sobre la existencia y suficiencia del modelo pesará sobre la defensa—.

Pues bien, en un primer momento, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo sostuvo que la carga de la prueba debía recaer necesariamente en la acusación. Dado que la existencia de herramientas de control idóneas y eficaces integraba «el núcleo típico de la responsabilidad penal de la persona jurídica complementario de la comisión del ilícito por la persona física», «la presencia de adecuados mecanismos de control» conllevaba «la inexistencia misma de la infracción». Al estarse ante un elemento del tipo objetivo, no podía sostenerse que la carga de la prueba «pes[ase], como obligación ineludible, sobre la sometida al procedimiento penal» (esto es, sobre la persona jurídica), ya que «ello equivaldría a que, en el caso de la persona jurídica no rij[iesen] los principios básicos de nuestro sistema de enjuiciamiento penal, tales como el de la exclusión de una responsabilidad objetiva o automática o el de la no responsabilidad por el hecho ajeno». Ello, eso sí, sin perjuicio de que, «en la práctica, [fuese] la propia persona jurídica la que apoye su defensa en la acreditación de la real existencia de modelos de prevención adecuados, reveladores de la referida ‘cultura de cumplimiento’ que la norma penal persigue»¹¹⁶.

Esa postura distaba de la sostenida por la Fiscalía General del Estado quien había insistido en que «los modelos de organización que cumplen los presu-

alguna sobre lo que en realidad constituye la ‘penalidad’ más temida y más grave: la publicidad negativa» (p. 694).

115 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 214/2015, de 2 de septiembre, FD 3 (ECLI:ES:TS:2015:3813). En efecto, según Gómez Colomer (2019), «corresponde al Fiscal (a la acusación) probar que la persona jurídica es culpable, sin que quepa presunción alguna en conexión con la culpabilidad de la persona física (heterorresponsabilidad)» (p. 50).

116 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 154/2016, de 29 de febrero, FD 8.b) (ECLI:ES:TS:2016:613). Para autores como Dolz Lago (2016), «en esa interpretación judicial se otorgan más derechos penales a las personas jurídicas que a las físicas, ya que si una persona física comete

puestos legales» operaban «a modo de excusa absolutoria, como una causa de exclusión personal de la punibilidad y no de supresión de la punibilidad». La carga de la prueba debía pesar, en consecuencia, sobre la persona jurídica pues la «propia comisión del delito» operaba «como indicio de la ineficacia del modelo», siendo ella la que, en base a «los recursos» de los que dispone, se encuentra en las circunstancias idóneas para «acreditar que, pese a la comisión del delito, su programa era eficaz y cumplía los estándares exigidos legalmente» y así proporcionar una «explicación exculpatoria» que eliminase «el efecto inculpativo» de aquel «indicio»¹¹⁷.

En análogo sentido, algunos de los magistrados de la Sala de lo Penal del Alto Tribunal recalcaron que la ausencia de cultura de control no constituía el núcleo de la tipicidad o un elemento autónomo del tipo objetivo definido en el art. 31 bis CP, sino un elemento integrador de las «circunstancias de exención de responsabilidad». De este modo, la postura de la Sala previamente citada (según la cual la carga de la prueba pesaba sobre la acusación) no hacía más que establecer un «modelo privilegiado de excepción en materia probatoria» para las personas jurídicas «imponiendo a la acusación la acreditación de hechos negativos (la ausencia de instrumentos adecuados y eficaces de prevención del delito)» cuando es la persona jurídica la que debería «alegar su concurrencia, y aportar una base racional para que pueda ser constatada la disposición de estos instrumentos». En caso de no acreditarse la existencia de estos sistemas de control, la consecuencia sería «la subsistencia de la responsabilidad penal»¹¹⁸.

De la Audiencia Nacional surgió una postura intermedia, que acogió los dos posicionamientos anteriores, en una suerte de criterio mixto. Según ella, el debate generado sobre la prueba de la ausencia de medidas eficaces de prevención y control debía resolverse teniendo en cuenta la configuración misma del art. 31 bis CP. Dado que el legislador ha definido la tipicidad del delito corporativo diferenciando los delitos cometidos por las personas físicas «que mandan o representan a la sociedad» de los delitos cometidos por las personas físicas «subordinadas» que «han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente (...) los deberes de supervisión, vigilancia y control», en el primer supuesto, sería «la defensa la que tiene que demostrar que los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención» y, en el segundo, es en la acusación en la que recae el ejercicio de la carga probatoria porque el inciso relativo al incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control «introduce un auténtico elemento del tipo, que debe concurrir para traspasar la tipicidad y no solo la anti-

un delito (...) tiene que acreditar la concurrencia de una eximente de su responsabilidad penal, mientras que si lo comete una persona jurídica», la prueba de la eximente del art. 31 bis (apartados 2 y 4), «no le corresponde a ella sino a quién le acusa». Esto es, «la persona jurídica es una privilegiada penal frente a las personas físicas» (p. 6). En la misma línea, Luzón Cánovas (2020) sostiene que «no se puede torcer» la literalidad del Código Penal, el cual contempla «inequívocamente» que la prueba de la «existencia e idoneidad del *compliance* compete a la persona jurídica».

117 Fiscalía General del Estado (2016), pp. 28-29.

118 Voto particular formulado a la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 154/2016, de 29 de febrero (ECLI:ES:TS:2016:613). Por el contrario, autores como Gómez Colomer (2019) sostienen que «será el Ministerio Fiscal el que tiene que probar que «la persona física cometió el hecho delictivo y que ello es consecuencia de la existencia de un modelo de organización deficiente, o sencillamente de su inexistencia» (p. 61).

juricidad»¹¹⁹. No obstante lo anterior, también ha indicado que «el fundamento último de la responsabilidad penal de la persona jurídica en todas sus versiones (delito cometido por quien manda en la sociedad o por quienes están sometidos a su autoridad) es la ausencia de un modelo de prevención eficaz»¹²⁰.

Pues bien, hace unos pocos meses la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha vuelto a pronunciarse al respecto y ha indicado que los debates dogmáticos que envuelven a esta cuestión carecen «de toda trascendencia práctica» puesto que «sea cual sea el modelo que atraiga las simpatías en el plano teórico de uno u otro intérprete, en la práctica lo que es exigible para unos y otros es que se constate la presencia de todos y cada uno de los elementos que a tenor del art. 31 bis CP arrastran la imposición de una pena a una persona jurídica». Entre ellos, el «elemento negativo» fundado en la «carencia de unos protocolos eficaces de prevención referidos al concreto delito perpetrado», que «por ser negativo, implica unas mecánicas probatorias diferentes y específicas»¹²¹. En efecto, precisamente porque la inexistencia de un plan eficaz de cumplimiento es un «elemento negativo» acarrea ciertas «elementales consecuencias procesales» como que «la carga de la alegación de ese factor excluyente de la responsabilidad recae, en principio, en la defensa». De este modo, si «ésta se abstiene de proponer prueba alguna al respecto, y no realiza siquiera un amago de aportar un plan de cumplimiento y/o demostrar que la empresa se ajustaba en su funcionamiento a cada uno de los requisitos que perfila el Código Penal, será legítimo entender acreditado que no existía tal plan de cumplimiento»¹²².

Dicho esto, el Alto Tribunal recalca que esta postura no supone ni «invertir la carga de la prueba» ni que en ese ámbito no opere el principio *in dubio pro reo*. Efectivamente, por un lado, no se invierte la carga de la prueba porque se trata más de un problema de «máxima de experiencia y contexto profesional», sin que resulte «en absoluto descabellado» estimar «probado que una persona es imputable cuando nadie ha insinuado otra cosa, ni siquiera el interesado en ello, y no existe el más mínimo indicio de padecimiento alguno». Y ello porque la presunción de inocencia no obliga a presumir que todas las personas jurídicas «cuentan con un programa de cumplimiento ajustado a las exigencias del Código penal»¹²³. Por otro lado, resulta indiscutible que, si en el momento de adoptar la decisión final, siguen existiendo dudas sobre la concurrencia de este elemento negativo de la responsabilidad penal —ya sea sobre la vigencia del modelo de *compliance*, de su eficacia o de la plena satisfacción de los condicionantes del art. 31 bis CP—, regirá el principio *in dubio pro reo*, debiendo adoptarse la

119 Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional núm. 18/2023, de 16 de octubre, FD 4 (ECLI: ES:AN:2023:5004).

120 Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional núm. 18/2023, de 16 de octubre, FD 4 (ECLI: ES:AN:2023:5004).

121 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 4 (ECLI: ES:TS:2024:1932).

122 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 4 (ECLI: ES:TS:2024:1932). No se trata, por tanto, como ha indicado Serrano Zaragoza (2016), de que la empresa pruebe «un defecto organizativo» propio —cuya carga de la prueba corresponde a la acusación—, sino que «antes de la comisión del delito se había adoptado y ejecutado eficazmente un programa de prevención de riesgos jurídico-penales» (p. 5).

123 Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo núm. 298/2024, de 8 de abril, FD 4 (ECLI: ES:TS:2024:1932).

solución más favorable para la entidad acusada¹²⁴, a saber, la improcedencia de la condena de la persona jurídica.

En definitiva, en la medida en que no hay responsabilidad penal sin ese «defecto organizativo» o «ausencia de cultura de respeto al derecho», no cabe duda de que tal extremo deberá quedar probado suficientemente para sustentar la eventual condena por delito fiscal. Ahora bien, ello no implica que la persona jurídica adquiera un papel pasivo e inactivo en lo que a la prueba del programa de *compliance* respecta. Será quién tenga no solamente que aportar el modelo de *compliance* implementado en el seno de su organización, sino también probar, a través del repositorio de evidencias, la idoneidad y eficacia de aquel porque, como se verá más adelante, la mera adopción de un modelo de *compliance* no es suficiente para lograr la exención o atenuación de la pena¹²⁵. Así sucedió, por ejemplo, en el caso de la salida a bolsa del Grupo Bankia, en el que la consultora Deloitte se vio eximida de responsabilidad penal por un delito de estafa a los inversores precisamente por haber aportado «un ingente volumen de documentación»¹²⁶ de la que se desprendía que poseía una «sólida cultura de cumplimiento y oportunos controles para evitar la comisión de delitos» y por haber probado que la implementación del manual de *compliance* «cumplía los requisitos expuestos del art. 31 bis del Código Penal» y contaba con «las suficientes herramientas, políticas y protocolos (Sistema de Control de Calidad)» para «exigir al personal de la misma el cumplimiento de las normas profesionales, estableciendo medidas de vigilancia y control idóneas para evitar la comisión de ilícitos»¹²⁷.

4.4. La prueba de la eficacia del programa

La adopción por parte de la persona jurídica de un programa de *compliance* tributario no supone un efecto automático eximente o atenuante del eventual delito contra la Hacienda Pública. La mera implementación del modelo de prevención de delitos no puede configurarse como un «artificio exculpatorio» o «salvoconducto» para eludir la responsabilidad penal¹²⁸. Se excluye, en consecuencia, la utilización de modelos genéricos o la reproducción del modelo de otras organizaciones para dar por cumplido el criterio de poseer un programa de *compliance* (el «*check the box*» —en terminología anglosajona—)¹²⁹.

124 Del Moral García (2019), p. 699.

125 Sobre las dudas que podría plantear esta postura a la luz del derecho a no autoincriminarse, véase Magro Servet (2023).

126 Entre otros, normas técnicas de auditoría, control interno de calidad de los auditores, informes anuales de transparencia, código de conducta, manual de cumplimiento normativo, comunicaciones realizadas a empleados y terceros, y resumen de riesgos identificativos.

127 Sentencia de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional núm. 13/2020, de 29 de septiembre, FD 4 (ECLI: ES:AN:2020:2347)

128 Fiscalía General del Estado (2011), p. 19; y Del Moral García (2019), p. 704.

129 Como ha sostenido Luzón Cánovas (2020), «evidentemente» los «programas estereotipados que, aun siguiendo fielmente la finalidad de la norma, apenas se adaptan a las particularidades de la organización, no representan un compromiso con la prevención de la delincuencia en la empresa y en nada reflejan una verdadera cultura ética empresarial» (RB-1.6).

El modelo debe «contener aquellos elementos que permitan identificar una voluntad de cumplimiento del marco legal por parte de la empresa y, en particular, la voluntad de prevenir la comisión de hechos delictivos y dar una respuesta adecuada en caso de no haberse podido evitar la comisión del delito»¹³⁰. Resulta imprescindible entonces demostrar que «la aplicación efectiva» del programa de *compliance* «conducía a generar esa cultura de cumplimiento empresarial»¹³¹, debiendo valorarse si ha sido idóneo para *reducir* el riesgo de la comisión del delito, porque no hay que olvidar que el delito, a pesar de existir un programa de *compliance* que persiguiera prevenirlo, sí se ha cometido. Lo anterior sitúa al juez «en un difícil juicio *ex ante* acerca de la idoneidad abstracta del modelo para evitar ese tipo de delitos»¹³², en el que habrá que tener en cuenta las características de la infracción¹³³ dado que no es lo mismo, por ejemplo, que el delito lo cometa un empleado, a que lo cometa uno de los administradores o un alto directivo de la persona jurídica, pues no solo se puede presumir que el programa «no es eficaz si un alto responsable de la compañía participó, consintió y toleró el delito», sino que también pone de relieve un «menor compromiso ético de la sociedad» y una falta de «seriedad» del modelo¹³⁴.

La valoración exigirá «no sólo la prueba documental consistente en el mismo plan de cumplimiento», sino también la acreditación de que los protocolos establecidos «eran respetados y funcionaban adecuadamente», ya sea a través de más documentos, de pruebas testificales o del auxilio de peritos¹³⁵. De lo que se trata es de probar la eficacia e idoneidad del programa, por lo que habrá que acreditar que «las estructuras organizativas de la entidad y su actividad se han acomodado y han puesto en práctica los contenidos del programa»¹³⁶, así como toda la documentación que «ponga de manifiesto el aspecto dinámico del programa de cumplimiento penal, o su plasmación práctica en el devenir de la empresa» (información obtenida a través de los canales de denuncia, investigaciones internas, revisiones del programa, mejoras, medidas disciplinarias eventualmente impuestas, etc.)¹³⁷. Por ello, en la prueba de la eficacia del modelo adquiere una importancia trascendental el repositorio de evidencias en el que se ha debido ir monitorizando su implementación.

Además, han surgido las certificaciones del plan de *compliance* tributario no solo con el objetivo de demostrar a los tribunales y a la Administración tributaria la voluntad de la persona jurídica de cumplir con sus obligaciones tributarias, sino también como un elemento de buena reputación o imagen frente a los grupos de interés de la organización –ya sean socios, inversores, administraciones

130 Bachmaier Winter (2012), p. 2.

131 Del Moral García (2019), p. 704.

132 Luzón Cánovas (2020), RB-1.4.

133 La cuantía de la defraudación, el número de personas implicadas, la utilización de estructuras defraudatorias complejas son algunas «de las variables que el Juez deberá tener en cuenta en su valoración» a los efectos de desacreditar la correcta implantación de un sistema de *compliance* tributario» (Luzón Cánovas, 2020, RB-1.6).

134 Fiscalía General del Estado (2016), p. 27.

135 Del Moral García (2019), p. 704; y González Cano (2019), p. 882.

136 González Cano (2019), p. 879.

137 González Cano (2019), p. 880; y Serrano Zaragoza (2016), p. 6.

públicas o clientes, entre otros—¹³⁸. Esas certificaciones concedidas, entre otras entidades dedicadas a ello, por parte de la Asociación Española de Normalización (AENOR) —tras la auditoría pertinente que evalúa el cumplimiento efectivo de todos los requisitos del modelo— no son válidas indefinidamente. Su mantenimiento está supeditado a una auditoría anual de seguimiento para contrastar la adecuación del sistema implantado por parte de la citada asociación y la obligatoriedad de llevar a cabo auditorías internas a intervalos planificados para estar al corriente de su sistema de gestión y de las oportunidades de mejora. A lo anterior se añade que, cada tres años, se realice una auditoría de renovación, en la que se evalúan los requisitos con mayor profundidad que en el seguimiento anual.

Este control exhaustivo y periódico del programa de *compliance* de cara a mantener la certificación se utiliza como prueba de la efectividad e idoneidad del modelo de prevención implantado. Ahora bien, las certificaciones expedidas por empresas, corporaciones o asociaciones evaluadoras y certificadoras de cumplimiento de obligaciones, si bien pueden apreciarse «como un elemento adicional más de su observancia», en ningún caso garantizan la eficacia del programa ni, mucho menos, «sustituyen la valoración que de manera exclusiva compete al órgano judicial»¹³⁹.

5. Los efectos del *compliance* en el ámbito administrativo

5.1. Consideraciones previas

Los incuestionables efectos de los programas de *compliance* tributario en sede penal, plasmados en el art. 31 bis CP, distan considerablemente de sus implicaciones en sede administrativa. Efectivamente, no hay que olvidar que, si bien es cierto que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), en la sección dedicada a la colaboración social en la aplicación de los tributos, hace referencia a la potenciación del «*cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias*» (art. 92.2 LGT), también lo es que esta previsión no ha tenido ningún «desarrollo reglamentario específico y, por lo tanto, ninguna consecuencia efectiva ni en la contextura jurídica de las relaciones tributarias ni en la ordenación particular de los procedimientos tributarios»¹⁴⁰. A la inexistencia de efectos de esa previsión en sede administrativa, se suma que la responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias concurre en caso de dolo o culpa «*con cualquier grado de negligencia*» (art. 183.1 LGT) y que en los supuestos legalmente previstos que excluyen «*la responsabilidad por infracción tributaria*» (fuerza mayor, decisiones colectivas, carencia de capacidad de obrar y diligencia debida ex art. 179.2 LGT) no están incluidos expresamente los programas de gestión de riesgos.

138 Grandes empresas como Endesa, Iberdrola, Securitas Direct, Siemens o Solect fueron las pioneras en *compliance* tributario, obteniendo la certificación AENOR por sus sistemas de gestión de riesgos tributarios.

139 Fiscalía General del Estado (2016), p. 26.

140 Rozas Valdés (2021), p. 61.

Tampoco hay que olvidar que la norma UNE 19602:2019 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario se configura como una guía adecuada para establecer un modelo de *compliance* efectivo, pero no tiene ningún valor normativo (entra dentro del denominado *soft law*). Además, pese a que la Administración tributaria y el Ministerio de Hacienda hicieron un seguimiento de la elaboración de la citada norma, su participación no fue más que «a título de meros observadores»¹⁴¹.

La LGT se ha quedado –una vez más– atrás y crea –una vez más– una contradicción incomprensible en el sistema actual: los programas de *compliance* tributario proyectan efectos eximentes o atenuantes en la responsabilidad de las personas jurídicas en uno de los ámbitos del *ius puniendi* del Estado (el más grave –el penal–), pero no en el otro (el menos grave –el administrativo–)¹⁴².

5.2. La necesidad de una responsabilidad subjetiva

El principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas en la medida en que la sanción «es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado»¹⁴³. Sin «un análisis y ponderación de la culpabilidad del sujeto infractor y de la gravedad intrínseca de su conducta» se corre el riesgo de «incurrir en el gravamen o castigo de responsabilidad objetiva»¹⁴⁴ cuando, en nuestro ordenamiento jurídico, ha quedado proscrito constitucionalmente el «establecimiento de un régimen en materia de infracciones administrativas de responsabilidad objetiva o sin culpa»¹⁴⁵.

El problema parte de la propia tipificación de las infracciones tributarias como las acciones u omisiones dolosas o culposas «con cualquier grado de negligencia», lo cual supone la imposición de sanciones «por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado tributario», catalogándose como infracción «no sólo las infracciones u omisiones en las que concurra culpa ‘lata’ o ‘grave’ (incumplimiento de la diligencia aconsejada por la más vulgar prudencia), o culpa ‘levis’ (omisión de la diligencia del buen padre de familia)», sino también «la culpa ‘levísima’ (omisión de cautelas de hombres extremadamente diligentes)»¹⁴⁶.

Dicho de otro modo, ese «cualquier grado de negligencia» se configura como una *carta blanca* para que todo incumplimiento tributario sea automáticamente constitutivo de una infracción. Y aunque la culpabilidad sea un requisito esencial para sancionar¹⁴⁷, se está creando y aplicando «de forma automática en los procedimientos sancionadores, una especie de responsabilidad tributaria obje-

141 Rozas Valdés (2021), p. 60.

142 Orena Domínguez (2021), p. 81.

143 Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 4 (ECLI:ES:TC:1990:76).

144 Auto de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 25 de febrero de 2021, FD 7 (ECLI: ES:TS:2021:2129A).

145 Sentencias del Tribunal Constitucional núms. 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1991:246); 86/2017, de 4 de julio, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2017:86); 172/2020, de 19 de noviembre, FJ 6 (ECLI:ES:TC:2020:172); y 14/2021, de 28 de enero, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2021:14), entre otras.

146 Moreno Fernández (2007), p. 67.

147 García Novoa (2020), pp. 48-49.

tiva, con fines recaudatorios»¹⁴⁸, olvidando que «el juicio de culpabilidad debe estar motivado, razonado, no bastando con la mera descripción de la acción típica o la afirmación de que la actuación del contribuyente ha sido cuando menos negligente»¹⁴⁹. No se trata de mermar «la eficacia de la Administración para la persecución de los ilícitos tributarios», sino que «del expediente resulten las pruebas necesarias y suficientes para acreditar la voluntariedad de la acción u omisión constitutiva de la infracción tributaria»¹⁵⁰.

En el ámbito del *compliance* tributario, la expresión «cualquier grado de negligencia» es apta para convertir en completamente intrascendente la implantación de un modelo de gestión de riesgos tributarios en el seno de la persona jurídica. Y ello porque, a pesar de haberse aplicado el modelo, desde el momento en el que se hayan incumplido las obligaciones tributarias, se incurrirá automáticamente en la responsabilidad «con cualquier grado de negligencia». El problema de esta percepción es que no se está entendiendo el objetivo de los programas de *compliance*. No hay duda, utilizando las palabras de Del Moral García, de que «el mejor plan de cumplimiento es el que jamás ha de presentarse ante un órgano judicial porque ha servido para atajar toda posible actividad delictiva»¹⁵¹, pero tampoco puede olvidarse que esos modelos de prevención no actúan como *antídoto* de los incumplimientos tributarios o penales-tributarios, sino como *vacuna*.

Como es sabido, la administración de la vacuna «permite que el sistema inmunológico desarrolle una respuesta específica contra el agente infeccioso», lo que puede «prevenir la infección o reducir la gravedad de los síntomas si el individuo es expuesto al agente infeccioso en el futuro», tratándose de «una herramienta fundamental para la prevención y el control de enfermedades infecciosas»¹⁵², pero no asegura, en ningún caso, una inmunidad total frente al contagio. Así sucede con los programas de *compliance*. Su implementación por parte de la persona jurídica tiene como objetivo mitigar, en la medida de lo posible, el riesgo de la comisión de infracciones tributarias o de delitos contra la Hacienda Pública, pero no asegura que el incumplimiento no se vaya a materializar en ningún caso. De hecho, la previsión penal sobre los modelos de prevención de riesgos partió de la realidad de que resulta prácticamente imposible mitigarlo por completo —no hay riesgo cero—. Si sirviesen como *antídoto*, no se estarían discutiendo sus efectos en los ámbitos sancionador y penal porque no se llegaría a cometer ninguna infracción tributaria ni ningún delito contra la Hacienda Pública.

En fin, si el incumplimiento de la obligación tributaria sirviese para disipar cualquier efecto eximente o atenuante de la responsabilidad de la persona jurídica en el seno de un procedimiento sancionador tributario, soslayando la idoneidad del programa de *compliance* implantado para prevenir, mitigar y controlar de la forma más eficaz posible el riesgo —a diferencia de lo que se hace en

148 Márquez Sillero y Márquez Márquez (2021), p. 12.

149 Almudí Cid (2009), p. 469.

150 Romero Mata (1986), p. 666.

151 Del Moral García (2019), p. 692.

152 Diccionario médico de la Clínica de la Universidad de Navarra.

sede penal—¹⁵³, se estaría frustrando por completo el fin de los modelos de prevención en sede administrativa.

5.3. De la exclusión a la graduación de la responsabilidad administrativa

Como es sabido, los obligados tributarios podrán ser sancionados «*por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos*» (art. 179.1 LGT), salvo en cinco supuestos previstos en la legislación en los que las acciones u omisiones normalmente constitutivas de la infracción no darán lugar a tal responsabilidad (art. 179.2 LGT): (1) cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; (2) cuando concurra fuerza mayor; (3) cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma; (4) cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y (5) cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el último caso, el legislador ha especificado que, «*entre otros supuestos*», se entenderá que el obligado tributario ha puesto la diligencia necesaria cuando «*haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma*», «*haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas*» o «*a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado*» [art. 179.2.d) LGT].

Pues bien, aunque la implementación de un modelo de *compliance* no tiene cabida en ninguno de los ejemplos señalados por el legislador, tampoco debería quedar excluido del supuesto de «diligencia necesaria». Primero, porque no se ha establecido un «listado cerrado» al utilizar el precepto la expresión «entre otros supuestos»¹⁵⁴. Y, segundo, porque si se ha implementado un programa de *compliance* que cumple con todos los criterios necesarios para ser considerado *idóneo*, se estaría reflejando una «buena fe» en el «cumplimiento de las obligaciones tributarias» equiparable al resto de supuestos descritos en el art. 179.2.d) LGT, en la medida en que se «ponen en marcha actuaciones preventivas para evitar o reducir la posibilidad de comisión de ilícitos tributarios»¹⁵⁵.

El objetivo del régimen sancionador es doble: punitivo —porque castiga las infracciones— y disuasorio —porque persigue que el resto se abstenga de cometerlas al ver las consecuencias a las que se enfrentan quienes son sancionados—

153 No son pocos los autores que han recalcado la necesidad de que, tal y como ocurre en sede penal, se reconozcan explícitamente en el ámbito tributario los efectos de los programas de *compliance*. Véanse, Martínez Muñoz, 2020, p. 58; Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2020), RB-2.5.; Ribes Ribes (2021), p. 30; y Orena Domínguez (2021), pp. 84-86.

154 Orena Domínguez (2021), p. 83.

155 Martínez Muñoz (2020), p. 58. En el mismo sentido, para Lucas Durán (2021), «si se ha implementado un sistema de gestión de *compliance* tributario en la organización» y «además, el mismo ha sido convenientemente certificado, no puede imaginarse mayor diligencia institucional para el cumplimiento de las obligaciones tributarias» (p. 186).

con el fin de favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero siempre respetando los principios de la potestad sancionadora y, especialmente –en lo que ahora nos ocupa– el principio de responsabilidad (arts. 178 y 179 LGT). En este sentido, no se está pretendiendo que se reconozca ningún supuesto descabellado de ausencia de responsabilidad, sino que se incluya entre ellos la implementación de modelos idóneos de prevención de riesgos tributarios con el único fin de valorar correctamente el elemento subjetivo de la infracción. Y ello con el fin de «*mejorar los procesos de detección de la concurrencia de culpabilidad*», tal y como se pretende en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024¹⁵⁶.

Adicionalmente, la relación cooperativa o de confianza recíproca –ámbito en el que se ha insertado el *compliance*– es bidireccional. No es solo el obligado tributario el que debe adoptar actuaciones colaborativas con la Administración tributaria, sino que esta última ha de actuar en consecuencia y reconocer esas actuaciones a la hora de valorar el elemento volitivo en el ámbito sancionador. De esta forma, «no puede negarse que el establecimiento de un sistema de prevención de riesgos fiscales por una organización supone una actuación colaborativa, a la que la Administración tributaria debería responder con una estrategia cooperativa evitando la imposición de sanciones de una forma objetiva»¹⁵⁷.

Como ocurre en sede penal, si no hubiesen concurrido todos los elementos necesarios para considerar que el programa de *compliance* era apto para constituir un supuesto de «diligencia necesaria», se podría considerar un criterio de graduación atenuante de la sanción correspondiente. No obstante, como para otras tantas cuestiones, la LGT, definida por ella misma como «*el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes*» (apartado I de su Exposición de Motivos), solo tiene en cuenta las actuaciones «negativas» del contribuyente para graduar la sanción –incrementándola– (la comisión repetida de infracciones, el perjuicio económico para la Hacienda Pública o el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación, ex art. 187 LGT), pero no las actuaciones positivas y/o colaboradoras –para disminuirla– (como puede ser el no haber cometido previamente ninguna infracción tributaria –como ocurre, por ejemplo, en el sistema francés–¹⁵⁸ o el haber implementado programas

156 Resolución de 21 de febrero de 2024, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024.

157 Martínez Muñoz (2020), p. 57.

158 En Francia, la Ley 2018-727, de 10 de agosto, para un Estado al servicio de una sociedad de confianza (*pour un État au service d'une société de confiance* –conocida como Ley ESSOC–), introdujo un nuevo art. L123-1 al Código de Relaciones entre el Público y la Administración (*Code des relations entre le public et l'administration*), en virtud del cual la persona que, «por primera vez», haya ignorado una norma aplicable a su situación o haya cometido un error material al facilitar información a la Administración, no podrá ser sancionada, siempre y cuando regularice su situación por iniciativa propia o en el plazo otorgado por la Administración tras haber sido requerido para ello. Es decir, en el sistema jurídico francés, se valora el historial del contribuyente no sólo de forma desfavorable (como sucede en España, que solo se tiene en cuenta para incrementar la sanción por la comisión reiterada de infracciones), sino también de forma favorable (al tomar en consideración que si un contribuyente ha cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias hasta la fecha, la primera vez que no lo hace, se entiende que ha cometido un error y no será sancionado, siempre que haya regularizado su situación y, por tanto, reparado el perjuicio a la Hacienda Pública).

de *compliance*)¹⁵⁹, salvo en los supuestos de «trueque» de la reducción de la sanción por manifestar el acuerdo o conformidad con el contenido de la propuesta de regularización por parte de la Administración a cambio de no recurrir (art. 188 LGT).

En fin, ese impulso del modelo conciliador y cooperativo que se pretende no quedará más que en papel mojado si se obvia la implementación de los programas de *compliance* tributario a la hora de valorar la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario priorizándose, una vez más, la sanción –y la recaudación que de ella deriva–.

6. Conclusiones

1.- La incuestionable trascendencia de los programas de *compliance* tributario en la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Los programas de *compliance* se han erigido como un mecanismo trascendental para «la prevención de la criminalidad económica y donde la finalidad principal es que cada uno de sus miembros conozca y asuma los valores básicos de cumplimiento normativo y ética corporativa», pero se han configurado también como «una estrategia de defensa preventiva ante una eventual imputación penal»¹⁶⁰. La implementación de modelos de prevención de delitos fiscales en el seno de la persona jurídica tendrá efectos eximentes –si se prueba su eficaz aplicación, control y revisión– o atenuantes –si no se ha aplicado con la suficiente eficacia como para dar lugar a la exención, pero sí ha conseguido reducir lo suficiente el riesgo como para aminorar la responsabilidad–.

2.- La incomprensible contradicción del sistema actual: el *compliance* permite eximir o atenuar el reproche penal, pero no el administrativo. Si la implementación de los modelos de *compliance* idóneos para la mitigación de los riesgos tributarios en el seno del tejido empresarial tiene efectos eximentes o atenuantes del delito contra la Hacienda Pública, resulta difícil de comprender por qué no se valoran en el ámbito sancionador tributario. La configuración actual crea la paradoja de que si el incumplimiento es doloso y supera el umbral cuantitativo del art. 305 CP (120.000 euros), pero el programa de *compliance* cumple con todas las exigencias de la legislación penal, la persona jurídica podrá verse eximida –o atenuada– de responsabilidad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Ahora bien, si el incumplimiento es doloso, pero no supera el umbral cuantitativo del art. 305 CP (120.000 euros) o si es negligente –en otras palabras, si es menos grave cuantitativa o subjetivamente–, la persona jurídica

159 Es cierto, no obstante, que el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024 recoge que se pretende continuar con los trabajos encaminados «a la revisión de los criterios operativos de aplicación del régimen sancionador tributario, con la finalidad de mejorar los procesos de detección de la concurrencia de culpabilidad y centrar la aplicación del régimen sancionador en las conductas de mayor gravedad», especialmente en aquellos casos en los que no existe perjuicio económico y en los que «los incumplimientos son cometidos ocasionalmente por obligados tributarios tradicionalmente cumplidores». Con lo cual, a pesar de que la legislación tributaria no lo contempla expresamente, la Administración tributaria sí pretende tener en cuenta el historial del contribuyente de forma favorable respecto de determinados incumplimientos.

160 Pérez Ferrer (2018), p. 138.

en análogas circunstancias no se verá eximida –ni atenuada– de responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria.

3.- La necesaria (y coherente) traslación de los efectos eximentes o atenuantes de los programas de *compliance* al régimen sancionador tributario. Los efectos eximentes o atenuantes de responsabilidad penal pueden trasladarse fácilmente al ámbito sancionador tributario, tanto a través del art. 179.2.d) LGT que excluye la responsabilidad por la comisión de una infracción cuando «se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», como mediante el juego del art. 187 LGT, que recoge los «criterios de graduación de las sanciones tributarias». De lo contrario, habrá que asumir lo evidente: que los programas de *compliance* tributario –que tanto se están impulsando en el marco de la relación cooperativa– solamente producen efectos si sus potenciales incumplimientos son eventualmente constitutivos de delito –es decir, en sede penal–, careciendo de toda virtualidad en el ámbito administrativo porque todo incumplimiento tributario constituye automáticamente –salvo en contadas ocasiones– una infracción tributaria, con independencia del elemento volitivo. Por consiguiente, las personas jurídicas que no tengan, atendiendo a sus características, un riesgo elevado de cometer eventuales delitos contra la Hacienda Pública en el seno de sus organizaciones, pueden ahorrarse los recursos financieros, humanos y materiales que supone la implantación de un programa de *compliance* tributario «formalmente» idóneo, pero «materialmente» inservible para evitar o reducir las eventuales responsabilidades derivadas de su actuación.

7. Bibliografía

Doctrina científica

– Almudí Cid, J. (2009). El procedimiento sancionador en materia tributaria. En *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (432-522). Tirant lo Blanch.

– Aneiros Pereira, J. (2021). Compliance y responsabilidad penal. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (529-550). Wolters Kluwer.

– Aróstegui Garaizábal, M. y Beñarán Arocena, A. (2021). El compliance officer: requisitos y responsabilidades. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (199-213). Wolters Kluwer.

– Bachmaier Winter, L. (2012). Responsabilidad penal de las personas jurídicas definición y elementos de un programa de compliance. *Diario La Ley*, 7938, 1-9.

– Campanón Galiana, L. (2019). Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 49, 70-79.

– Cuadrado Ruiz, M. A. (2007). La responsabilidad penal de las personas jurídicas. Un paso hacia adelante...¿Un paso hacia atrás? *Revista Jurídica de Castilla y León*, 12, 121-152.

– Cuevas Oltra, C. M. (2017). El «debido control» en la responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 18, 13-38.

– De Ros Raventós, I. (2019). *Delito fiscal y tax compliance*. Thomson Reuters-Aranzadi.

– Del Moral García, A. (2019). *Compliance* en la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo: Presente y perspectivas. En *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión* (675-704). Tirant lo Blanch.

– Díaz Pedrero, J. G. (2024). *La responsabilidad penal del tax compliance officer y de otros intermediarios fiscales*. La Ley.

– Dolz Lago, M. J. (2016). ¿Responsabilidad penal de las personas jurídicas versus. Delito corporativo? *Diario La Ley*, 8856, 1-7.

– Dolz Lago, M. J. (2019). Doctrina de la Fiscalía General del Estado sobre *Compliance*: Discordancias con la Jurisprudencia. En *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión* (125-155). Tirant lo Blanch.

– Faraldo Cabana, P. (2019). Los *compliance programs* y la atenuación de responsabilidad penal. En *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión* (157-168). Tirant lo Blanch.

– Fernández García, M. (2020): La estandarización de los sistemas de gestión de 'compliance' en materia penal y administrativa. En *El compliance tributario en el proceso penal* (65-85). Thomson Reuters-Aranzadi.

– Fernández Hernández, A. (2023). Dos cuestiones relativas a los programas de cumplimiento penal: los criterios para medir su eficacia y el diseño de los mapas de riesgos. En *Criminal compliance programs y mapas de riesgos* (65-106). Tirant lo Blanch.

– Ferré Olivé, J. C. (2019). El *compliance* penal tributario. En *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión* (211-242). Tirant lo Blanch.

– García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, 447, 2020, 37-54.

– Gimeno Beviá, J. (2024). Aspectos procesales de la Ley 2/2023 de protección al informante: algunas cuestiones sin resolver tras un año de su entrada en vigor. *Lex Criminalis*, 5, 27-46.

– Gómez Colomer, J. L. (2019). La responsabilidad penal de las personas jurídicas y el control de su actividad: estructura jurídica general en el Derecho Procesal Penal español y cultura del cumplimiento (Compliance Programs). En *Tratado sobre compliance penal. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y modelos de organización y gestión* (25-66). Tirant lo Blanch.

– Lledó Benito, I. (2019). *Corporate compliance: la prevención de riesgos penales y delitos en las organizaciones penalmente responsables*. Dykinson.

– Lucas Durán, M. (2021). Tax compliance en el impuesto sobre sociedades y en el IVA. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (155-195). Wolters Kluwer.

– Luzón Cánovas, A. (2020): El ‘compliance’ tributario y la exención de responsabilidad penal corporativa. En *El compliance tributario en el proceso penal* (23-51). Thomson Reuters-Aranzadi.

– Magro Servet, V. (2023). Derecho de la persona jurídica a no autoincriminarse y a negar el requerimiento judicial de entrega del programa de compliance. *La Ley compliance penal*, 15, 1-11.

– Márquez Sillero, C. y Márquez Márquez, A. (2021). El olvido consciente, la ausencia reiterada y la aplicación automática de la culpabilidad en los procedimientos sancionadores tributarios. *Revista Quincena Fiscal*, 10, 1-24.

– Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2020): El ‘compliance’ tributario y la exención de responsabilidad administrativa. En *El compliance tributario en el proceso penal* (53-63). Thomson Reuters-Aranzadi.

– Martínez Muñoz, Y. (2021). Compliance fiscal y responsabilidad por ilícitos tributarios. En *Crónica tributaria*, 179, 35-62.

– Martínez-Buján Pérez, C. (2024). La estructura de la infracción penal de la persona jurídica: el presupuesto (el déficit organizativo peligroso) y el resultado/condición objetiva de punibilidad (el hecho de conexión posterior. *Revista Electrónica de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Compliance*, 3, 1-53.

– Moreno Fernández, J. I. (2007). Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT). En *El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales* (61-218). Civitas.

– Olivares Olivares, B. (2021). El Código de Buenas Prácticas para grandes empresas. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (509-527). Wolters Kluwer.

– Orena Domínguez, A. (2021). El compliance y las infracciones tributarias: norma UNE 19602. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (75-96). Wolters Kluwer.

– Pérez Ferrer, F. (2018). Cuestiones fundamentales de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y los programas de cumplimiento normativo (compliance). *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, 13, 122-138.

– Ribes Ribes, A. (2021). La exención de responsabilidad penal de las personas jurídicas a través de los compliance programs: una propuesta para el Derecho tributario. *Revista Forum Fiscal*, 273, 21-38.

– Romero Mata, P. (1986). Consideración crítica del vigente régimen sancionador. En *Financiación de las autonomías e infracciones y sanciones tributarias. XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero* (655-680). Instituto de Estudios Fiscales.

– Rozas Valdés, J. A. (2021). Fundamentos y acicates de las políticas de Compliance Tributario. En *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (45-72). Wolters Kluwer.

– Velasco Núñez, E. y Saura Alberdi, B. (2016). *Cuestiones prácticas sobre responsabilidad penal de la persona jurídica y Compliance*. Thomson Reuters Aranzadi.

Otras fuentes

– AEAT (2011): Código de Buenas Prácticas Tributarias. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias.html>

– AEAT (2016): Conclusiones relativas al desarrollo y seguimiento de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias en el marco del modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las Empresas. Disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/codigo-buenas-practicas-tributarias/conclusiones-pleno-2_11_2015-cbpt.html

– AEAT (2019): Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-asociaciones-colegios-profesionales-tributarios.html>

– AEAT (2022): La Agencia Tributaria, trabajadores autónomos y pymes crean dos foros para impulsar la relación cooperativa. Disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/La_Agencia_Tributaria___trabajadores_autonomos_y_pymes_crear_dos_foros_para_impulsar_la_relacion_cooperativa.html

– AEAT (2024): Adenda a las normas de funcionamiento del Foro de Grandes Empresas. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/colaborar-agencia-tributaria/relacion-cooperativa/foro-grandes-empresas/normas-funcionamiento-adenda/adenda-normas-funcionamiento.html>

– OCDE (2011): Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales. Disponible en https://www.oecd-ilibrary.org/governance/lineas-directrices-de-la-ocde-para-empresas-multinacionales_9789264202436-es

– Fiscalía General del Estado (2011): Circular 1/2011 de la Fiscalía General del Estado relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica número 5/2010, FIS-C-2011-00001, 1-45.

– Fiscalía General del Estado (2016): Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica 1/2015, FIS-C-2016-00001, 1-33.

– Primer informe del Observatorio del delito fiscal (2006): Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf

LA COSA JUZGADA Y LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS. ¿EXISTE EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA ADMINISTRACIÓN?¹

Ana Molina Lebron

Profesora de Derecho Financiero y Tributario UAM

Letrada Dirección Contencioso-Fiscal Iberdrola

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-9026-3466>

Title

Res judicata and the enforcement of economic administrative resolutions. Does the principle of legal certainty and good administration exist?

Resumen

El automatismo al que nos tiene acostumbrados la Administración Tributaria, y el oscurantismo de sus regulaciones, lleva a los asuntos tributarios, en la mayoría de los casos, a cronificarse. Paradigma de ello es la Sentencia número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, donde reconoce un vacío legal en el artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en relación con la ejecución de resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos favorables al contribuyente, cuando estás llegan tarde, tan tarde que ya ha concluido el proceso judicial (contencioso-administrativo) que juzgaba la resolución presunta. ¿Existe cosa juzgada?; ¿prevalece la resolución de un Tribunal Superior de Justicia sobre el acto presunto, o la posterior resolución del Tribunal Económico Administrativo competente sobre el acto expreso?; ¿puede la Administración utilizar el silencio administrativo a su propio interés?; ¿existe identidad de *causa petendi y petitum*, en una resolución desestimatoria frente al acto presunto, y una resolución expresa posterior favorable para el contribuyente?

¹ A Juan Arrieta, Félix Vega y María Rodríguez-Bereijo. Donde hay amigos hay riqueza. No sé que hice bien, pero no puedo estar más agradecida, espero estar a la altura. Gracias por despertarme de un no deseado letargo.

Palabras clave

Artículo 36 LJCA, artículo 222 LEC, ejecución resoluciones firmes, silencio administrativo, cosa juzgada, consecuencias del retraso judicial, seguridad jurídica, buena administración, *causa petendi-petitum*.

Abstract

The automatism to which the Tax Administration has accustomed us, and the obscurity of its regulations, leads tax matters in most cases to become chronic. A paradigm of this is Judgment number 179/2023, of July 21, of the Superior Court of Justice of Castilla y León, where it recognizes a legal gap in Article 36 of the Law of Contentious-Administrative Jurisdiction, regarding the enforcement of resolutions favourable to the taxpayer of the Economic-Administrative Courts, when these are delayed, so delayed that even when the judicial process (contentious-administrative) that judged the presumed resolution has already concluded. Does *res judicata* exist? Which does prevail, Superior Court of Justice judgment over the presumed act, or the subsequent resolution of the competent Economic-Administrative Court on this express act? Can the Administration use administrative silence to its own interest? Is there any action-petition identity on the dismissive resolution against the presumed act, and the subsequent express resolution favourable to the taxpayer?

Keywords

Article 36 of the LJCA, article 222 of the LEC, enforcement of final judgments, administrative silence, *res judicata*, consequences of judicial delay, legal certainty, good administration, cause of action-petition.

Fecha de recepción: 25-09-2024/ Fecha de aceptación: 16-10-2024.

Cómo citar: Molina Lebrón, A. (2025). La cosa juzgada y las resoluciones económico administrativas. ¿Existe el principio de seguridad jurídica y buena administración? *Revista Técnica Tributaria*, (148), 107-131.

SUMARIO

1. Introducción: planteamiento de la cuestión (recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo)
2. Eficacia de los actos administrativos tributarios y efectos de una resolución expresa y firme posterior al acto presunto. El derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme al no haber sido revisada judicialmente por el aquietamiento de la administración
 - 2.1. Contexto
 - 2.2. El necesario cumplimiento de las resoluciones administrativas y la eficacia de los actos administrativos. Prevalencia de la resolución expresa sobre el acto presunto. Criterio Jurisprudencial
3. La interpretación del artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en conexión con el artículo 222 de la Ley De Enjuiciamiento Civil. El vacío legal ante el excesivo retraso en las resoluciones tributarias
4. Conclusiones
5. Bibliografía

La equidad, aunque sea justa, no es justicia legal, sino rectificación de esta

ARISTÓTELES².

1. Introducción: planteamiento de la cuestión (recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo)

Decía GÓMEZ TABOADA, en una de las entradas al blog *«fiscalblog»*³, que los asuntos tributarios tienen mucho de *guadiánico*, es decir, aquel asunto que nace, que se plantea, pero que no avanza hacia el nudo y, menos aún, hacia el desenlace, encallándose hasta cronificarse. A partir de ahí se genera una suerte de anclaje, a la espera de algún acontecimiento extraordinario que logre que el asunto se desenvicie y consiga recuperar lo que siempre debió ser su senda natural. Mientras tanto, se vive en lo que NIETZSCHE hubiera podido calificar como un prototipo del *«eterno retorno de lo igual»*, un bucle del que no se sale.

El singular universo tributario patrio es *«un hábitat perfecto para el anidamiento de asuntos guadiánicos»*, alambicados, alejados de la protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos⁴ y del principio de simplicidad⁵. Paradigma de ello, vienen siendo muchos de los conflictos que rodean al Derecho

2 ARISTÓTELES: *Ética a Nicómaco*, traducción de CALVO MARTÍNEZ, J. L. (2014), Alianza editorial, página 160.

3 GÓMEZ TABOADA, J. (2022): «Lo guadiánico», *Fiscalblog*, 15 de noviembre de 2022, <https://fiscalblog.es/?p=8009>. Cfr. también, GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023): «Bailando con lobos», *Fiscalblog*, 26 de noviembre de 2023, <https://fiscalblog.es/?p=9114>: a esta complejidad se unen también *«las discusiones entre los inspectores de Hacienda, sufragados por el Estado, y los asesores contratados por empresas y particulares para intentar pagar menos impuestos constituyen un juego de suma cero. Los inspectores de Hacienda, cuando menos, influyen en la creación de impuestos y la forma de cobrarlos. Los asesores responden con estrategias e interpretaciones que permiten pagar menos impuestos a sus clientes. Los inspectores de Hacienda responden, a su vez, con nuevas reglas y mecanismos para pagar más impuestos —o recaudarlos mejor— que son a su vez contestadas por los asesores privados con nuevas estrategias e interpretaciones para pagar menos impuestos. Este juego no termina nunca y genera un círculo vicioso de «tira y afloja» eterno, que no aporta ninguna riqueza a la sociedad. Tan sólo genera un efecto distributivo entre cuánto dinero se va para las arcas del Estado y cuánto se queda en el bolsillo de los contribuyentes, sin que el «juego» genere beneficios sociales tangibles. Sin embargo, ese juego si tiene —siempre según Posner— costes: el de los actores mismos, unos y otros le cuestan a la sociedad que los mantiene»*.

4 Cfr. ALMUDÍ CID, J. M. (2024): «La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, número 144, páginas 7 y siguientes.

5 Recogía CUBERO TRUYO que: *«los planes de Hacienda entonces infructuosos de Ramón Villaa-mil, que nos enseñara PÉREZ GALDÓS, se escribieron atendiendo primero, a la sencillez; segundo, a la claridad; tercero, a la brevedad (todo muy sencillo, muy práctico, muy claro). Nada nuevo lo de hoy. El agravamiento de las circunstancias desencadenantes, más que a la callada permisibilidad de la situación, puede, por insostenible, obligar a la revuelta»*, en CUBERO TRUYO, A. M. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, página 8. En este sentido se pronunciaba LAGO MONTERO, J. M. (2021): en *La simplificación de la imposición sobre la renta*, editorial Reus, Madrid, página 21, *«pronto vino a mi memoria el principio que más me sorprendió de todos los que soñaran hacendistas y juristas clásicos cuando comencé a leerlos en mis años mozos: el principio de simplicidad del sistema tributario. (...) ¿Acaso es posible hacer al sistema tributario no ya simple sino sólo un poco más sencillo de lo que ha sido hasta ahora?»*.

Tributario, con una excesiva litigiosidad⁶, con procedimientos que alcanzan una duración extenuante, que, para enredar aún más el hilo de la cometa, en ocasiones las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos llegan tarde, cuando ya ha finalizado el contencioso-administrativo donde se recurrió el acto presunto. Claro ejemplo lo encontramos, en la Sentencia número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Burgos), pendiente de recurso de casación⁷, que analizaremos inmediateamente.

Interesa reseñar que la duración del procedimiento que trae causa la sentencia citada data del año 2005 (casi 20 años de duración del procedimiento). Los antecedentes de interés, en lo que aquí nos concierne fueron los siguientes:

- 1.- ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante «TEAC»), en el año 2014, un contribuyente presentó recurso de alzada por la improcedencia de la liquidación girada por la Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante «ITPO»), la cual a su vez ya provenía de un pleito anterior que había anulado la liquidación por falta de motivación (el inicio del procedimiento data de 20 de diciembre de 2005);
- 2.- el recurso de alzada no es resuelto inicialmente en el plazo que marca la Ley, lo que da lugar a su desestimación por silencio;
- 3.- contra la desestimación presunta el contribuyente formuló recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (en adelante «TSJ Castilla y León»);
- 4.- ese mismo Tribunal, esa misma Sala, y la misma sección, sección 2ª, (que emite la sentencia que analizamos), dictó también la sentencia desestimatoria, en octubre de 2016, sobre la resolución presunta del TEAC, por considerar la liquidación practicada conforme a derecho, quedando firme

6 Cfr. LAGO MONTERO, J. M. (Director); ALFONSO GALÁN, R. M. y GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (Coordinadoras), (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedio*, editorial Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, página 23: «Aunque se trate de una preocupación ampliamente compartida, en nuestra percepción y en nuestro entorno, no por ello se trata de un sentir unánime. A juicio de algunos operadores e ilustres comentaristas, la existencia de cientos de miles de reclamaciones es expresión de dinamismo social, tratándose de un problema, y no muy grave, solo para el Estado. A nuestro juicio, sin embargo, se trata de un problema real tanto para las Administraciones Públicas como para los ciudadanos contribuyentes que osan recurrir, soportar y padecer la lentitud de un sistema mejorable en su eficiencia. El cómo reducir el número de litigios y aligerar el tiempo de duración de los procedimientos, sin merma de los derechos de los administrados, han sido desde el principio los objetivos-guías de este trabajo». Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): Informe «Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje», Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid; vid. también Comisión General de Codificación (2013), sección especial para la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: Informe explicativo y propuesta de Ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, donde se pone el acento en la necesaria reforma de los recursos administrativos previos, cuyas deficiencias considera causantes del mal funcionamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa; A juicio del legislador, también estamos ante una excesiva litigiosidad, pues se refirió a ella, en la Exposición de Motivos de la reforma de la Ley General Tributaria (2015), en la primera página, tildando de objetivo esencial de la misma reducirla.

7 Recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo.

dicha Sentencia tras inadmitirse el recurso de casación⁸; huelga recordar que lo que aquí se impugnó no era más que la ficción jurídica del silencio administrativo desestimatorio, por inactividad administrativa;

- 5.- pasado más de 9 meses desde la sentencia que desestimó la impugnación de la resolución presunta, y casi cuatro años desde la interposición del recurso de alzada, el TEAC, resolvió la alzada pendiente en septiembre de 2017, resolución expresa que estimó el recurso de alzada del contribuyente por incurrir en la misma falta de motivación que había llevado a la anulación judicial de la primera liquidación, sin que se interpusiera por la Administración ningún recurso frente a ella y deviniendo firme;
- 6.- el contribuyente interesó, primero ante la Administración competente y posteriormente, ante la negativa de la Administración a ejecutar, ante el TEAC, la ejecución de su acto firme de septiembre de 2017;
- 7.- el TEAC resuelve, en mayo de 2019 (dos años más tarde), que no procede dicha ejecución por cuanto tal acto administrativo contradice lo juzgado por la Sentencia la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León, argumentando que la razón estaba en que nunca debió dictarse resolución por el TEAC y que en todo caso sería nula, careciendo de eficacia, al existir una sentencia firme sobre la impugnación de una resolución desestimatoria por silencio;
- 8.- frente a la desestimación del TEAC de ejecutar una resolución firme, expresa y estimatoria del contribuyente, se formuló por el contribuyente, recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (en adelante «AN»), por entender que la competencia objetiva era del citado órgano judicial. La AN aceptó la competencia, pero tras varios recursos del Abogado del Estado y vicisitudes, la AN declinó su competencia a favor del TSJ; huelga también aquí recordar que lo que verdaderamente se debatía, nada tenía que ver con tributos cedidos, ya que el fondo del asunto devino firme por falta de impugnación por la propia Administración, siendo el verdadero debate, la obligatoriedad de ejecutar una resolución administrativa firme del TEAC, entendiendo esta autora, que debería de haber asumido la competencia la AN, ya que este asunto es competencia exclusiva de la misma;
- 9.- el recurso, resuelto finalmente por el TSJ de Castilla y León, fue desestimado por la sentencia que comentamos, con los siguientes argumentos:
 - inexecución de un acto administrativo expreso y firme por contradecir una sentencia judicial anterior que versó sobre la impugnación de la resolución presunta;
 - valor de la cosa juzgada material (artículo 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en adelante, «LEC»);

⁸ La inadmisión se produjo por Auto en el mismo año 2016, reconociendo nuestro Alto Tribunal que el asunto de la falta de motivación de la liquidación podría tener interés casacional, pero no se argumentaba la nota de la generalidad, llevándole a la inadmisión del recurso.

- el TSJ de Castilla y León se separa deliberadamente del criterio seguido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 10 de abril de 2002 (recurso de casación 7145/1996);
- la sentencia interpreta que el artículo 36 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, «LJCA») no resuelve el problema que se plantea en este asunto, ya que existe un vacío legal, y que, además, a pesar de desestimar la pretensión, reconoce que se trata de una cuestión "*altamente controvertida*".

10.- el contribuyente interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que se encuentra *sub iudice* a fecha de hoy.

2. Eficacia de los actos administrativos tributarios y efectos de una resolución expresa y firme posterior al acto presunto. El derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme al no haber sido revisada judicialmente por el aquietamiento de la administración

2.1. Contexto

El artículo 24.1 Constitución Española (en adelante, «CE»), recoge que:

«Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

Por su parte la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante «LPAC»), en su artículo 38 recoge que: «*los actos de las Administraciones Públicas (...) serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley*», en idéntico término lo recoge el artículo 98 del mismo texto legal, estableciendo que los actos administrativos serán inmediatamente ejecutivos.

El artículo 39 de la misma LPAC, establece que: «*los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten*», por lo que dicha eficacia no es más que la producción de los efectos que le son propios, comenzando con su obligado cumplimiento por el destinatario.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante «LGT»), en su artículo 239 recoge en relación con las reclamaciones económico-administrativas que:

«5. La resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, a que se refiere el artículo 227.4 de esta Ley, una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la

Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente».

En relación a la duración del procedimiento económico-administrativo, el artículo 240 LGT establece que:

«1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa».

El 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 adelante «RGDLGT»), en su artículo 66, recoge la eficacia de las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos, con el siguiente tenor:

«1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos (...).

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora».

De todo lo anterior podemos extraer inicialmente, que:

- Cualquier resolución administrativa es inmediatamente ejecutiva.
- Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos vinculan a las Administraciones Públicas y serán ejecutadas en sus propios términos.
- Trascurrido el plazo sin resolución, entra en juego el silencio administrativo, por lo que el interesado podrá interponer el correspondiente recurso.
- La resolución expresa emitida con posterioridad a la presunta prevalece frente a esta última.
- El administrado tiene en todo momento el derecho a la tutela judicial efectiva.

En relación al silencio administrativo, cabe resaltar que nos encontramos ante una ficción que garantiza que quien no ha visto resuelta su petición, no vea entorpecido el legítimo ejercicio de sus derechos y pueda obtener, en su caso, un pronunciamiento favorable a sus intereses, pero ello no exime a la Administración de resolver. Es por ello, que sucede a veces, que la resolución expresa de la Administración se produce cuando el interesado ya ha acudido en auxilio

de los Tribunales de Justicia, interponiendo el correspondiente recurso contencioso-administrativo, o incluso cuando ya los Tribunales han resuelto; de forma que, en estos casos, nos encontramos ante dos resoluciones, una presunta y otra expresa, en relación con una misma reclamación.

El silencio negativo o desestimatorio, no se concibe como una facultad de la Administración, como una opción posible de la misma cuando ella lo tenga a bien⁹, sino como una garantía más de la posición jurídica del contribuyente; algo que se establece en beneficio del contribuyente y que no puede actuar como una ventaja para la Administración, que sigue obligada a cumplir todos esos deberes que le impone el ordenamiento jurídico, como límite a su poder y salvaguarda de los derechos de los ciudadanos, de la que su silencio no le exime.

El artículo 36.4 LJCA recoge las opciones que amparan al recurrente en caso de que se haya interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de una resolución, y posteriormente se dicte resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida, dichas opciones son las siguientes:

- desistir del recurso inicialmente planteado, porque la resolución expresa dictada por la Administración satisfaga su pretensión;
- o bien pedir la ampliación del recurso contencioso-administrativo al acto administrativo posterior, para que toda la controversia se resuelva en el mismo procedimiento.

Dicho artículo dispone al respecto lo siguiente:

«4. Será asimismo aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo cuando en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra actos presuntos la Administración dictare durante su tramitación resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida. En tal caso podrá el recurrente desistir del recurso interpuesto con fundamento en la aceptación de la resolución expresa que se hubiere dictado o solicitar la ampliación a la resolución expresa. Una vez producido el desistimiento del recurso inicialmente interpuesto, el plazo para recurrir la resolución expresa, que será de dos meses, se contará desde el día siguiente al de la notificación de la misma».

Por lo que, en los casos en que el recurrente decide no ampliar su recurso frente a la resolución expresa de la Administración, sino impugnarla separadamente, generando así un nuevo procedimiento judicial, el pleito inicial pierde su objeto de forma sobrevenida, lo que debe dar lugar a su finalización.

La Ley no recoge el supuesto de qué sucedería, si terminado el procedimiento judicial contra la resolución presunta, la Administración resuelve posteriormente a favor del interesado, ya que es evidente que se trataría de una resolución autónoma recurrible por cualquiera de las partes que no viera su interés satisfecho.

⁹ Por todas, Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2023, recurso de casación 3069/2021.

La principal conclusión que se puede extraer al respecto es, que la resolución expresa es una resolución autónoma, diferente de la que se presume por silencio administrativo, tanto que la no conformidad con la misma, implica la obligación de recurrirla para que no devenga firme.

2.2. El necesario cumplimiento de las resoluciones administrativas y la eficacia de los actos administrativos. Prevalencia de la resolución expresa sobre el acto presunto. Criterio Jurisprudencial

El Tribunal Supremo ha sido unánime en relación con el cumplimiento de las resoluciones administrativas. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo 2651/2016, de 7 de junio de 2016 (recurso de casación 193/2014), en síntesis, recoge de manera concluyente, que:

«la obligatoriedad de cumplir en sus propios términos una resolución administrativa firme. (...).

La potestad administrativa de revisión obligatoria no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución a cumplir lo mandado en el fallo estimatorio de la resolución del TEAC dictada el 16 de marzo de 2006, RG 1373/2004 y, en consecuencia, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo (...).

No debería calificarse, por tanto, en puridad, la pretensión como una petición de devolución de ingresos indebidos, sino como la ejecución de una resolución firme y favorable, que es algo cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por ese acto firme. En este caso no sólo existe el interés del contribuyente en que se cumpla la resolución firme, sino también un interés público, de que las resoluciones se lleven a puro y debido término, tal y como exige la Constitución Española, (...) interés público, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devolución reconocida por el TEAC, en que las resoluciones de éste se llevan a puro y debido término. En este caso ha habido una evidente disfunción administrativa, en tanto que unos órganos por otros se han abstenido de ejecutar la resolución de 16 de marzo de 2006 del TEAC y de devolver a la entidad interesada la cantidad reconocida en la misma, no pudiendo dejar de compartir la censura que formula la Audiencia Nacional a la actuación del TEAC en este caso, pues este organismo no manifestó el menor interés en hacer ejecutar su propia resolución, dejando de controlar la recepción de la resolución por el órgano de destino llamado a cumplirla y de indagar las razones de la inejecución de la resolución firme dictada (...), en concreto, llama la atención el que el TEAC se olvide de sus propias potestades de ejecución y control, garantizando de oficio el cumplimiento de la resolución, y sin embargo traslade al contribuyente la obligación de impulsar el procedimiento necesario para que la resolución se cumpliera.

Las resoluciones –actos administrativos– deben ser ejecutadas por la Administración de manera inmediata incluso contra la voluntad del obligado».

Cabe destacar que recientemente el Tribunal Supremo, en sentencia 1331/2019, de 9 de octubre de 2019, recurso de casación 5120/2017, ha fijado la siguiente doctrinal legal:

«1º) Fijar como doctrina legal el criterio interpretativo de que:

1. Ante una resolución administrativa recaída en un incidente de ejecución en el ejercicio de la actividad normal del órgano económico administrativo, reconociendo totalmente la pretensión solicitada por el reclamante, el Tribunal de instancia que conoce a su vez de la misma pretensión por el ejercicio simultáneo de un recurso contencioso administrativo está, una vez puesta en su conocimiento la resolución del TEAC reconociendo la pretensión actuada, obligado a pronunciarse sobre el incidente de satisfacción extraprocesal, y, en su caso, acordar el archivo de las actuaciones, con mantenimiento de lo declarado en vía administrativa».

Por lo transcrito anteriormente, resulta evidente lo siguiente:

- 1.- que las resoluciones administrativas firmes hay que cumplirlas en sus propios términos y de manera inmediata,
- 2.- no puede premiarse la pasividad de la Administración que está obligada a cumplir sus propias resoluciones firmes,
- 3.- cuando se solicita ejecución de una resolución, lo que se debate, ya no es una petición de devolución o no de una liquidación tributaria, sino la ejecución de una resolución firme y favorable,
- 4.- existe un interés público que las resoluciones firmes se lleven a término tal como exige la Constitución Española.

Sobre la prevalencia de la resolución expresa sobre cualquier resolución presunta, y el derecho del administrado a obtener la ejecución de una resolución administrativa firme, al no haber sido revisada judicialmente por dejadez administrativa, la STS de 2 de julio de 2018 (recurso 2456/2016), recoge que:

«Pues bien, a la vista de la referida doctrina jurisprudencial, apreciamos que en el presente caso nos encontramos ante el apartado c) de los indicados, toda vez que la situación anterior –solicitud de licencia denegada por silencio– cambió sustancialmente tras la resolución expresa tardía –al concederse la licencia, pero en condiciones distintas de las solicitadas–.

Ello hace que, en principio y conforme a la doctrina jurisprudencial, pesara sobre la recurrente la obligación de ampliar el objeto del recurso. La recurrente alega que no pudo hacerlo al haber concluido ya la tramitación del recurso y estar a la espera de que se dictara sentencia. Realmente, no podemos confirmar con absoluta certeza que ello fuera así, porque no consta la fecha en que se notificó la Orden de 4 de marzo de 2016 a la empresa y ésta se ha pronunciado con vaguedad sobre dicha fecha, alegando que la notificación fue realizada «varios días más tarde», sin concretar ni precisar la fecha exacta (pese a la absoluta facilidad que tenía para ello).

Ahora bien, aun con independencia de lo anterior, lo cierto es que, objetivamente, concurren varias circunstancias que no pueden ser ignoradas: (1) la

Orden de 4 de marzo de 2016 habría quedado firme en la vía administrativa (así lo ha reconocido la recurrente); (2) la referida Orden concedió la licencia, aunque fuera condicionadamente y en términos sustancialmente diferentes de los solicitados; (3) la recurrente no amplió el objeto del recurso contencioso-administrativo que había interpuesto frente a la desestimación presunta; y (4) no consta que la Orden de 4 de marzo de 2016 haya sido objeto de impugnación por la recurrente en otro recurso contencioso-administrativo distinto del que trae causa la sentencia impugnada. En consecuencia, a la luz de estas circunstancias es obvio que la denegación presunta de la solicitud quedó materialmente vacía de contenido al dictarse la Orden de 4 de marzo de 2016, por lo que puede calificarse de perfectamente razonable la decisión de la Sala de instancia de dejar necesariamente imprejuizada la cuestión que se suscitaba en torno a la denegación presunta de la solicitud puesto que, como bien afirma dicha Sala, al menos, en su aspecto esencial, ha quedado superada por acontecimientos no revisables en este proceso, dado que, a efectos procesales no se ha producido la ampliación del recurso a dicha actividad administrativa posterior en los términos del artículo 36.4 LJCA.

Por ello, en la medida en que la conclusión expuesta fue razonada y expresada con claridad en la sentencia impugnada no cabe acoger la alegación de incongruencia defendida por la parte recurrente, por lo que este motivo debe ser rechazado».

En relación con lo anterior podemos concluir que:

- una desestimación presunta queda materialmente vacía de contenido al dictarse la resolución expresa,
- si una vez que se dicta la resolución expresa ya está iniciado el procedimiento contencioso-administrativo, dependiendo de los intereses de las partes, el interesado puede, o bien ampliar el recurso, o bien desistir del procedimiento, o bien recurrirla de manera autónoma,
- si el procedimiento contencioso-administrativo sobre la resolución presunta ha finalizado (como es el caso que exponemos) y la nueva resolución expresa ha devenido firme (en este caso por dejadez administrativa) la misma queda imprejuizada ya que quedó superada por acontecimientos que no fueron juzgados en el procedimiento que examinó la resolución presunta.

En el mismo sentido se han pronunciado los Tribunales Superiores de Justicia, por todas, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 683/2004, de 19 noviembre, en un asunto en que la parte recurrente no sólo no desistió del procedimiento que había quedado carente de objeto por haberse pronunciado con posterioridad la Administración de manera expresa, sino que, además, ni siquiera había recurrido la nueva Resolución del Ayuntamiento. En concreto, la Sentencia se pronuncia en los siguientes términos:

«(...) La primera cuestión a resolver, antes de examinar en su caso la de fondo, sin embargo, consiste en determinar si el recurso debe ser desestimado por haber perdido su objeto, como alega la Administración local demandada (...) La actora no hace mención alguna en la demanda a dicho Decreto del Concejal

Delegado de Infraestructuras, ni pide su nulidad. Tampoco se refiere, ni en este escrito, ni en el de conclusiones, al motivo de oposición que formula el Ayuntamiento por dicha causa. Por tanto, no cabe más que desestimar el recurso por haber perdido su objeto, ya que el acto presunto inicialmente impugnado en el escrito de interposición del recurso ha sido sustituido por otro expreso, que ha quedado al margen del proceso, al haber eludido la actora someterlo a control jurisdiccional.

Procede recordar al respecto que el art. 36.4 de la Ley 29/98 establece que: 4. Será asimismo aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo cuando en los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra actos presuntos la Administración dictare durante su tramitación resolución expresa respecto de la pretensión inicialmente deducida. (...)

En definitiva el art. 36.4 da dos opciones al recurrente, si discrepa de la resolución expresa: solicitar la ampliación del recurso o desistir del recurso inicialmente interpuesto y recurrir la resolución expresa, sin que en el presente caso la recurrente haya utilizado alguna de ellas, ya que ni ha desistido del recurso inicial frente a la desestimación presunta, ni ha interesado la ampliación del presente recurso a dicha resolución expresa, que como decíamos ha quedado al margen del proceso».

La carga procesal de impugnar el nuevo acto expreso, producido con posterioridad a la desestimación presunta, tiene su fundamento en el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa. En esencia, el carácter revisor se asienta sobre el principio de que, la Ley otorga potestades a la Administración que le permiten dictar disposiciones generales y actos que se presumen válidos y eficaces. Esa presunción, que constituye una verdadera prerrogativa para satisfacer los intereses generales, tal y como recoge el principio constitucional del artículo 103.1 CE, traslada al administrado la carga de impugnar judicialmente los actos para deshacer sus efectos, carga que conlleva la de motivar la nulidad y la de probar los hechos constitutivos del derecho del impugnante. El proceso administrativo sirve al enjuiciamiento de la actividad administrativa, por lo que gravita en torno a un acto o disposición cuya nulidad se pretende. Por ello, carece de sentido procesal mantener la pretensión de revisión judicial de un acto presunto que ya ha quedado superado por otro posterior y que ha supuesto su desaparición de la esfera jurídica, siendo este último acto expreso el que ha de ser objeto de revisión jurisdiccional.

Por otro lado, ha de valorarse en cada caso el contenido de la resolución expresa. Es decir, ha de analizarse si el acto expreso modifica realmente el contenido de la resolución presunta: en efecto, no es lo mismo que la Administración se limite a confirmar, de forma expresa, y sin mayor motivación, lo que ya está desestimado por silencio; que la resolución dictada expresamente altere el contenido del acto presunto.

En este sentido, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2003 y 27 de enero de 2005, entre otras, se pronunciaron en los siguientes términos:

«(...) este Tribunal ha recordado en sus recientes sentencias de fechas 19 y 21 de mayo de 1999, 25 de septiembre de 2000, 19 de marzo y 10 de mayo de 2001 y 10 de febrero y 5 del corriente mes y año, que la desaparición

del objeto del recurso ha sido considerada, en muchas otras, como uno de los modos de terminación del proceso contencioso administrativo; tanto cuando lo impugnado eran disposiciones generales, en que la ulterior derogación de éstas, o su declaración de nulidad por sentencia anterior, ha determinado la desestimación del recurso, no porque en su momento no estuviere fundado, sino porque la derogación sobrevinida de la norma priva a la controversia de cualquier interés o utilidad real, (así sentencias de 24 de marzo y 28 de mayo de 1997 o 29 de abril de 1998); como en recursos dirigidos contra resoluciones o actos administrativos singulares, en los que se ha considerado que desaparecía su objeto cuando circunstancias posteriores les privaban de eficacia, hasta el punto de determinar la desaparición real de la controversia, (así en sentencias de 31 de mayo de 1986, 25 de mayo de 1990, 5 de junio de 1995 y 8 de mayo de 1997) (...)

La segunda de esas modalidades es la que se produce en el actual litigio, ya que la resolución desestimatoria presunta del recurso de reposición interpuesto contra la del Director de Energía y Minas denegatoria de la subvención solicitada –que es la reseñada como recurrida en el escrito de interposición del recurso–, quedó privada de eficacia en razón al contenido de otra posterior (...).

A fortiori, resulta también palmario que jamás la Administración puede verse beneficiada por el incumplimiento de sus obligaciones y por su inactividad, ya no sólo de resolver sino también de recurrir cualquier resolución contraria a sus intereses. En este sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Constitucional 188/2003, de 27 de octubre que en esencia recoge:

«La (...) obligación de resolver expresamente en plazo las solicitudes de los ciudadanos (...) 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.

(...) si la Ley obliga a la Administración a resolver expresamente, como lo hace y ésta no cumple tal mandato legal no se está cumpliendo el art. 103.1 CE que exige el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (...).

La Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos» (FJ 6º)»¹⁰.

Se está acogiendo así por el Tribunal Constitucional, como ya hizo la jurisprudencia contencioso-administrativa, la aplicación del principio general del Derecho de que nadie puede alegar en su propio beneficio su incumplimiento de las normas. Así, en el supuesto analizado, pretende la Administración hacer valer en su beneficio la no impugnación de una resolución firme que no fue recurrida por ella misma, por dejadez, y que iba en contra de sus intereses, haciendo creer que dicha resolución expresa ya fue juzgada en su contenido por un Tribunal, cuando dicho Tribunal no analizó más que un acto presunto, sin que en ningún momento se ampliara dicho recurso a la resolución expresa como marca la ley. Dejando además patente como hemos insistido, que el único y

¹⁰ GIANNINI proclamó que: «*constituye una reconocida exigencia del Estado moderno –Estado de Derecho– que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina*». Vid. GIANNINI, A. D. (1945): *Elementi di Diritto Finanziario*, Milano, página 3.

exclusivo objeto de debate en este asunto, no era más que la solicitud de un contribuyente de que se ejecutara una resolución estimatoria a sus intereses y firme, del TEAC, negándose el mismo TEAC a dicha ejecución en contra de cualquier criterio legal y jurisprudencial.

3. La interpretación del artículo 36 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en conexión con el artículo 222 de la Ley De Enjuiciamiento Civil. El vacío legal ante el excesivo retraso en las resoluciones tributarias

Cualquier regulación legislativa, y en concreto la regulación tributaria, debe venir precedida del respeto a principios fundamentales, ex artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como: la buena fe, confianza legítima, justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria¹¹ y, por supuesto, la seguridad jurídica¹² y la certeza del Derecho, no siendo ajeno tampoco el derecho a una buena Administración como parte integrante de todos estos principios, pues *«del principio de buena fe, vertebrador de nuestro ordenamiento (...), y tras el que se cobijan virtudes como la*

11 Así, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): «Fiscalidad, equidad y redistribución», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20, página 213, recoge que: *«podemos empezar por el final, con la conclusión, esto es, afirmando que, en efecto, nuestro sistema tributario tiene que ser equitativo (igualitario) y progresivo porque la CE lo exige»*.

12 Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: (2000): *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbordadas*, Cuaderno Cívitas, Madrid; vid. también, PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *Boletín de la Facultad de Derecho de Sevilla*, número 15, página 28: *«La seguridad jurídica es un valor estrechamente ligado a los Estado de Derecho que se concreta en exigencias objetivas de: corrección estructural (formulación adecuada de las normas del ordenamiento jurídico) y corrección funcional (cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación). Junto a esa dimensión objetiva la seguridad jurídica se presenta, en su acepción subjetiva encarnada por la certeza del Derecho, como la proyección en las situaciones personales de las garantías estructurales y funcionales de la seguridad objetiva»*; cfr. también, MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017), «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC (26) de 16 de febrero de 2017», en *Revista de Derecho, La Ley*, número 154, páginas 1 a 5. Cfr. Voto particular de la Sentencia del Tribunal Constitucional, de 14 de noviembre de 2023 (recurso de inconstitucionalidad 616/2023), en relación con el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas. Con un cambio de criterio jurisprudencial claro y sin argumentación jurídica en esencia en la sentencia, sobre todo en materia de retroactividad, con un total de 85 páginas, de las cuales 50 páginas integran el voto particular de cuatro magistrados de los once que conforman el Pleno. El voto particular recoge que: *«la extensión del presente voto particular es directamente proporcional a la gravedad de la situación que se analizaba y al preocupante contenido de la sentencia que la ha validado. Lo que estaba en cuestión tras la aprobación del impuesto impugnado era algo más que el mero ejercicio de competencias armonizadoras por parte del Estado, algo más que la posibilidad de enmendar el texto de las iniciativas legislativas en tramitación o algo más que la simple aplicación prospectiva de una nueva disposición legal tras su entrada en vigor. Lo que se ha ventilado en el presente asunto ha sido la vigencia misma del Estado democrático de Derecho, en el que la ley debe ser solo la expresión de la verdadera voluntad popular (Preámbulo de las Constitución) y en el que todos los poderes públicos (incluido, por tanto, el legislativo) deben estar sujetos, al igual que los ciudadanos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Lo que este Tribunal tenía ante sí era la correcta aplicación de las reglas del juego de la democracia, concretamente, el respeto a los instrumentos y procedimientos relativos a la injerencia del Estado en la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al pleno ejercicio de la función representativa inherente al estatuto de los parlamentarios en el proceso de formación de la voluntad de las Cámaras legislativas, y, en fin, a la confianza legítima de los ciudadanos en la que debe ser la esperable actuación de sus poderes públicos. Nada más y nada menos»*. Tan grave como que cuatro magistrados

rectitud o la honradez, son corolarios el de buena administración y el de confianza legítima»¹³; siendo así que, lejos de ser conceptos inertes, han venido siendo configurados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo con unos contornos del todo ciertos¹⁴.

Es por ello, que el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 Constitución Española, también se vería vulnerado en su sentido material en este asunto que tratamos. Dicho principio establece que quedan prohibidas aquellas situaciones que menoscaban el derecho al contribuyente a un conocimiento lo más rápido posible, y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en la esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica. Tiene que existir una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución. La seguridad jurídica implica la seguridad de realización, de manera que las normas se apliquen a cada situación concreta con absoluto respeto a lo previsto en ellas, es decir, que de lo recogido en ellas se extraiga su finalidad real. La seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza, tomando un papel importante, dentro del respeto de este principio constitucional, la definición de las hipótesis normativas.

De los preceptos dedicados por nuestra Constitución al principio de seguridad jurídica (fundamentalmente los artículos 9 y 103.1), y la jurisprudencia constitucional elaborada a partir de ellos, se desprenden las dos ideas básicas que, al margen de la vinculación esencial existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dan contenido a este último. Nos referimos a las ideas de certeza e interdicción de la arbitrariedad, jugando en ambos casos un papel esencial el respeto al principio de jerarquía normativa, también recogido expresa y diferenciadamente en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

de once no comparten ni uno sólo de los argumentos de la sentencia, concluyendo que existe: «(i) el ataque frontal a la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, al neutralizar la defensa de los intereses respectivos en el ejercicio de las competencias propias (Tribunal Supremo. 9.1, 137, 156.1 y 157.3, todos ellos de la CE); (ii) el menosprecio al principio democrático, a los derechos de representación política de las minorías y al principio de legalidad tributaria, por la forma de aprobación de la iniciativa legislativa controvertida (Tribunal Supremo. 1.1, 9.3 y 23.2, todos ellos de la CE); y (iii) el atentado a la seguridad jurídica y a la confianza legítima de los ciudadanos en la actuación de los poderes públicos, por la sorpresiva aplicación del impuesto impugnado (art. 9.3 CE)». (La negrita es nuestra). Cfr. también el trabajo de SÁNCHEZ PINO, A. J. (2001): «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110, páginas 163 y siguientes; vid. también GARCÍA BERRO, F. (2019): «Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)», en MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B. (Directores), *Seguridad jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro*, Editorial Aranzadi, páginas 231 y siguientes. Véase también EMBID IRUJO, J. M. (2014): «Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones», *Documentación Administrativa, Nueva Época*, número 1, página 6: «*me interesa resaltar— una trascendencia jurídica cuando todo un aparato normativo quiere sustentarse sobre un lenguaje que, en mi opinión, no tiene los suficientes elementos de claridad y en algunas ocasiones, además, parece utilizado desde un punto de vista más político que jurídico lo que solo puede llevar consigo confusión e incertidumbre, justo lo contrario de lo que hay que pedir a la norma, a cualquier norma*»; FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Revista Crónica Tributaria*, número 68; y LÓPEZ GUERRA, L. M. (2006): «Pluralismo y técnica normativa», *Cuadernos de derecho Público*, número 29. 13 Vid. SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): «Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487, octubre, página 7.

14 Por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2021.

La Sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 enero de 1998, en su Fundamento Jurídico Sexto, establece que:

«El Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 señaló que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica legislativa en el proceso de elaboración de las mismas».

La seguridad jurídica, el vulgar «saber a qué atenerse», a que aspira todo ciudadano en un Estado Social de Derecho, según doctrina constante del Tribunal Constitucional, es suma de certeza y legalidad, de jerarquía y publicidad normativa, de irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio. Y aunque resulta claro que no puede erigirse en un valor absoluto, pues ello significaría la congelación del ordenamiento jurídico existente en un momento dado, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, es igualmente evidente, que el principio de seguridad jurídica tiene que proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y a lo recogido en la norma.

Una de las exigencias fundamentales de la seguridad jurídica, es la corrección funcional de la norma, es decir, el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación¹⁵.

Sin embargo, si uno «penetra en el abismo de los textos normativos tributarios»¹⁶, sólo encuentra cada vez más, una tendencia a la expansión de potestades administrativas, con la consiguiente merma de los derechos de los contribuyentes, observándose además «una tendencia hacia el pragmatismo reactivo del Derecho»¹⁷, con una senda fragmentada, casuística, a veces con medidas inoperantes, que buscan soluciones cortoplacistas sin miras al futuro, basadas únicamente en llenar las arcas del Estado, sin fundamentos ni objetivos claros, sobregravando continuamente, de manera equivocada a los mismos, con un curioso *síndrome robinhoodniano*, con el pobre argumento de «que son ricos» o «ganan mucho», o de que «supuestamente se les presupone dicha riqueza», contribuyendo hasta la extenuación: «si intentas ordeñar una ubre seca sólo conseguirás una patada de la vaca»¹⁸. Pero se olvida el legislador de una máxima financiera: «no sólo consiste en recaudar, sino también, en mantener un equilibrio económico-estatal y empresarial».

Todo lo anterior conduce a una merma de derechos y hace casi desaparecer el principio de buena administración. Este criterio interpretativo «es especialmente visible en la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la que fre-

15 Cfr. PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *op. cit.*, página 28.

16 GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): «El doble uso del Derecho», *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>

17 Ibidem.

18 ROBIN HOOD, película dirigida por RIDLEY SCOTT (2010).

cuentemente reivindica la aplicación en materia tributaria del principio de buena administración»¹⁹.

Una de las manifestaciones de la seguridad jurídica y de la buena administración, son los efectos de la cosa juzgada material, que implica la imposibilidad de volver a enjuiciar los mismos hechos sobre los que ya ha recaído una resolución judicial firme.

En esencia, para determinar el alcance de la *cosa juzgada material en el ámbito tributario*, es necesario la interpretación del artículo 36 LJCA, en conexión con el artículo 222 LEC, y en concreto analizar si se cumple la triple identidad de la cosa juzgada que se extrae de la doctrina del Tribunal Supremo (por todas STS, 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010). Esta triple identidad, se basa en la comprobación de tres elementos:

- a) identidad subjetiva de las partes y de la calidad en que actúan;
- b) causa de pedir, causa petendi, o fundamento de la pretensión, y
- c) petitum o conclusión a la que se llega según los hechos alegados y su encuadramiento en el supuesto abstracto de la norma jurídica invocada.

Así, como hemos recogido, la cuestión principal debatida giraría en torno a la interpretación del artículo 36 LJCA en conexión con el artículo 222 LEC, sobre el alcance de la *cosa juzgada material*: determinar la fuerza de cosa juzgada de una sentencia desestimatoria firme de un TSJ, que resuelve sobre la impugnación de una resolución presunta de un TEA (silencio administrativo desestimatorio por inactividad administrativa), sobre la posterior resolución expresa del TEA, que resuelve favorable a los intereses del contribuyente (acto declarativo de derechos), ¿cumple la triple identidad de la cosa juzgada? (por todas STS 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010).

Así la STS de 10 de abril de 2002 (recurso casación 7145/1996), reiterada en posteriores sentencias (STS 2651/2016, de 7 de junio de 2016, recurso de casación 193/2014 y STS 1331/2019, de 9 de octubre de 2019), estableció lo siguiente:

«TERCERO.- (...) la falta de consideración por la sentencia del motivo fundamental de impugnación (...), esto es, el de que la denegación de ejecución pronunciada por el TEAC había implicado la revocación unilateral y «contra cives» de un acto declarativo de derechos fuera de las previsiones legales, (...) al rechazar la ejecución de su anterior resolución estimatoria de 7 de febrero de 1991,

19 El Tribunal Supremo viene declarando que 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, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites. Tal principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente»*. Entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017, de 19 de febrero de 2019 y de 27 de marzo de 2019. Cfr. también las Sentencias del Tribunal Supremo, 3279/2020: *«ese modo de proceder resulta irrespetuoso con el principio de buena administración»*; 1149/2021, 417/2023, 500/2023, 1930/2023, 1941/2023 y 4774/2023. Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2021), *Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Madrid, página 68.

había desconocido el principio de irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos y, por ende, había vulnerado lo dispuesto en los arts. 102 a 106 de la LRJ-PAC e incurrido en el supuesto de nulidad de pleno derecho del art. 62.1 c) de la propia norma –debe referirse al c)– y había vulnerado, también, el principio de seguridad jurídica reconocida en el art. 9.3 de la Constitución. Ciertamente, una resolución como la del TEAC de 7 de febrero de 1991, que había declarado la procedencia de que fuese practicada una nueva liquidación de la cuota (...), no podía merecer otra calificación que la de acto favorable o acto declarativo de derechos, que, al ser consentida y dejada firme por la propia Administración, no podía perder esa condición por el hecho de que, el 18 de abril de 1989, una Sentencia de la Sala de esta Jurisdicción, también de la Audiencia Nacional, hubiese desestimado el recurso contencioso-administrativo deducido por la Corporación municipal (...), frente a la presunción de desestimación, a la ficción de acto desestimatorio, que la tardanza del TEAC en resolver la reclamación económico-administrativa al efecto formulada había hecho posible.

La aludida sentencia, a lo sumo, sólo pudo constituir causa eficiente para que la Administración, en vez de consentir la resolución expresa tardía del TEAC, la hubiera sometido a revisión (...), mediante la declaración de ser lesiva para el interés público y su ulterior impugnación en vía contencioso-administrativa, (...).

Resulta evidente, por tanto, que la tan repetida sentencia desestimatoria de 18 de abril de 1989 no podía enervar, por sí misma, la ejecutividad del acto posterior del TEAC favorable al Ayuntamiento, subsistente y dejado firme por la Administración. La denegación presunta que dicha sentencia enjuició no podía, obviamente, suponer la confirmación del acuerdo denegatorio de ejecución de la Vocalía Novena del TEAC de 21 de septiembre de 1993. (...) Tampoco podía dicha sentencia impedir que un órgano incardinado en la propia Administración, como es el TEAC, por mucho que merezca la calificación de órgano perteneciente a la Administración revisora –no, por tanto, a la activa–, adoptara su resolución expresa y esta fuera de signo contrario a «la presunción» de desestimación que el interesado, en este caso el Ayuntamiento recurrente, haciendo uso de lo que para él era una garantía, impugnó ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. (...) Si la resolución expresa tardía del TEAC a que viene haciéndose referencia –la de 7 de febrero de 1991– hubiera sido desestimatoria, no hubiera reabierto el plazo de impugnación jurisdiccional a partir de su notificación y es claro que, de haber sido entonces utilizada la vía contencioso-administrativa, hubiera desplegado toda su virtualidad la excepción de cosa juzgada prevista como causa de inadmisibilidad en el art. 82 d) de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable –actual art. 69 d) de la vigente–. Pero no fue de ese tenor –desestimatorio, se entiende–, dicha resolución, sino favorable a la pretensión del Ayuntamiento.

(...) La Sala quiere destacar la sustantividad del acuerdo del TEAC de 7 de febrero de 1991 respecto de la sentencia desestimatoria de 18 de abril de 1989 y, por ende, su ejecutividad en tanto que dejado subsistente por la propia Administración y no revisado por la única vía del proceso de lesividad que tenía está a su alcance, como acto favorable o declarativo de derechos que era. (...).

CUARTO.- (...) es preciso resaltar que ni siquiera en la hipótesis de que el tema controvertido pudiera llevarse al ámbito de la fuerza de cosa juzgada de la sentencia de 18 de abril de 1989, o al de su ejecución, podría llegarse a la conclusión

a que llegaron el TEAC, en su resolución denegatoria de la ejecución de la por él antes pronunciada, y la sentencia aquí impugnada, en cuanto la confirmó.

(...) al acuerdo tardío de 7 de febrero de 1991 ha de reconocérsele total sustantividad respecto de lo resuelto por aquella sentencia (...). Y lo segundo, porque existe un considerable margen de disponibilidad por las partes respecto de lo decidido por una sentencia, sin perjuicio de que sea incuestionable el principio constitucional –art. 118 CE– de la obligatoriedad del cumplimiento de las mismas y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales. (...)

QUINTO.- Por las razones expuestas y porque, en definitiva, no puede negarse la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de negar injustificadamente su efectividad, se está en el caso de estimar el recurso y de resolver la cuestión controvertida en los términos en que ha quedado planteado el debate».

Pues bien, en síntesis y siguiendo la doctrina casacional expuesta, entendemos que no se cumplen los requisitos de cosa juzgada, cuando lo recurrido en vía judicial, es una desestimación por silencio, y finalizado ya el proceso judicial desestimando las pretensiones del recurrente, se obtiene una resolución expresa y favorable a los intereses del contribuyente de un TEA, que la Administración no recurre, y deviene firme por dejadez administrativa, y ello por los siguientes motivos:

- 1.- La Resolución expresa de un TEA, es firme y ejecutable si no ha sido recurrida en plazo por la parte perdedora. En nada le vincula (al TEA) una sentencia anterior de un TSJ sobre la resolución presunta, tal como reconoce nuestro Alto Tribunal. Encontrándonos ante la irrevocabilidad de un acto declarativo de derechos.
- 2.- Nada tiene que ver, la resolución expresa con la desestimación presunta por silencio, siendo dos resoluciones distintas. Jamás puede prevalecer una desestimación por silencio administrativo frente a una resolución estimatoria expresa. Es esta última la que revoca el acto presunto y no al revés.

Por ello no se cumplen los criterios establecidos en el artículo 222 LEC (*cosa juzgada material*), sobre la triple identidad (STS de 12 de diciembre de 2012, recurso de casación 6827/2010), en concreto la «*causa petendi*» y el «*petitum*», al que hace referencia el artículo 222 LEC y la doctrina jurisprudencial. Una cosa es la ficción jurídica del silencio administrativo, y otra bien distinta es la resolución expresa estimatoria posterior. La *cosa juzgada material* sólo desplegaría sus efectos, si la resolución posterior expresa del TEA hubiera sido desestimatoria.

- 3.- El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una desestimación presunta de un TEA, en nada vincula al TEA, ni la desestimación presunta, ni la sentencia sobre esa desestimación presunta de un TSJ.
- 4.- El recurso contencioso-administrativo que se interpone contra una desestimación presunta, jamás puede ser ampliado a la resolución expresa posterior, si dicha resolución expresa llega finalizado ya el proceso con-

tencioso sobre el acto presunto desestimatorio, por lo que la resolución expresa no se juzgó en ningún procedimiento.

- 5.- La Administración puede (o debe) interponer recurso contencioso-administrativo contra cualquier resolución si no está conforme con la misma. Si no lo hace, nunca esa inactividad puede favorecerla. A fortiori, esa resolución quedaría sin revisar.
- 6.- El principio de buena Administración hubiera llevado también a la misma, a aportar cualquier resolución al TEA si entendía que vinculaba al Tribunal.

Cualquier TEA o cualquier TSJ están obligados a hacer cumplir una resolución firme, que no se ha recurrido y que no ha sido expulsada del ordenamiento jurídico por ninguno de los mecanismos previstos en derecho (procedimientos especiales de revisión). No puede negarse la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de rechazarse injustificadamente su efectividad.

Algo que de no ser así supondría una verdadera vulneración de derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, y una vulneración al principio de buena administración y seguridad jurídica.

A nuestro entender no existe el principio de *«prevalencia absoluta de una sentencia judicial con valor de cosa juzgada»* sobre cualquier resolución, porque ello nos llevaría a olvidarnos de:

- la triple identidad (vulneración artículo 222 LEC): no existe esta triple identidad, si lo que se impugna en vía judicial es la resolución presunta desestimatoria, y la expresa estimatoria posterior deviene firme si no se impugna por inactividad administrativa, por lo que no se cumplen los requisitos de cosa juzgada material (*causa petendi y petitem*);
- la obligatoriedad del cumplimiento de las resoluciones administrativas y de los TEA, la plena eficacia de las resoluciones administrativas, la obligatoriedad de ejecución inmediata de los actos administrativos: vulneración de los artículos, 9.3 CE (seguridad jurídica); 24.1 CE (tutela judicial efectiva); 103.1, 106 y 118 todos ellos de la CE, 239.5 LGT, 66 Real Decreto 520/2005, artículo 17.2 LOPJ y 38, 39 y 98 LPA (validez y obligatoriedad de ejecución inmediata de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos).

Ello se plasma en la Sentencia, número 179/2023, de 21 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (sede Burgos), donde en el Fundamento Jurídico cuarto, cuyo título es:

«Sobre la STS de 10 abril de 2002, rec. 7541/1996 (entendemos que es un lapsus calami, ya que el número de recurso fue el 7145/1996)», donde tras reproducir textualmente los fundamentos jurídicos tercero, cuarto y quinto de la STS de 10 de abril de 2002, concluye que: «la anterior resolución, ante un caso similar al que nos ocupa, resuelve en signo contrario y da preferencia a la resolución administrativa posterior que contradice una sentencia firme. Aunque únicamente consta una Sentencia del Alto Tribunal, lo que no constituye jurisprudencia».

cia en sentido estricto, nos apartamos voluntariamente por todas las razones expuestas en el fundamento anterior, al existir múltiples preceptos legales que demuestran la vinculación de la Administración a la cosa juzgada material. Si bien, reconocemos que se trata de una cuestión altamente controvertida».

Ello llevó al contribuyente a interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, cuyas cuestiones que presentan interés casacional objetivo, y que habrán de interpretarse por el Tribunal de acuerdo con la doctrina casacional (por todas STS de 10 de abril de 2002, recurso de casación 7145/1996) y los preceptos que se entienden infringidos (artículo 222 LEC; artículos 9.3, 24.1, 103.1, 106.1 y 118 CE; artículo 239.5 LGT; artículo 66 RD 520/2005; artículos 38, 39 y 98 LPAC; artículo 11.1.d) y 36 LJCA; artículo 17.2 LOPJ), son las siguientes:

» Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son:

- (i) De acuerdo con la STS de 10 de abril de 2002 (recurso de casación 7145/1996) solicitamos a nuestro Alto Tribunal que confirme la doctrina casacional sobre la imposibilidad de negar la eficacia de un acto declarativo de derechos por el procedimiento de rechazar injustificadamente su efectividad;*
- (ii) ¿Se puede entender que existe cosa juzgada desde el punto de vista material, por la sola existencia de una sentencia desestimatoria del TSJ, que resolvió la presunción de desestimación del TEAC (la ficción de acto desestimatorio) frente a una ulterior resolución expresa, declarativa de derechos del contribuyente, del mismo TEAC que devino firme y consentida por la propia Administración?; ¿Puede la Administración utilizar en beneficio propio el silencio administrativo?*
- (iii) ¿Se cumple en el supuesto anterior la triple identidad de la cosa juzgada (artículo 222 LEC y STS 12 de diciembre de 2012)? ¿Existe identidad de causa petendi y petitum, en una resolución desestimatoria frente al acto presunto desestimatorio y una resolución expresa posterior favorable para el contribuyente?*
- (iv) ¿Se puede extraer de la jurisprudencia, del artículo 36 LJCA y del artículo 222 LEC, que no existe cosa juzgada cuando se impugna un silencio desestimatorio que es resuelto sobre el fondo del asunto por sentencia firme, y después la Administración dicta acto expreso contrario a la resolución judicial?; ¿Puede la Administración, el TEAC o el mismo TSJ revocar un acto administrativo, declarativo de derechos del contribuyente, sin ningún procedimiento especial previsto en la Ley?».*

(Recurso de casación número 7469/2023, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo).

La respuesta a todas esas preguntas a priori resultan evidentes, la eficacia de un acto declarativo de derechos firme es indiscutible (máxime porque para revocar cualquier acto firme, es necesario alguno de los procedimientos especiales de revisión con los que la Administración cuenta en su poder); nunca una resolución presunta desestimatoria se equipara a la resolución expresa estima-

toria posterior; jamás la Administración puede utilizar el silencio en su propio beneficio; y nunca puede la Administración no recurrir una resolución desfavorable a sus intereses para luego alegar efectos del silencio²⁰.

Habrà que esperar a la resolución del Tribunal Supremo, que imploramos no sea favorable a los intereses administrativos, a la dejadez administrativa, al aquietamiento de los órganos tributarios, en definitiva, al abuso de poder hacía el contribuyente, y vaya *en mor* del respeto a los principios fundamentales del Derecho, y en particular del Derecho Tributario. Pero, además, instamos al legislador (con el único objeto de evitar el abuso administrativo), a revisar el artículo 36 LJCA, a fin de incluir ese vacío legal que se produce, cuando los Tribunales Económico-Administrativos resuelven (tarde) en sentido favorable a los intereses del contribuyente, una vez finalizado el procedimiento judicial contencioso-administrativo que resolvió la resolución presunta desfavorable, en el sentido de dejar claro que necesariamente habría que recurrir la nueva resolución.

4. Conclusiones

La complejidad de los asuntos tributarios, y la demora en resolver, tanto por parte de los Tribunales Económico-Administrativos, como de la vía contencioso-administrativa, genera ya *per se* inseguridad jurídica.

La Administración en general, y la Administración Tributaria en particular, no puede nunca beneficiarse de los efectos de su silencio, del cual además es la máxima responsable. El silencio administrativo, sólo opera como una garantía para el contribuyente, a fin de que no vea mermada la facultad del ejercicio de sus derechos, pero nunca puede ser una ventaja para la Administración.

Las resoluciones administrativas son inmediatamente ejecutivas y vinculan a los órganos administrativos. Sobre las mismas siempre existe obligación de resolver, a pesar que transcurrido el plazo sin resolución se produzcan los efectos del silencio administrativo, teniendo además presente, que la resolución expresa siempre prevalece sobre la resolución presunta.

Cuando el contribuyente se ha visto obligado a recurrir un acto presunto, porque la Administración correspondiente no ha resuelto en plazo, si posteriormente resuelve expresamente, siempre prevalece esta última resolución expresa. Si además esta resolución posterior expresa es favorable a los intereses del contribuyente, la misma, salvo recurso por parte de la Administración o que se inste cualquier procedimiento de revisión, es inmediatamente ejecutiva. Lo contrario, sería premiar la pasividad administrativa, o lo que es peor, que

20 Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de marzo de 2023, recurso de reposición 3069/2021: «La Administración no puede obtener ventaja de sus propios incumplimientos ni invocar, en relación con un acto derivado de su propio silencio, la omisión del recurso administrativo debido (...). No hay un derecho subjetivo incondicional de la administración al silencio, sino una facultad reglada de resolver sobre el fondo los recursos administrativos, cuando fueran dirigidos frente a actos presuntos como consecuencia del silencio por persistente falta de decisión, que no es, por lo demás, una alteración legítima a la respuesta formal, tempestiva y explícita que debe darse, sino una actitud contraria al principio de buena administración» (Fundamento Jurídico Cuarto).

algunas resoluciones queden imprejuizadas (si sólo se juzgó el acto presunto, y el expreso posterior es desfavorable para la Administración).

Tal como hemos recogido, parece existir un vacío legal en la interpretación del artículo 36 LJCA en conexión con el artículo 222 LEC, en relación con la extemporaneidad de las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos, cuando la resolución expresa llega tarde, tras existir ya una sentencia en relación al acto presunto, en concreto, si la sentencia fue desfavorable para los intereses del contribuyente, y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo posterior expresa es favorable al contribuyente. ¿Existe cosa juzgada?

Como hemos concluido, entendemos que nunca puede existir cosa juzgada sobre una resolución expresa de un Tribunal Económico-Administrativo que devino firme por aquietamiento administrativo, por muy anterior que sea la sentencia del órgano judicial que resolvió el acto presunto. Y ello es así, porque de lo contrario habría una vulneración de la seguridad jurídica, de la buena administración, y del derecho a la tutela judicial efectiva. Nunca una resolución presunta desestimatoria, es equiparable a la resolución expresa estimatoria posterior, no dándose los requisitos de cosa juzgada.

5. Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M. (2024): «La protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas por el Derecho de la Unión Europea: aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, número 144.

ARISTÓTELES: *Ética a Nicómaco*, traducción de CALVO MARTÍNEZ, J. L. (2014), Alianza editorial, página 160.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2016): «Fiscalidad, equidad y redistribución», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, número 20.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2015): Informe «Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje», *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid.

CUBERO TRUYO, A. M. (1997): *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid.

EMBID IRUJO, J. M. (2014): «Norma, Economía y Lenguaje en el derecho de la crisis económica. El control judicial de la actividad administrativa en la economía. Algunas reflexiones», *Documentación Administrativa, Nueva Época*, número 1.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993): «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Revista Crónica Tributaria*, número 68.

GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2023): «Bailando con lobos», *Fiscalblog*, 26 de noviembre de 2023, <https://fiscalblog.es/?p=9114>

GANDARIAS CEBRIÁN, L. (2024): «El doble uso del Derecho», *Fiscalblog*, 21 de enero de 2024, <https://fiscalblog.es/?p=9676>

GARCÍA BERRO, F. (2019): «Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)», en MARTÍN LÓPEZ, J. y PÉREZ BERNABEU, B. (Directores), *Seguridad jurídica y derecho tributaria: presente y futuro*, Editorial Aranzadi.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: (2000): *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuaderno Cívitas, Madrid.

GIANNINI, A. D. (1945): *Elementi di Diritto Finanziario*, Milano.

GÓMEZ TABOADA, J. (2022): «Lo guadiánico», *Fiscalblog*, 15 de noviembre de 2022, <https://fiscalblog.es/?p=8009>.

LAGO MONTERO, J. M. (Director); ALFONSO GALÁN, R. M. y GUERVÓS MAÍLLO, M. A. (Coordinadoras), (2018): *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedio*, editorial Thomson Reuters Aranzadi, Madrid.

LAGO MONTERO, J. M. (2021): en *La simplificación de la imposición sobre la renta*, editorial Reus, Madrid.

LÓPEZ GUERRA, L. M. (2006): «Pluralismo y técnica normativa», *Cuadernos de derecho Público*, número 29.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017), «La inseguridad jurídica y el IIVTNU: incertidumbre también después de la STC (26) de 16 de febrero de 2017», en *Revista de Derecho, La Ley*, número 154.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; VEGA BORREGO, F. A. y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C. (2021), *Fundamentos de Derecho Financiero y Tributario*, Universidad Autónoma de Madrid.

PÉREZ LUÑO, A. E. (2000): «La seguridad jurídica: una garantía del Derecho y la Justicia», *Boletín de la Facultad de Derecho de Sevilla*, número 15.

SALAS GARCÍA-NEBLE, L. M. (2023): «Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, número 487.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2001): «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», Cívitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 109-110.

PRUEBAS, MOTIVOS Y PRETENSIONES EN LA REVISIÓN TRIBUTARIA

Esaú Alarcón García

Profesor asociado de la Universidad Complutense de Madrid

Académico correspondiente de la RAJYL (España)

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

Title

Evidence, grounds and claims in tax litigation.

Resumen

El presente trabajo pretende analizar los procelosos caminos procesales que se derivan de la aparición de los tres términos citados en el título, tanto en sede de revisión económico-administrativa como en el procedimiento judicial en vía contenciosa, desgranando así las posibilidades de que se produzca algún tipo de alteración en su configuración procesal inicial y dedicándole un apartado específico a los recursos devolutivos más comunes, como son el de apelación y el de casación.

Palabras clave

Prueba, motivos, pretensiones, revisión administrativa, procedimiento contencioso.

Abstract

This paper aims to analyse the turbulent procedural paths that arise from the appearance of the three terms mentioned in the title, both in the economic-administrative review process and in the contentious judicial procedure, thus breaking down the possibilities of some type of alteration in its initial procedural configuration and dedicating a specific section to the appeal for cassation.

Keywords

Evidence, reasons, claims, administrative review, contentious procedure.

Fecha de Recepción: 22-10-2024/ Fecha de aceptación: 21-11-2024

Cómo citar: Alarcón García, E. (2025). Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 133-157.

SUMARIO

1. Introducción
2. Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria
3. Pruebas, motivos y pretensiones en la instancia
4. Pruebas, motivos y pretensiones en recursos devolutivos
5. Bibliografía

1. Introducción

La prueba es un concepto omnipresente en las actuaciones y procedimientos tributarios. Así, la existencia de elementos probatorios es la base sobre la que se funda la misma existencia del procedimiento. La aportación de prueba tiene una función vicaria, al servicio del mismo procedimiento, tanto si beneficia como si perjudica al administrado.

Tan es así el carácter transversal de la prueba en materia tributaria que, tanto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT, en adelante–, como la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa –LJCA, en lo sucesivo– disponen de un marco regulador específico de la fase probatoria, en una concreta sección referida a los procedimientos que regulan respectivamente, aunque ello no impide que se regulen otros aspectos probatorios en lugares diseminados por ambos textos legales¹.

Como indica Romero Plaza, a cuya tesis doctoral nos vemos obligados a remitir al lector para conocer los pormenores de la prueba en el ámbito tributario, *«la aportación de pruebas no debe entenderse como la expresión de un forcejeo entre partes, sino simplemente como un proceso de reconstrucción puramente objetiva de los hechos a la que la Administración no debería escapar, pues carece de un derecho de disposición sobre el material del procedimiento y no debe operar estratégicamente con la prueba como ocurre en el proceso civil»*².

Está de más señalar que, en virtud del principio de separación de poderes, la valoración de las pruebas que lleve a cabo la Administración en el seno del procedimiento tributario que instruya, no vincula a los órganos de la jurisdicción. Esta circunstancia, que resulta evidente en un Estado de derecho, debe coheretarse con la tramitación procesal de la fase probatoria en cada una de las instancias procesales, resultando trascendental determinar los momentos procesales adecuados para la aportación de pruebas y su distinción con los otros conceptos que dan título al presente trabajo: los motivos y las pretensiones.

A diferencia de la prueba, los motivos y las pretensiones son términos puramente procesales, es decir, aparecen en fases procesales específicas. Así como la prueba es la base –fáctica– de la liquidación tributaria, los motivos y las pretensiones tienen mera naturaleza procesal, pudiendo y debiendo hacerlos valer en el momento procesalmente oportuno en cada tipo de procedimiento. Podría decirse, pues, que la prueba es un concepto procedimental, mientras que motivos y pretensiones son conceptos procesales.

No es extraño, a consecuencia de lo que se acaba de decir, que estos últimos conceptos no resulten tan transversales como el de la prueba, siendo su lugar

1 Nos referimos a la sección 2ª del capítulo 2º del Título III de la LGT y a la sección 6ª del capítulo 1º del Título IV de la LJCA, respectivamente.

2 Vide, ROMERO PLAZA, Carlos, *passim*.

natural de regulación la LJCA, quedando así reservados para circunstancias y procedimientos muy concretos en el seno de la LGT³.

A pesar de que no es este lugar para llevar a cabo un análisis conceptual de la naturaleza jurídica de los tres conceptos de los que aquí se habla, sí merece la pena realizar un breve introito que sirva para diferenciarlos, para un correcto uso de los mecanismos procesales previstos para cada uno de ellos.

Por lo que se refiere a la prueba, paradójicamente, su raíz latina –*probatio*– la asimilaba a argumento o razón, lo que hoy en día se encontraría más cerca del término «motivo». Prueba es, hogaño, toda actuación encaminada a fijar unos hechos, que sirven de fundamento a determinada pretensión⁴.

En cuanto a los «motivos», como acabamos de indicar, son aquellos fundamentos racionales, que englobarán tanto razones jurídicas como fácticas, que sirven para fundar esa misma pretensión⁵. Podría asimilarse, en el lenguaje vulgar, a la causa que determina la aparición de un acto o hecho de naturaleza jurídica, que no debe asociarse a la causa contractual, que tantos quebraderos de cabeza ha dado *in illo tempore* a los civilistas. Dentro de los motivos encontraremos una fundamentación jurídica determinada, esto es, una exégesis que, subsumida en una norma jurídica, se aplica a unos hechos determinados. Por consiguiente, esos motivos actuarán sobre unos hechos que requerirán una prueba suficiente.

En la LGT, el término «motivos» lo encontramos asociado habitualmente a procedimientos tributarios específicos cuya procedencia, precisamente, depende de que se hayan producido unas determinadas causas (o motivos) tasadas⁶.

Por lo que se refiere a las pretensiones, habrá el lector notado avezado que se trata de un término que ha aparecido en la definición tanto de «pruebas» como de «motivos». Pretensión sería asimilable, en el lenguaje vulgar, a finalidad, objetivo, «solicitud para conseguir algo» dice el diccionario académico.

3 Piedra de toque del carácter de cada término es su aparición en los textos legales procesales básicos en materia tributaria: en efecto, el vocablo «prueba» aparece un total de 53 y 58 veces en LGT y LJCA, respectivamente, dedicándole cada texto legal una sección, como se ha dicho; por su parte, «motivo» aparece en 18 ocasiones en la LGT, de las cuales únicamente 11 hacen referencia a la cuestión concreta que motiva este trabajo, siendo 12 las veces que surge en la LJCA, 10 referidas al aspecto del que tratamos; el término «pretensiones» no figura en el contenido de la LGT, apareciendo en 42 ocasiones en la LJCA.

4 En el diccionario del español jurídico encontramos cuatro definiciones jurídicas del vocablo que, aquí, hemos concentrado en una: <https://dpej.rae.es/lema/prueba>.

5 A pesar de los paroxísticos esfuerzos de algunos teóricos por distinguir racionalidad y razonabilidad, intentando extraer consecuencias dispares de ellos, lo cierto es que su etimología nos muestra su carácter eminentemente sinónimo.

6 Es el caso, en primer lugar, de la adopción de medidas cautelares para el aseguramiento del cobro de una deuda tributaria, que requiere –art. 81– expresa mención de los motivos que la justifican. En segundo lugar, un *numerus clausus* de motivos son los que, en cada caso, permiten discutir una providencia de apremio –art.167.3–, una diligencia de embargo –art.170.3–, un acuerdo de enajenación de bienes embargados –art.172.1.2º–, los instrumentos de ejecución y las diligencias de embargo dictadas al calor de las normas de asistencia mutua –arts.177 *dicies* y *undecies*–, la *non nata* condena en costas en el económico-administrativo –art.234.5 LGT– y la pertinencia del recurso de anulación –art.241 bis–.

Desde la perspectiva jurídica es un vocablo eminentemente procesal, que señala nada más y nada menos que el objeto de la acción procesal, esto es, lo que se pide al juez en el correspondiente *petitum*, solicito o suplico de una demanda⁷. Esta naturaleza del término es la que determina que no aparezca en todo el texto de la LGT y si lo haga, en infinidad de ocasiones y dedicándosele diversos preceptos –todo el capítulo II del Título III– como hito procesal que es, en la LJCA y, va de suyo, en las leyes procesales civil y criminal⁸.

Es tal la relevancia de la pretensión que ya el precepto inicial de la LJCA, su artículo primero, en su apartado primero, da comienzo a su texto diciendo que «*los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta a Derecho administrativo (...)*».

La pretensión es, pues, el objeto del proceso –tanto del contencioso como de todo proceso– y tiene como punto de referencia una actuación administrativa. Sin actuación administrativa –que puede ser positiva o negativa–, la pretensión no puede ontológicamente existir.

De esta naturaleza se deriva, por un lado, que la pretensión de las partes sea el marco al que se debe limitar el proceso y, por otro, que se deba incluir expresamente tanto en el escrito de demanda como en el de contestación a la demanda.

La naturaleza de la pretensión puede ser declarativa, constitutiva, de condena o, incluso, mixta, si se incluyen varias pretensiones de diversa tipología, regulándose concretamente en los artículos 31 a 33 de la LJCA.⁹

La distinción entre motivos y pretensiones siempre ha sido conflictiva, a pesar de tratarse de conceptos jurídicos palmariamente distintos: como ha quedado dicho, los motivos son las causas por las que se impugna, es decir, las causas de la controversia que ha dado lugar al proceso, razones que pueden ser jurídicas, fácticas o mixtas; las pretensiones, en cambio, son el objetivo, es decir, la finalidad de la demanda planteada.

De ello se deriva una diferencia procedimental muy relevante: la pretensión no puede ser alterada o modificada a lo largo del proceso, pero sí los motivos que dieron lugar a la discrepancia hasta tal punto de que, como se verá, en el procedimiento contencioso-administrativo pueden plantearse cuestiones nuevas, no planteadas en vía administrativa, por las partes.

7 El tradicional «suplico» de la demanda es un término que debería ser desterrado del lenguaje forense, tanto por su marcado carácter arcaizante como por un halo de clemencia judicial que no se compadece con las reglas jurídicas propias de un Estado de derecho.

8 El origen latino del término ayuda a entender su significado: *petitio*, ergo petición, solicitud.

9 En los respectivos escritos de demanda y contestación, el lugar idóneo para la inclusión de las pretensiones es el denominado solicito o *petitum*, en el cual se debe efectuar una síntesis del desarrollo fáctico y argumental contenido en la demanda a través del cual el actor solicita al órgano judicial no solo la continuación del proceso hasta sentencia, sino que ésta se pronuncie en un sentido que, normalmente, será la satisfacción de su pretensión. No obstante, también existen las pretensiones incidentales, propias de la solicitud de adopción de medidas cautelares y que, por su propia lógica, se suelen incluir en el escrito de interposición, al inicio del proceso, pues buscan asegurar la eficacia futura de la resolución judicial.

Es más, tendremos ocasión en las líneas que siguen de comprobar como esos motivos o cuestiones nuevas podrán añadirse incluso traspasados los plazos procesales marcados para su inclusión, siempre y cuando fueran relevantes para el fallo y debiendo ponderar el juez, entonces, ponerlas en conocimiento de las partes para que sean oídas al respecto.

2. Pruebas, motivos y pretensiones en la revisión tributaria

Los preceptos básicos que regulan las cuestiones que venimos tratando, en materia tributaria, son los artículos 236 –«tramitación»– y 237 –«Extensión de la revisión en vía económico-administrativa»– de la LGT y 57 –«pruebas e informes»– del Reglamento de revisión en vía administrativa, o RRVA, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo¹⁰.

La mayoría de la regulación que se acaba de citar se refiere a la aportación de material probatorio en los procedimientos de revisión administrativa en el ámbito tributario. Sin embargo, adquiere especial relevancia el artículo 237 de la LGT, antes citado, pues es el que plantea el alcance de las competencias resolutorias de los tribunales económico- administrativos, asimilándolas a las de los Jueces y Tribunales del orden contencioso.

En efecto, el apartado 1 de dicho precepto establece, *ad pedem litterae*, que «*las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante*». Asimismo, el apartado 2 señala que «*si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones*».

De lo ahí regulado se colige una clara pretensión de ofrecer un ropaje judicial a los órganos económico- administrativos, superando su naturaleza meramente revisora de las actuaciones administrativas y dándoles, así, la oportunidad –no siempre cumplida– de resolver las cuestiones que ofrezca el expediente conforme a derecho –*iura novit curia*–, sin otra limitación que la de no perjudicar la situación de inicio del contribuyente afectado –prohibición de la *reformatio in peius*–. En este sentido, la resolución del TEAC RG 3011/15, de 9 de marzo de 2017, traza los límites de la facultad revisora de los órganos económico-administrativos, señalando a estos efectos que la ley concede a los TEA «*amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar incluso cuestiones no planteadas*» por las partes.

Sentadas las vastas facultades revisoras de los órganos económico-administrativos, la primera cuestión que se plantea, en esta fase, es el efecto que pueda

10 Si bien también regulan aspectos relevantes a la aportación de pruebas los artículos 241 LGT y 61 RRVA, relativos ambos al recurso de alzada ordinario y 246 LGT, relativo al procedimiento abreviado.

tener la presentación de alegaciones o de nuevos motivos fuera del plazo establecido reglamentariamente a estos efectos¹¹.

El Tribunal Económico-administrativo Central –TEAC, en adelante– ya ha resuelto esta duda en una resolución de alzada para la unificación de criterio –RG 3375/19, de 22 de enero de 2021– en la cual ha concluido que *«es criterio de este Tribunal que la falta de presentación de escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la LGT, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que se ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. (...) dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado, pero antes de que aquél dicte su resolución. Tal conclusión no está expresamente establecida en la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo pero se desprendería, por un lado, del principio de contradicción y del derecho a la defensa, básicos en el orden procesal como reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española y que no ceden ante un vicio procedimental no invalidante, como es la presentación fuera de plazo de alegaciones sin que exista una resolución que dé término al procedimiento; por otro, de lo dispuesto en el artículo 34 de la LGT que recoge el derecho de los obligados tributarios a «formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución» y, por último, de lo indicado en el artículo 73 de la Ley 39/2015¹².*

A consecuencia de lo razonado, el TEAC fija en dicha resolución el siguiente criterio: *«en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento».*

A pesar de que la resolución trata la cuestión con relación a la ausencia de alegaciones en el escrito de interposición de una reclamación presentada bajo el procedimiento abreviado, sus conclusiones resultan lógicamente extrapola-

11 En la tramitación ordinaria de las reclamaciones económico-administrativas, tras la presentación del escrito de interposición, se le ofrecerá al contribuyente un trámite específico de puesta de manifiesto del expediente, para la aportación de pruebas y alegaciones; en cambio, en el procedimiento abreviado es en el mismo escrito de interposición de reclamación en el que deben aportarse dichas pruebas y alegaciones.

12 Dispone, en efecto, el artículo 73 de la LPAC: *Cumplimiento de trámites. 1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto. 2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo. 3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo.»*

bles, *mutatis mutandis*, al procedimiento ordinario, por aplicación del artículo 237 de la LGT.

Como argumento adicional al expresamente establecido por el TEAC, cabe llegar a idéntica conclusión efectuando lo que podría denominarse satíricamente como una «ponderación de torpezas» puesto que, siendo los órganos económico-administrativos los primeros y tradicionales incumplidores de sus propios plazos para resolver las reclamaciones que frente a ellos se interponen, resulta lógico que en aplicación de esta misma lógica tampoco tenga efectos la falta de diligencia procesal del contribuyente a la hora de cumplir los plazos que se le imponen.

Un segundo aspecto discutido en esta fase revisora es el de aportación de nuevos elementos de prueba en sede económico-administrativa, distintos de los que figuran en el expediente administrativo del que deriva la liquidación impugnada.

Sobre esta cuestión es distinta la posición que se le concede al reclamante, a quien discute la actuación administrativa, que a la Administración autora del acto impugnado.

Por lo que se refiere al contribuyente, la resolución del TEAC de alzada para la unificación de criterio RG 8923/22, de 30 de octubre de 2023, ha estipulado que *«cabe la presentación por parte del obligado tributario en vía de revisión de pruebas relevantes para acreditar su pretensión que no aportó pese a haber sido requerido para ello ante los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de aplicación de los tributos, aun cuando la falta de aportación de dichas pruebas fuera imputable a él, salvo que la actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente»*.

Esta conclusión deriva del previo criterio fijado por el Tribunal Supremo –TS, en lo sucesivo– en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018, RCA/1246/2017, de 21 de febrero de 2019, RCA/1985/2017, y de 19 de mayo de 2020, RCA/6192/2017, las cuales resolvieron la cuestión de interés casacional objetivo consistente en determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la LGT, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

La doctrina que fijó el Alto Tribunal en estas resoluciones fue que *«las facultades de los órganos competentes (administrativos en el primer caso, judiciales en el segundo) deben cabalmente enderezarse a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones –fácticas y jurídicas– que resulten necesarias para llegar a aquella decisión. (...) [Es] posible, en efecto, que quien deduce una reclamación económico-administrativa presente ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria que sean relevantes para dar respuesta a la pretensión ejercitada, sin que el órgano de revisión pueda dejar de valorar –al adoptar su resolución– tales elementos probatorios. Todo ello, con una única excepción: que la*

actitud del interesado haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente.»

De ahí cabe extraer que, en vía económico-administrativa, el contribuyente va a poder aportar nuevas pruebas que no aportó en fase de comprobación –incluso, si no lo consideró oportuno en ese momento procesal–, siempre y cuando tal retraso en la aportación no fuera considerado, motivadamente, malicioso.

Por lo que se refiere a la aportación de nuevos elementos de prueba por parte de la Administración actuante, fuera del expediente administrativo, de por sí parece una idea que denota cierta anomalía procesal. En efecto, siendo un órgano administrativo el que instruye y resuelve un procedimiento tributario basándose para ello en un expediente administrativo, suena extraña la posibilidad de que, ulteriormente, pueda completar ese expediente mediante nuevas pruebas o documentos. Tal ampliación sorpresiva del material probatorio podría generar indefensión al contribuyente y resultar contrario tanto al principio de buena administración como al de igualdad de armas.

La respuesta ofrecida por la jurisprudencia a esta cuestión, en el seno de las reclamaciones económico-administrativas, sigue la senda interpretativa que se acaba de indicar aunque, como veremos, tales conclusiones vendrán matizadas en sede contenciosa.

En efecto, el TS ha resuelto dos recursos de casación relacionados con esta cuestión, en sus sentencias de 27 de octubre de 2023, RCA 2490/2022 y de 2 de noviembre de 2023, RCA 1596/2022. Concretamente, se plantearon las siguientes cuestiones con interés casacional objetivo: Por un lado, determinar si, en sede de revisión económico-administrativa, y con ocasión de la interposición por parte de la administración de un recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, esta puede aportar documentos que apoyen su pretensión revocatoria y que, aun debiendo haber formado parte del expediente administrativo, no hubieran sido remitidos en el momento procedimental oportuno: STS de 17 de noviembre de 2023 RCA/1234/2022. Por otro, discernir si los artículos 237 LGT y 57 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, permiten a la Administración Tributaria la remisión espontánea del expediente administrativo no solicitada por el Tribunal Económico Administrativo y, en su caso, si ese plazo de remisión tiene naturaleza preclusiva para la Administración Tributaria, sin perjuicio de la facultad del Tribunal Económico Administrativo de solicitar el complemento, de oficio o a instancia de parte o si, por el contrario, la Administración tributaria puede remitir al Tribunal Económico Administrativo por iniciativa propia, informes o expedientes complementarios, confiriéndosele así una segunda oportunidad que no se le reconoce al obligado tributario cuando de reclamar el complemento del expediente administrativo se trata.

El Alto Tribunal se muestra inflexible frente a ambas posibilidades, dando en ambos casos la negativa por respuesta, de modo que, en el primer caso, el *«órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo del mes al que se refiere el apartado tercero del art 235 de la Ley General Tributaria, plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva para*

la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte».

Por lo que se refiere a la segunda vía de aportación probatoria adicional, «se pretende aportar el complemento del expediente con utilización de la vía de aportación de pruebas en el recurso de alzada por el órgano administrativo, bajo el argumento de no haber sido parte, en el sentido de interesado, en la primera fase del procedimiento económico administrativo. (...) no se pueden considerar pruebas aquellos documentos que la Administración debió haber remitido con el expediente administrativo, por formar parte indudablemente del mismo, y que no fueron remitidos en el trámite en que venía obligada, incumpliendo con ello lo dispuesto en el art. 235.3 de la LGT».

Esta taxativa conclusión deriva, tal y como indica el propio órgano casacional, de que la posición de la Administración «responsable del acto impugnado en vía económico administrativa no es equiparable a la del obligado tributario».

Sentado lo anterior, cabe por último tratar una cuestión sobre la que también ha sentado jurisprudencia el Tribunal Supremo en los últimos años, después de una desconcertante jurisprudencia menor que venía contrariando, incluso, doctrina que el Tribunal Constitucional –o TC– había asentado hace años.

La duda resuelta por el TS, en este último caso, no se refiere a la aportación de pruebas sino a la propia pretensión procesal del reclamante en vía económico-administrativa, en aquellos casos en que, frente a una resolución desestimatoria (total o parcialmente), planteara un recurso de anulación por alguna de las causas (o motivos) tasadas en el artículo 241 bis de la LGT.

En efecto, aunque pueda resultar descabellada la postura de los tribunales que denegaron tal posibilidad, lo cierto es que dos órganos jurisdiccionales colegiados distintos, la Audiencia Nacional y el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, consideraron que la interposición de dicho recurso especial impedía el ejercicio de su jurisdicción plena, lo que obligaría al contribuyente que viera desestimadas sus pretensiones a que su juez natural –el propio tribunal– únicamente pudiera resolver acerca de las mismas cuestiones (motivos) planteadas en dicho recurso de anulación, dejando entonces imprejuizadas el resto de cuestiones de hecho o de derecho de la resolución originaria que pudieran resultar discutibles.

Como se acaba de decir, el TC ya había resuelto en contra de tal pacato posicionamiento, en una sentencia de 14 de marzo de 2011, recurso 23/11, en los siguientes términos: «carecería de sentido que un remedio, basado en motivos tasados y que tiene como finalidad evitar un recurso posterior, en caso de quedar frustrada tal finalidad, provocara para éste, que no ha podido evitarse, la misma limitación de la cognitio que es propia del remedio. Éste no sólo habría fracasado sino que, además, habría cercenado el contenido natural del recurso posterior que no había conseguido hacer innecesario».

No obstante, la cuestión volvió a plantearse a resultas de la postura de los dos citados tribunales superiores en dos sentencias que fueron casadas por

parte del TS. En ambos casos, la parte recurrente presentó un recurso de anulación frente a una resolución económico-administrativa y, frente a su desestimación, impugnaron las dos resoluciones desestimatorias –la originaria y la correspondiente a este recurso extraordinario– en vía jurisdiccional, oponiéndose a las liquidaciones tributarias tanto por los motivos que dieron lugar al recurso de anulación como por otros que ofrecía el expediente.

Las sentencias de instancia respectivas rechazaron entrar a enjuiciar los motivos de oposición articulados por la demandante al considerar que los mismos debieron plantearse mediante la impugnación de la resolución del órgano económico-administrativo correspondiente, pero no contra la que resuelve el recurso de anulación, que tiene unos motivos tasados y concretos, centrando su análisis en la concurrencia o no del vicio de incongruencia de denunciado en ambos casos.

El TS resuelve los recursos de casación que se plantearon frente a ambas resoluciones en sus sentencias de 3 mayo de 2022, RCA/4707/2020, y de 7 de noviembre de 2022, RCA/4073/2021, en las que la cuestión con interés casacional objetivo que se planteaba era, concretamente, determinar si, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 *bis* de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación o únicamente cuando aprecie que el recurso de anulación debió haber sido estimado al entender que existía una causa de anulación de las contempladas en el expresado precepto.

El Alto Tribunal aplica en sus resoluciones, como parecía indiscutible, la doctrina del pleno conocimiento por parte de los Jueces y Tribunales de Justicia, sentando claramente la conclusión de que con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 *bis* de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación, sin tener que limitarse la litis a revisar las cuestiones formales que se plantearon en el citado recurso extraordinario.

3. Pruebas, motivos y pretensiones en la instancia

La doctrina del pleno conocimiento que se acaba de exponer es un pilar fundamental en el proceso contencioso-administrativo. De la misma manera que la LGT permite incluso a los órganos económico-administrativos resolver conforme a su mejor leal saber y entender las cuestiones que resulten del expediente administrativo, hubieran sido o no planteadas por el recurrente, la LJCA se rige a su vez por idéntica senda antiformalista, de modo que las partes no deben probar el derecho aplicable –cosa que corre a cargo del juez, en virtud del *iura novit curia*– y, como se verá, se relativizan los plazos procesales aplicables en aras de resolver conforme a derecho –principio *pro actione*–.

A resultas de ello, como principio general en materia de prueba en el ámbito contencioso debe indicarse que, a pesar de que los documentos relevantes

—desde luego, aquellos en los que se basa la Administración para dictar el acto impugnado y sostener su validez— deben estar en el expediente, en el proceso contencioso-administrativo se puede proponer y practicar prueba sobre cualquier otro¹³.

La carga de la prueba se rige por las reglas ordinarias del artículo 217 de la LEC, de modo que corresponde a quien formula una pretensión probar los hechos en que la misma se sustenta, y a la parte que se opone, probar los hechos que privan de eficacia o desmienten a los anteriores. Eso conlleva que el recurrente tiene la carga de recurrir el acto administrativo, pero eso no significa que todo aquello que se afirma en el acto se presuma cierto y el recurrente deba probar su falsedad.

La regla general es que los medios de prueba se proponen en la demanda y en la contestación, si bien el demandante tiene la facultad —ex artículo 60.2 de la LJCA— de proponer nuevos medios de prueba a la vista de la contestación, en el plazo de cinco días desde que se le da traslado de la misma¹⁴.

Sin embargo, antes de llegar a estas fases procesales, la Administración demandada debe aportar el expediente administrativo al procedimiento, pudiendo las partes solicitar una ampliación de este si se encuentra incompleto, de conformidad con el artículo 55 de la LJCA¹⁵.

Es importante destacar que este trámite, según indica el Auto del TS de 2 de noviembre de 2005, rec.168/05, tiene por objeto incorporar los documentos que realmente integran el expediente, esto es, aquellos que reflejan documentalmente el procedimiento administrativo seguido para la adopción del acto administrativo recurrido, no ampliarlo.

13 No debe entenderse que esta circunstancia concede una facultad omnímoda a la Administración de aportar pruebas que no figuran en el expediente administrativo pues, de lo contrario, se dejaría en manifiesta indefensión al reclamante. El órgano judicial será quien pondere, en su caso, la pertinencia y afectación a la buena fe de las pruebas adicionales propuestas por la administración demandada, teniendo en cuenta que únicamente deberían admitirse aquellas que no pudieron haber sido aportadas con antelación y sean relevantes para la resolución de la litis. En unas recientes sentencias, el Tribunal Supremo ha infravalorado unos informes confeccionados por la Administración tributaria, en materia de I+D que se configuraron para contrarrestar las conclusiones de un informe vinculante dictado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, señalando lo siguiente: «Un dictamen de la Administración que reconoce un derecho, o los requisitos para gozar de un derecho, vinculante por ministerio de la Ley para la Administración emisora —en un sentido amplio y omnicomprendivo—, no puede ser refutado mediante otro informe contrario de la propia Administración. b) Aun cuando tal contradicción, en casos sumamente excepcionales de apreciación arbitraria o ilógica —que en este caso no son concurrentes pudiera ser hecha valer por la Administración fiscal mediante prueba, sobre lo que no nos pronunciamos, no es aceptable la prueba autocreada en su seno mismo» —SSTS de 8, 9 y 9 de octubre de 2024, recursos 948, 1633 y 1635/2023.

14 El TS ha interpretado que cabe esta posibilidad cuando se trate de concretos medios de prueba cuya necesidad o procedencia surge a raíz de lo manifestado en la contestación a la demanda, esto es, si de ella resultaren nuevos hechos trascendentales para la resolución del pleito —sentencias de 30 de noviembre de 2009, rec.5556/05 y de 23 de febrero de 2009, rec.9827/04.

15 Artículo 55.1. «Si las partes estimasen que el expediente administrativo no está completo, podrán solicitar, dentro del plazo para formular la demanda o la contestación, que se reclamen los antecedentes para completarlo. A estos efectos se entenderá que el expediente administrativo está integrado por los documentos y demás actuaciones que lo conforman según lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. Los documentos o elementos de prueba que formen parte de un expediente administrativo distinto no podrán solicitarse a través del trámite previsto en el presente artículo».

De ahí resulta que, si se considera que el expediente está incompleto, debe hacerse uso imperativamente del cauce del 55 de la LJCA y, si no se hace, no cabe tratar de procurar ese complemento mediante otrosí en la demanda o en el período probatorio, tal y como ha señalado el TS en su sentencia de 19 de mayo de 2016, rec.1028/2015. Obsérvese que, en este caso, el principio antiformalista resulta postergado por la actitud negligente o maliciosa de las partes.

En el otro fiel de la balanza encontramos la situación de los documentos que no forman parte del expediente propiamente dicho, los cuales deben reclamarse, si no se dispone de ellos, mediante prueba documental, y no mediante este específico acto procesal del artículo 55 LJCA, tal y como se ha indicado en ATS de 13 de junio de 2018, rec.690/17.

Dejando de lado el trámite de completitud del expediente que se acaba de exponer, debe ponerse de relieve que, en sede contenciosa, la posibilidad de ampliar el expediente mediante prueba documental le cabe también a la Administración demandada. En tal caso, si al contestar a la demanda, la recurrida aporta documentos que deberían formar parte del expediente, debe darse traslado al actor del expediente completo para que pueda hacer alegaciones complementarias de la demanda, por exigencias de la tutela judicial efectiva. Entendemos que, dado el carácter vicario del interés general de la Administración y que sus potestades no deben salirse del circuito formado por el procedimiento administrativo, la aportación de material probatorio extramuros del expediente administrativo y en fase de litigación, deberá hacerse siempre de forma motivada, es decir, deberá resultar justificadas por las circunstancias del asunto litigioso y, asimismo, deberá tratarse de documentación que no pudo o debió ser aportada en fase administrativa.

El TS ha concluido –STS de 2 de julio de 2013, rec.4307/10– que la incorrecta calificación procesal por parte del tribunal de la documentación controvertida, no considerándolos parte del expediente sino como prueba documental *ex art.* 56.3 LJCA, no produce indefensión real y efectiva si va seguida de darle traslado a la parte actora para que efectuara alegaciones¹⁶.

En términos similares, el art. 54.1 LJCA establece que, si el actor opta por formalizar su demanda sin disponer del expediente, se emplazará a la Administración para contestar, advirtiéndole que no se admitirá la contestación si no va acompañada del expediente. En tal caso procederá también dar plazo seguidamente a la actora para alegaciones complementarias.

Por lo que se refiere a la fase procesal de aportación de pruebas –con carácter general, artículos 60 y siguientes y, en el procedimiento abreviado, artículo 78.12 a 19 todo ello de la LJCA–, el juez puede denegar el recibimiento del proceso a prueba cuando, con ello, únicamente se pretende que la Sala tome en consideración el expediente ya remitido por la Administración –ATS de 3 de diciembre de 2014, rec.378/2014 y ATS de 2 de junio de 2016, rec.567/11–.

16 Artículo 56. 3. «Con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren».

Resulta discutible la trascendencia en el proceso de los defectos en la petición del recibimiento del pleito a prueba. Diversos autos del TS –ATS de 28 de julio de 2015, rec.20/15 y ATS de 6 de mayo de 2015, rec.590/14– se han planteado si, en el caso de que las partes, en la demanda o en la contestación, piden el recibimiento a prueba, pero no especifican los puntos de hecho o los medios de prueba que pretenden hacer valer, cabe o no subsanar el defecto mediante el recurso de reposición contra el auto denegatorio.

La conclusión ha sido tajante cuando el defecto consiste tanto en la falta de fijación de los puntos de hecho sobre los que habrá de versar la prueba como en la falta de enunciación de los medios de prueba, en cuyo caso se ha considerado que se trata de una falla procesal insubsanable. Según el Alto Tribunal, se trata de *«una actitud procesal que altera las normas del proceso y de la posición de las partes al obligar a la parte contraria a contestar a la demanda sin los datos esenciales como los hechos y los medios de prueba en los que basa su pretensión»*¹⁷.

Sin embargo, la consecuencia no es tan fatal cuando el dislate procesal se circunscribe a la falta de especificación de los concretos medios de prueba que se pretenden hacer valer, en cuyo caso el TS califica el defecto como de subsanable, *«habida cuenta de que en la propia demanda, aunque de un modo procesalmente inadecuado, concreta en cierta medida el medio de prueba, documental, que se había de practicar»* –ATS de 1 de octubre de 2015, rec.513/14 y ATS de 22 de mayo de 2013, rec.159/12–.

El error en la solicitud de la práctica de prueba puede venir, patológicamente, del propio órgano jurisdiccional, en el caso de que decida denegar la prueba pretendida *«sin perjuicio de acordar la prueba para mejor proveer o diligencia final»*. Es esta una práctica perjudicial para la parte, ya que con el uso inadecuado de dicha fórmula –procedente de otros órdenes jurisdiccionales– no se niega definitivamente la prueba, pero tampoco se admite, originándose una incertidumbre o perplejidad en el proponente con la consiguiente indefensión. Así lo ha dicho el TS en sentencia de 5 de junio de 2009, rec.5237/05.

Debe indicarse que, en el orden contencioso cabe incluso acudir al auxilio jurisdiccional para la realización de la prueba documental, en el caso de que los documentos pretendidos no puedan conseguirse con el propio impulso e iniciativa de los interesados en su obtención y unión a las actuaciones. Ello es así porque, en el proceso contencioso, por mor de la remisión efectuada por el art. 60.4 LJCA¹⁸, el criterio es el plasmado en el art. 265.2 subapartado 2º LEC. Esta conclusión –reflejada en STS de 22 de enero de 2010, rec.7652/05– supone un

17 Debe mencionarse que, en autos menos recientes, el TS había llegado a la solución contraria, calificando tal defecto como subsanable atendiendo a que ya figuraban en la demanda los hechos a probar, aunque no se hubiera hecho una concreción ordenada de los que se consideraba necesario probar –ATS de 7 de octubre de 2009, rec.593/08. También la STS de 27 de junio de 2008, rec.782/05, llega a esta conclusión, al considerar que los defectos en que incurrió la parte demandante no eran sustanciales de modo que, aunque no esté previsto un plazo de subsanación, debe permitírsele subsanar sus carencias.

18 Artículo 60.4 LJCA: *«La prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil, siendo el plazo para practicarla de treinta días. No obstante, se podrán aportar al proceso las pruebas practicadas fuera de este plazo por causas no imputables a la parte que las propuso»*.

claro apartamiento de prácticas procesales pretéritas en el orden contencioso-administrativo, por las que era habitual la articulación de la prueba documental a través del órgano jurisdiccional.

Sobre la posibilidad de que una de las partes pueda aportar pruebas al proceso fuera del período probatorio, el TS ha interpretado –sentencia de 14 de enero de 2019, rec.398/16– que cabrá admitirlas, siempre y cuando se encuentren en uno de los supuestos del artículo 270.1 de la LEC que, en este caso, resulta aplicable supletoriamente al orden contencioso¹⁹.

Por último, debe tenerse en cuenta la posibilidad procesal –extraña a otros órdenes jurisdiccionales– de practicar pruebas como diligencias finales, prevista expresamente en el artículo 61 de la LJCA²⁰. Se trata de una facultad que entra dentro de la soberanía del juez – STS de 8 de enero de 2013, rec.2090/10–, no pudiéndose acudir a dichas diligencias para tratar de enmendar o suplir las omisiones de las partes, de forma que se intente desplazar hacia el Tribunal la carga de la prueba.

Se ha discutido si la decisión del tribunal de acordar la práctica de diligencias finales «de oficio» no compromete la posición institucional del juez. Basta confrontar el tenor literal de la LJCA y la redacción del artículo 435 LEC para constatar las claras diferencias. Así, mientras el último precepto limita las diligencias finales que autoriza a requisitos taxativos, el artículo 61 de la LEC impone al Tribunal una sola condición para acordar la práctica de prueba o incluso recibir el proceso a prueba: que se considere por el Tribunal como necesaria «*para la más acertada decisión del asunto*».

Por la entidad de los intereses eventualmente afectados, en el contencioso rige la búsqueda de la verdad material –a diferencia del proceso civil, en que se busca la verdad formal que se deja a interés e iniciativa de las partes–, una vez superada una primera fase de la historia de nuestro contencioso, en que se consideraba que la naturaleza revisora de este proceso debilitaba la actividad pro-

19 Artículo 270 LEC. *Presentación de documentos en momento no inicial del proceso.*

1. El tribunal después de la demanda y la contestación, o, cuando proceda, de la audiencia previa al juicio, sólo admitirá al actor o al demandado los documentos, medios e instrumentos relativos al fondo del asunto cuando se hallen en alguno de los casos siguientes:

- 1.º Ser de fecha posterior a la demanda o a la contestación o, en su caso, a la audiencia previa al juicio, siempre que no se hubiesen podido confeccionar ni obtener con anterioridad a dichos momentos procesales.
- 2.º Tratarse de documentos, medios o instrumentos anteriores a la demanda o contestación o, en su caso, a la audiencia previa al juicio, cuando la parte que los presente justifique no haber tenido antes conocimiento de su existencia.
- 3.º No haber sido posible obtener con anterioridad los documentos, medios o instrumentos, por causas que no sean imputables a la parte, siempre que haya hecho oportunamente la designación a que se refiere el apartado 2 del artículo 265, o en su caso, el anuncio al que se refiere el número 4.º del apartado primero del artículo 265 de la presente Ley.

20 Cuyo primer apartado indica que «El Juez o Tribunal podrá acordar de oficio el recibimiento a prueba y disponer la práctica de cuantas estime pertinentes para la más acertada decisión del asunto», indicándose en su segundo apartado que «Finalizado el período de prueba, y hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia, el órgano jurisdiccional podrá también acordar la práctica de cualquier diligencia de prueba que estimare necesaria». Como indica DURO VENTURA en PALOMAR OLMEDA, «puede el órgano judicial acordar el recibimiento del juicio a prueba en una norma sin parangón en el enjuiciamiento civil, cuando examinadas la demanda y la contestación no se haya solicitado por las partes».

batoria. Cabe así al Tribunal suplir o ignorar la propia desidia de las partes en el proceso –así lo ha señalado el TS en sentencia de 2 de octubre de 2012, rec. 6437/09–.

Tal facultad de ordenar o no diligencias finales no es revisable en casación. Eso sí, si la autoridad judicial indica que podría acordar la práctica de una determinada prueba como diligencia final, deberá pronunciarse sobre la pertinencia de dicha prueba, abriendo previamente un trámite de audiencia a las partes –STS de 16 de marzo de 2012, rec.648/08–.

Cabe plantearse hasta qué momento (procesal) cabe acordar de oficio la práctica de prueba documental: ¿hasta el que se declara concluso el procedimiento o puede hacerse, incluso, estando en deliberación? El TS ha resuelto esta cuestión –ATS de 13 de mayo de 2019, rec.4554/16– partiendo del endemismo antiformalista de este orden jurisdiccional, de forma que se permite tal posibilidad hasta el último instante procesal al no impedirlo expresamente el artículo 61.2 LJCA²¹. Así pues, advertida la necesidad de la práctica de una prueba, incluso en la propia deliberación, nada obsta a que se suspenda el señalamiento y se acuerde la misma.

Una última cuestión a tratar, acerca de la aportación documental en la instancia, es la relativa a la admisión de sentencias y resoluciones judiciales o de autoridad administrativa que, teniendo lógicamente íntima conexión con la litis, fuesen dictadas constante el procedimiento. Rige aquí, ante la ausencia de norma sectorial, la tradicional regla del artículo 271 de la LEC, de modo que serán admisibles bajo dos condiciones: (i) que se dicten o notifiquen en fecha no anterior a las conclusiones; y (ii) que se presente «*incluso*» dentro del plazo para dictar sentencia²².

Así pues, cabe la posibilidad de que se aporte, al amparo del artículo 271.2 de la LEC y antes de dictarse sentencia de primera instancia, un documento que pudiera ser condicionante para la decisión del litigio, consistente en una resolución administrativa o jurisdiccional. En tal caso, el Juez de instancia debe dar traslado a las partes para alegaciones por el plazo común de cinco días, con suspensión del plazo para dictar sentencia, cuando la presentación cumpla los requisitos exigidos por el indicado precepto y, en tal caso, verificado dicho tras-

21 Artículo 61.2 LJCA: «Finalizado el período de prueba, y hasta que el pleito sea declarado concluso para sentencia, el órgano jurisdiccional podrá también acordar la práctica de cualquier diligencia de prueba que estimare necesaria».

22 Textualmente, el precepto en cuestión señala: «Artículo 271. Preclusión definitiva de la presentación y excepciones a la regla.

1. No se admitirá a las partes ningún documento, instrumento, medio, informe o dictamen que se presente después de la vista o juicio, sin perjuicio de lo previsto en la regla tercera del artículo 435, sobre diligencias finales en el juicio ordinario.

2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso.

Estas resoluciones se podrán presentar incluso dentro del plazo previsto para dictar sentencia, dándose traslado por diligencia de ordenación a las demás partes, para que, en el plazo común de cinco días, puedan alegar y pedir lo que estimen conveniente, con suspensión del plazo para dictar sentencia.

El Tribunal resolverá sobre la admisión y alcance del documento en la misma sentencia».

lado, el Juez de instancia habrá de resolver sobre la admisión y alcance del documento presentado en la sentencia.

Lo primero que debe indicarse es que el antiformalismo propio del proceso contencioso no autoriza que, con tal posibilidad, se puedan alterar o ampliar las pretensiones iniciales de las partes. En efecto, en este sentido el Tribunal Supremo ha dicho –STS de 10 de junio de 2013, rec.449/11– que *«la aportación de documentos con base en el 271 LEC no permite alterar los términos del debate e introducir nuevas pretensiones. No autoriza a que se produzca una mutatio libelli, alterando los términos del debate e introduciendo nuevas pretensiones hasta entonces no actuadas, dando así un golpe de timón que cambia la acción ejercitada»*.

En cuanto a la expresión «condicionantes o decisivas» del art. 271.2 LEC, la STS de 24 de octubre de 2016, rec.3580/15, ha juzgado que se trata de una cuestión que deberá ser resuelta en función de su *«vigor potencial para cambiar el sentido del fallo»*, utilizando los términos de la STC de 21 de diciembre de 2006 en el sentido de que se trate de *«cuestiones que han sido planteadas en los escritos dispuestos al efecto que delimitan las pretensiones actuadas sobre las que ha versado el debate y sobre las que las partes, también la demandada, han tenido oportunidad de defenderse»*. En definitiva, no cabe aprovechar este trámite procesal excepcional para introducir cuestiones nuevas ajenas a las que constituyeron el debate en plenitud entre las partes.

Una cuestión discutida es la interpretación de la construcción gramatical *«incluso dentro del plazo para dictar sentencia»* que utiliza el citado precepto de la ley ritual civil. El Tribunal Supremo ha llevado a cabo una exégesis que distingue aquellos casos en que el órgano jurisdiccional competente sea o bien unipersonal, esto es, un Juzgado de lo Contencioso o Juzgado Central de lo Contencioso, o bien colegiado, es decir, el Tribunal Superior de Justicia que resulte territorialmente competente o la Audiencia Nacional.

En el primer caso, para pleitos decididos por órganos unipersonales, los magistrados que figuran en la cúspide del orden contencioso han estimado que la expresión en cuestión hace referencia al momento de firma de la sentencia por el juez de instancia –STS de 10 de junio de 2024, rec.1724/21–²³. En el segundo caso, es decir, para los órganos colegiados, el ATS de 15 de diciembre de 2011, rec.3689/2006, ha resuelto que, con independencia del momento de la firma, una vez que se produce la deliberación y votación del asunto la voluntad del tribunal ya existe, y sólo queda pendiente de la redacción del ponente, de

23 Esta resolución muestra la opinión discrepante, mediante el oportuno voto particular, de uno de sus magistrados –el Ilmo. D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruza–, quien entiende que *«cabe la presentación de sentencias o resoluciones judiciales o de autoridad administrativa, dictadas o notificadas en fecha no anterior al momento de formular las conclusiones, siempre que pudieran resultar condicionantes o decisivas para resolver en primera instancia o en cualquier recurso, hasta el momento anterior a dictarse la sentencia, que debe identificarse con su adopción y pronunciamiento en los términos del artículo 208.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, coincidente, ordinariamente, con la remisión de la sentencia por vía telemática a la Secretaría del órgano jurisdiccional para su registro y custodia, y previo a la publicación y notificación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 212 de la citada Ley ritual procesal, sin que se pueda extender dicho término al momento ulterior de la notificación de la sentencia, tal como propugna la defensa letrada de la parte recurrente, o al momento de la firma de la sentencia, como infiere esta Sala en la expresión de su voto mayoritario»*.

modo que la presentación de documentos con posterioridad a dicho momento determina la devolución de los mismos.

Deben distinguirse, pues, los procedimientos de los que conocen los juzgados unipersonales de los que enjuician los tribunales colegiados, de modo que, con carácter general, cuando se trate de procedimientos de los que conocen las Salas, el artículo 271.2 debe interpretarse en el sentido de que es el momento procesal fijado en el que se procede a deliberar y fallar el recurso, el momento preclusivo para poder presentar dichos documentos al amparo del citado precepto legal. En cambio, en los órganos unipersonales, debe entenderse que el plazo excepcional preclusivo concluye en el momento anterior a dictarse sentencia, cuya fecha queda reflejada en el encabezamiento de la sentencia, por lo que una vez determinada y fijada dicha fecha no cabe la presentación de documentos. A pesar del impecable análisis dogmático que sigue esta tesis, la realidad muestra que muchas veces se produce un largo lapso temporal –incluso de varios meses– entre la deliberación por los órganos colegiados y la firma –hoy en día, digital y, por ende, incuestionable– por parte de la totalidad de los magistrados. A consecuencia de ello, la aplicación práctica del criterio del Alto Tribunal puede producir –y, de hecho, las produce– disonancias cuando, en ese período de desfase temporal entre deliberación y firma, se aportan a la litis sentencias de órganos superiores que sientan criterios contrarios al fijado en esa sentencia «en barbecho»²⁴.

Una última muestra del carácter antiformalista del proceso contencioso, la encontramos en la posibilidad de ampliación o variación de motivos, no de (mera) aportación probatoria, que permite el artículo 33.2 de la LJCA.

En efecto, la búsqueda de la verdad material que rige este orden jurisdiccional –contraria a su inveterado carácter revisor– hace que el juez, al dictar sentencia, si estimara *«que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo. Contra la expresada providencia no cabrá recurso alguno»*²⁵.

Nos encontramos con un trámite procesal excepcional, que contraría el principio de congruencia que rige la común actuación judicial y que actúa como última *ratio* para que las partes puedan ampliar sus alegatos ante nuevos motivos o argumentaciones puestos de manifiesto por la autoridad judicial. Entendemos que, por su conexión con la pretensión –obsérvese que el precepto se

24 Sin ir más lejos, dicha lamentable circunstancia se produjo en el procedimiento ordinario 399/2020, en el cual la Audiencia Nacional dictó una sentencia desestimatoria que, a pesar de ser fechada el 19 de junio de 2023, fue firmada por los magistrados y notificada a las partes el mes de noviembre, sentando un criterio contradictorio con el que el Tribunal Supremo había dictado en un asunto que versaba sobre idéntica discusión –la obligatoriedad de la presentación electrónica del IRPF, mediante sentencia n.º 953, de 11 de julio de 2023–, el cual había sido comunicado el 25 de julio de 2023 utilizando la vía estudiada del artículo 271.2 de la LEC.

25 Esta ampliación de motivos «de oficio» también puede darse en otros momentos procesales, como en prueba y conclusiones, ex artículo 65.2 de la LJCA.

sitúa en el texto de la ley junto a la regulación de las pretensiones—, se trata de un remedio excepcional referido a motivos de orden jurídico, es decir, argumentos adicionales y no una mera aportación documental que, en su caso, debería transitar por los ya citados caminos de los artículos 270 de la LEC y 61.2 de la LJCA.

En la praxis, esta posibilidad suele servir para que sea el propio juez el que aporte al litigio resoluciones que puedan resultar relevantes para el fallo, lo que supone una ampliación en el orden contencioso del alcance del artículo 271 de la LEC, al permitir su aplicación incluso de oficio en aras de la repetida búsqueda de la verdad material. También se utiliza para aleccionar a las partes sobre cuestiones de orden público, como la competencia o la jurisdicción. No obstante, insistimos en que se trata de un trámite excepcional, contrario a la exigencia de que los Tribunales juzguen dentro de los límites de las pretensiones planteadas por las partes y teniendo en cuenta las alegaciones y motivos que fundamentan el recurso.

4. Pruebas, motivos y pretensiones en recursos devolutivos

Se han tratado hasta ahora cuestiones que afectan a los conceptos procesales objeto de este trabajo en la instancia, es decir, en la primera fase procedimental. Procede ahora ver la incidencia que puedan tener en los recursos devolutivos más utilizados, dejando de lado los procedimientos especiales: la apelación, como recurso ordinario por excelencia, cuya aparición en la LJCA crea *ex novo* la doble instancia en la vía contenciosa; y la casación, recurso extraordinario con finalidad nomofiláctica, cuya modificación en 2015 ha permitido la masiva formación de jurisprudencia en cuestiones que, hasta entonces, navegaban en un mar de incertidumbre jurídica.

En ambos recursos, apelación y casación, no existe un trámite procesal genérico, como en la instancia, de recibimiento del pleito a prueba, salvo en la apelación en la que, excepcionalmente, puede acontecer para la práctica ante el Tribunal *ad quem* de aquellas pruebas que hubieran sido denegadas por el Tribunal *a quo* y, ello, siempre que hubiese ocurrido por causas no imputables a las partes proponentes —artículo 85.3 de la LJCA—²⁶.

Sobre la cuestión de si cabe aportar documentos, al amparo en el art. 270 LEC, en el seno de este tipo de recursos devolutivos, el Tribunal Supremo ha dado respuesta mediante AATS de 7 de abril de 2022, rec.832/21 y de 12 de diciembre de 2016, rec.1366/16—. En ellos, el Alto Tribunal indica que el artículo 56.3 LJCA contiene una regla general conforme a la cual los documentos en que las partes directamente funden su derecho se acompañarán con los escritos de demanda y contestación, y el número 4 del mismo artículo posibilita que los documentos que se hallen en determinados casos se puedan presentar después. Sin embargo, como dice el Alto Tribunal, «*ello ha de hacerse siempre antes de*

26 La solicitud del recibimiento del pleito a prueba en la apelación tendrá que hacerse necesariamente en el escrito de interposición y/o de oposición al recurso, debiendo resolver las discrepancias entre las partes el tribunal *ad quem*.

que se dicte sentencia en primera o única instancia pues dicho precepto forma parte del Capítulo I del Título IV de la LJCA, referido al procedimiento en primera o única instancia. Ningún precepto de la LJCA prevé la posibilidad de aportar documentos en casación, como tampoco lo hace la LEC». Ello queda confirmado por el 272 LEC al establecer que «contra la resolución que acuerde la inadmisión de los documentos no cabrá recurso alguno, sin perjuicio de hacerse valer en la segunda instancia».

Así pues, como norma general, no cabe la aportación de nuevos documentos en fase de recurso aunque, como excepción, la STS de 1 de diciembre de 2021, rec.7945/20, ha admitido la posibilidad de aportar en casación documentos consistentes en sentencias o resoluciones administrativas que resulten decisivas para la resolución, basándose en que el literal del art. 271.2 LEC finaliza señalando que ello puede darse «en cualquier recurso».

Asimismo, el Tribunal Supremo también admite la aportación de documentos, con base en el citado precepto de la LEC, cuando su inclusión en el procedimiento hubiera sido desestimada en la instancia por incumplimiento de plazo, esto es, por haberse aportado fuera del plazo para dictar sentencia. En efecto, la STS de 10 de junio de 2024, antes citada, considera que «en caso de que se dicte sentencia en la instancia con inobservancia del procedimiento exigido por el artículo 271.2 de la LEC al que acabamos de hacer referencia, y dicha sentencia se impugne en apelación con denuncia de la infracción del artículo 271.2 de la LEC, tampoco cabe que el tribunal de apelación rechace el examen de la incidencia del documento aportado sobre el litigio, sobre la base de su calificación como una alegación nueva excluida de la apelación por el artículo 456.1 LEC».

Centrándonos en la casación ante el Tribunal Supremo, su carácter de recurso extraordinario, con una finalidad exclusivamente nomofiláctica, de fijación de doctrina en asuntos que tengan un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, obliga a limitar al máximo su alcance material a cuestiones de orden jurídico.

Así, el artículo 87 bis de la LJCA empieza señalando que «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3, el recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho».

La discusión sobre las cuestiones fácticas, por lo tanto, no tiene encaje posible en ningún supuesto de interés casacional. Dicha premisa va ligada a la naturaleza extraordinaria y a la función institucional del recurso de casación: «responde a la lógica jurídica de la nueva regulación de este recurso extraordinario, introducida por la Ley Orgánica 7/2015, en cuya virtud resultan ajenas a la finalidad del recurso de casación las controversias que se reducen a cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permita apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial, sobre otros posibles asuntos; como son, por principio, las impugnaciones circunscritas a la discusión sobre la apreciación por el órgano judicial de instancia de los hechos subyacentes en el pleito» —ATS de 10 de noviembre de 2021, RQ 467/2021—.

Esa regla se cumple –tal y como indica el ATS de 8 de marzo de 2017, RC 242/2016– incluso cuando la discusión sobre la apreciación de los hechos concurrentes intenta camuflarse bajo la apariencia de una discusión de carácter jurídico.

Ahora bien, tal y como muestran los AATS de 10 de mayo de 2019, RQ 116/2019 y de 10 de diciembre de 2018, RQ 462/2018, una cosa es la apreciación de los hechos, y otra la determinación de las consecuencias, implicaciones o valoraciones de carácter puramente jurídico que de esos hechos dimanen. Conviene distinguir, pues, dos cosas conceptual y jurídicamente distintas. Una es, en efecto, la apreciación de los hechos y, otra, la determinación de las consecuencias, implicaciones o valoraciones de carácter puramente jurídico que de esos hechos dimanen. *«La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos concurrentes es irrevisable en casación, pero, en cambio, sí que pueden ser cuestionadas por este cauce las valoraciones jurídicas que fluyen de esos hechos, pues en este caso nos movemos no en el terreno vedado de las apreciaciones fácticas sino en el de las calificaciones jurídicas. Eso sí, no cabe tratar de revisar la pura valoración de los hechos so pretexto de que se está cuestionando un problema jurídico».*

Puede darse la circunstancia, inclusive, de que sea el tribunal de instancia el que deniegue la preparación de la casación presentada si constata que el escrito de preparación, con toda evidencia, suscita únicamente cuestiones de hecho y no de Derecho –ATS de 8 de marzo de 2017, RQ 8/2017–.

Ello vuelve a ser pura consecuencia de la especial naturaleza de este recurso extraordinario, y de la consiguiente imposibilidad de cuestionar a través del mismo la apreciación de los hechos concurrentes efectuada en la instancia. Así, *«es esta una facultad del órgano judicial de instancia que, aun no estando explícitamente contemplada en el artículo 89 LJCA, se desprende con toda lógica jurídica de la interpretación conjunta y sistemática de este artículo y del precitado artículo 87 bis, pues una vez sentado que las cuestiones de hecho quedan excluidas del recurso de casación, no tiene sentido tener por preparado –so pretexto de que cumple los requisitos formales propios del escrito de preparación– un recurso que se mueve únicamente por el terreno vedado de las apreciaciones fácticas (obvio es que la decisión del órgano judicial de instancia en este sentido podrá ser discutida por la parte recurrente, si no está de acuerdo con ella, a través del oportuno recurso de queja ante este Tribunal Supremo). No obstante, si este obstáculo para dar curso al escrito de preparación no resulta con evidencia de su lectura (como puede ocurrir, v.gr., cuando en él no se discuten tanto los hechos como las consecuencias jurídicas anudadas a ellos) lo procedente es tener el recurso por bien preparado y proceder de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.5 LJCA (siempre, por supuesto, que se cumplan los demás requisitos a los que la Ley condiciona la viabilidad de dicho escrito)».*

Por similares argumentos a los que se acaban de mencionar, tampoco está permitida en casación la aportación de material probatorio ni la discusión en torno a la racionalidad de la valoración llevada a cabo en la instancia, aunque se considere que su apreciación fue ilógica, irracional, arbitraria o contraria a las reglas de la sana crítica.

En el marco de la antigua regulación del recurso de casación, la jurisprudencia matizó que aun estando excluida inicialmente del recurso de casación la valoración de la prueba, aun así, tal valoración podía ser cuestionada en casación en circunstancias que expresamente se calificaban de «excepcionales», entre las que destacaba la referida a los casos en que se denunciara que la valoración probatoria efectuada por el tribunal de instancia hubiera sido no ya equivocada, sino más aún, manifiestamente ilógica, irracional o arbitraria.

En la nueva casación, en cambio, son ajenas a su finalidad las controversias que se reduzcan a cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permita apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial, sobre otros posibles asuntos; *«como son, por principio, las impugnaciones circunscritas a la discusión sobre la apreciación por el órgano judicial de instancia de los hechos subyacentes en el pleito»* –ATS de 19 de junio de 2017, rec.273/17–.

De este modo –ATS de 09 de marzo de 2018, RQ 681/2017–, *«han de quedar excluidas del actual recurso de casación la cuestiones en las que la parte manifiesta su discrepancia con el resultado valorativo de la prueba realizado por el tribunal a quo, del que deduce unos hechos con trascendencia jurídica en cumplimiento de las previsiones legales sobre la valoración de la prueba, cuando estas, como en el caso de la prueba pericial, le permitan un margen valorativo (conforme a las reglas de la «sana critica») que la parte pretende discutir alegando que el juicio valorativo ha sido ilógico o arbitrario, pues ello revela, en definitiva, una discrepancia con el resultado de dicha valoración sin plantear, en realidad, una infracción de la norma jurídica que establece los criterios de valoración que debe utilizar un tribunal al enjuiciar este tipo de pruebas»*.

Tampoco puede emplearse torcidamente la facultad de «integración de hechos» del art. 93.3 LJCA²⁷ para tratar de introducir en casación la discusión sobre la errónea valoración de la prueba por el Tribunal de instancia, tal y como ha concluido el ATS de 31 de enero de 2020, rec.36/19: *«Se admite la facultad de integración de hechos de este Tribunal, dado que en la resolución de la cuestión jurídica controvertida que constituya el objeto del proceso, podrá integrar en los hechos admitidos como probados por el juzgador de instancia aquellos otros que, habiendo sido omitidos por éste, se encuentren suficientemente probados según las actuaciones, siempre y cuando tomarlos en consideración resulte estrictamente necesario para apreciar la infracción normativa o jurisprudencial alegada, incluida la desviación de poder. No obstante lo anterior, conviene aclarar que, aunque el recurrente podrá solicitar la integración de los hechos admitidos como probados por el juzgador de instancia, no será posible que bajo tal amparo se pretenda denunciar en casación la errónea valoración de la prueba, esto es, aquellos supuestos en los que lo realmente pretendido sea modificar la valoración probatoria alcanzada por la sentencia de instancia»*.

27 Art. 93.3 LJCA: *«En la resolución de la concreta controversia jurídica que es objeto del proceso, el Tribunal Supremo podrá integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, incluso la desviación de poder»*.

Ahora bien, sí existe una espita que permite acudir en casación cuando lo que se discute no es la prueba en la instancia, en sí misma considerada, sino las consecuencias jurídicas que se derivan de los hechos considerados como probados. Esta posibilidad se circunscribe a poner en duda una cuestión jurídica –que debe merecer, además, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia– referida a la prueba, siendo ejemplo paradigmático de ello la discusión en torno a quién corresponde en un caso concreto la carga de la prueba o un debate acerca de la catalogación jurídica de unos hechos o un negocio que hubiera servido de base para una liquidación tributaria²⁸.

En tal caso, no entra en aplicación la regla del artículo 87 bis y, por tanto, el recurso de casación no está incurso en causa de inadmisión por esa razón, tal y como expone el ATS de 10 de mayo de 2019, RQ 116/2019–, en los siguientes términos literales: *«si examinamos el escrito de preparación elaborado por la parte recurrente, observamos que esta, seguramente conocedora de lo que dispone el artículo 87 bis LJCA, se esforzó por argumentar que en realidad no pretendía discutir la apreciación de los hechos concurrentes efectuada por el Tribunal de instancia, o la valoración probatoria que ha llevado a cabo, sino que estaba suscitando una cuestión jurídica, referida a la carga de la prueba sobre el cumplimiento de los estándares de mantenimiento de las instalaciones públicas para evitar resultados dañinos como el planteado en el pleito de instancia. La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos que constituyen la base del litigio no puede ser controvertida en casación, pero la pura valoración jurídica que esos hechos merecen, o lo que es lo mismo, la calificación jurídica de dichos hechos, o la determinación de las consecuencias jurídicas que de tales hechos fluyen, son cuestiones que precisamente por residenciarse en el terreno de los juicios de carácter jurídico resultan susceptibles de problematizarse en casación siempre y cuando se desenvuelvan en este específico ámbito de la discusión jurídica y no pretendan encubrir bajo el mismo una discusión puramente fáctica. Esta doctrina resulta de aplicación al caso que nos ocupa, pues realmente la parte aquí recurrente no ha pretendido discutir la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal de instancia, sino que ha suscitado su discrepancia en torno a una cuestión previa, de carácter no fáctico sino jurídico, como es la determinación de la carga de la prueba sobre las condiciones de mantenimiento y conservación de instalaciones públicas como la implicada en el pleito. Como decimos, con independencia del acierto o error del planteamiento de la recurrente sobre esa cuestión, se trata de un tema de naturaleza jurídica, al que no se puede proyectar la regla del artículo 87 bis LJCA, precisamente porque no refiere un problema de orden fáctico referido a la pura apreciación de los hechos concurrentes.»*

Una última cuestión relevante es el hecho de que no quepa plantear cuestiones nuevas en sede casacional. Ello es así en el bien entendido de que –ATS de 3 de febrero de 2017, RC 203/2016– *el recurso de casación tiene como finalidad propia valorar si se vulneraron por el Tribunal «a quo» las normas o jurisprudencia cuya infracción se denuncia por la parte recurrente, resulta lógicamente*

28 Lógicamente, también procede tener por preparado el recurso si aun habiéndose suscitado cuestiones relativas a la apreciación de los hechos concurrentes, como tales excluidas de la casación, se suscitan igualmente en el propio escrito de preparación otras cuestiones de naturaleza jurídica que tuvieran interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

imposible que pueda producirse aquella infracción en relación con una cuestión que ni siquiera fue considerada en el pleito de instancia; y 2º) que el planteamiento de cuestiones nuevas en casación afecta gravemente al derecho de defensa del recurrido, que ante tales cuestiones carecería de las posibilidades de la alegación y de la prueba que corresponden a la instancia.

Así pues, siendo cierto que la nueva regulación de la casación no contempla explícitamente esta causa de inadmisión, no cabe duda de que «un recurso de casación que se sitúe en este inadecuado escenario podrá ser inadmitido, bien por no justificarse debidamente que las normas cuya infracción se denuncia fueron alegadas en el proceso o tomadas en consideración por el Tribunal (o que este debió tomarlas en consideración aún sin ser alegadas), ex arts. 89.2.b) y 90.4.b) LJCA; bien por no justificarse la relevancia sobre el «fallo» de tales infracciones, ex arts. 89.2.d) y 90.4.b) LJCA».

Tan es así que puede ser el propio tribunal de instancia –órgano a quo– el que deniegue la preparación de la casación, si la parte recurrente plantea en su escrito de preparación cuestiones nuevas²⁹.

5. Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, Esau: «Aportación de pruebas en materia tributaria», en *Revista Iuris & Lex*, de 10 de julio de 2015, elEconomista.

BAS SORIA, Javier: «Otra vuelta de tuerca a la aportación de prueba en los procedimientos de revisión», en *Revista BITplus del Colegio de Registradores*, número 227, Colegio de Registradores.

GONZÁLEZ DE LARA MINGO, Sandra y Christian HIDALGO NIETO: Cuadernos de casación. Procedimientos tributarios, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Gabinete Técnico, cerrado a 1 de septiembre de 2022.

MARTÍN QUERALT, Juan, et alii: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 12ª edición, Madrid, Tecnos, 2001.

29 En este sentido, el ATS de 17 de enero de 2020, RQ 403/2019 ha descrito que: «Es verdad que la jurisprudencia constante ha resaltado una y otra vez que al órgano judicial de instancia no le compete emitir declaraciones sobre el mayor o menor acierto del planteamiento impugnatorio de la parte recurrente, ni por ende enjuiciar si concurre o no la infracción de fondo alegada por dicha parte, ni pronunciarse sobre la efectiva concurrencia de ese interés casacional objetivo que determina la admisión del recurso, al ser estas unas funciones que corresponden en exclusiva a esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. Ahora bien, la apreciación por la Sala de instancia de que un escrito de preparación suscita cuestiones nuevas no se sitúa en ese terreno vedado, pues al constatarlo y declararlo así el Tribunal a quo no hace juicios de fondo sobre la prosperabilidad de los argumentos impugnatorios desplegados por la parte recurrente, o sobre su potencialidad para rebatir eficazmente las apreciaciones de la resolución judicial recurrida en casación, sino que, antes que eso, determina que la cuestión planteada en el escrito de preparación es, sencillamente, novedosa, en cuanto que no suscitada anteriormente en el debate procesal previo a la sentencia y, por ende, no examinada ni resuelta en esta.

El órgano judicial de instancia, cuando así lo aprecia, se mueve en un terreno discursivo legítimo, en cuanto que previo a la valoración de fondo del «juicio de relevancia» (artículo 89.2.d) LJCA) y del «interés casacional» (artículo 89.2.f), porque al identificar la cuestión nueva viene a decir implícitamente que no es posible, respecto de ella, llevar a cabo la propia formulación del juicio de relevancia ni la fundamentación del interés casacional».

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel: *Derecho financiero y tributario I*, Madrid, Colección jurídica general, 2014.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: «El entorno argumental de las decisiones judiciales», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, ponencia de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de 23 de octubre de 2024.

MERINO JARA, Isaac (Dir.): *La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo*, Madrid, CISS La Ley, 2023.

—*Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 13ª edición, Madrid, Tecnos, 2024.

PALOMAR OLMEDA, Alberto (Dir.): *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Tomos I y II*, 3ª edición, Cizur Menor, Thom Reuters Aranzadi, 2017.

ROMERO PLAZA, Carlos: *Prueba y Tributos*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2015.

RUIZ RISUEÑO, Francisco: *El proceso contencioso-administrativo*, 10ª edición, Madrid, Colex, 2014.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio: «La problemática de la prueba en la revisión tributaria y en particular en el ámbito económico-administrativo», en *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, ponencia de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de 24 de febrero de 2021.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *et alii*: *Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cizur Menor, Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

TRIBUNAL SUPREMO, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Gabinete Técnico: *Práctica procesal del recurso de casación contencioso-administrativo*, autoeditado, actualizado a 10 de junio de 2024.

VELASCO CABALLERO, Francisco y Mª Mercè DANACULLETA GARDELLA: *Manual de Derecho administrativo*, Madrid, Marcial Pons, 2023.

V.V.A.A.: *Memento práctico procedimientos tributarios 2017-2018*, Madrid, Editorial Francis Lefebvre, 2016.

EL VALOR DE REFERENCIA, ¿POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD?

Antoni Bergas Forteza

*Profesor Ayudante - Departamento de Derecho
Público, Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de las Illes Balears
(España)
antoni.bergas@uib.es
<https://orcid.org/000-0003-1335-8039>*

Title

The Spanish «reference value», possible unconstitutionality?

Resumen

El presente trabajo pretende debatir acerca de la posible inconstitucionalidad del valor de referencia, partiendo, en un primer momento, de un análisis de este valor y de las singularidades que debe reunir la valoración de bienes inmuebles. A continuación, se estudiarán brevemente los principios constitucionales de no confiscatoriedad y de capacidad económica, con el fin de encontrar su aplicación al valor de referencia y, en definitiva, reflexionar acerca de su posible inconstitucionalidad.

Palabras clave

Valor de referencia, inconstitucionalidad, Tribunal Constitucional, ITPAJD, principio de capacidad económica.

Abstract

This paper aims to debate the possible unconstitutionality of the Spanish «reference value», starting, at first, from an analysis of this value and the singularities that the valuation of real estate must have. Next, the constitutional principles of non-confiscation and economic capacity will be briefly studied, in order to find their application to the Spanish «reference value» and, ultimately, reflect on their possible unconstitutionality.

Keywords

«Reference value», unconstitutionality, Constitutional Court of Spain, Transfer Tax, Economic Capacity Principle.

Fecha de Recepción: 17-06-2024/Fecha de aceptación: 23-07-2024

Cómo citar: Bergas Forteza, A. (2025). El valor de referencia, ¿posible inconstitucionalidad? *Revista Técnica Tributaria*, (148), 159-175.

SUMARIO

1. Introducción
2. El valor de referencia
 - 2.1. Introducción y concepto de valor de referencia
 - 2.2. Breve consideración a la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto el procedimiento de comprobación de valores y su posible aplicación al valor de referencia
3. Posible inconstitucionalidad del valor de referencia
 - 3.1. El principio de no confiscatoriedad y su aplicación respecto al valor de referencia
 - 3.2. El principio de capacidad económica en relación con el valor de referencia
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), en su momento, advirtió de que el cálculo del valor de referencia de determinados inmuebles podría ser inconstitucional¹. En concreto, para la AEDAF, el valor de referencia sería contrario al principio de capacidad económica y de reserva de ley de los elementos esenciales de los tributos. Esta inconstitucionalidad, fundamentalmente, resultaría de la posibilidad de estar ante obligaciones tributarias por rentas irreales, al obviar dicho valor aspectos subjetivos del bien inmueble que puedan motivar una valoración de mercado más ajustada y, en consecuencia, una capacidad económica real y acorde a la imposición establecida. Como también advierte la AEDAF, el caso del valor de referencia como elemento de configuración de la base imponible de impuestos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), así como del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), se asimila con el anterior método de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) declarado inconstitucional por arrojar unas bases contrarias al principio de capacidad económica; en concreto, por establecer unas bases imposables no acordes al incremento de valor real experimentado por el terreno de naturaleza urbana y, en consecuencia, gravarse una capacidad económica ficticia.

De igual forma, la doctrina jurisprudencial referida al procedimiento de comprobación de valores puede jugar un papel destacado en el sentido de requerir una concreta particularización del bien inmueble a valorar, requisito, en la actualidad, totalmente alejado del procedimiento de determinación del valor de referencia. Es decir, el valor de referencia se determina año a año por aplicación de módulos de valor medio, basados en los precios de todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas ante notario o inscritas en el Registro de la Propiedad, y obtenidos en el marco de los informes anuales del mercado inmobiliario que elabora la Dirección General del Catastro; así, lejos queda de la obligación establecida por el Tribunal Supremo en los procedimientos de comprobación de valores de estar ante un valor singularizado del bien inmueble y que tenga en cuenta las circunstancias y características subjetivas del bien.

Por todo ello, resulta conveniente analizar, en primer lugar, las características propias de este valor de referencia, su método de cálculo, principales elementos y problemáticas para, en segundo lugar, esgrimir la posible inconstitucionalidad de este valor de referencia. Esta posible inconstitucionalidad se fundamentará en la doctrina constitucional aplicable al principio de capacidad económica y al de no confiscatoriedad referidos a la determinación de la base imponible como elemento configurador de la capacidad económica mostrada por el contribuyente; así como en la doctrina jurisprudencial relativa a la valoración de los bienes inmuebles.

1 Véase nota de prensa de la AEDAF de 7 de noviembre de 2023

2. El valor de referencia

2.1. Introducción y concepto de valor de referencia

La Ley 11/2021, de 9 de julio, 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, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego adaptó la regulación del valor de referencia, estableciéndolo como elemento configurador de la base imponible de impuestos como el ITPAJD o el ISD².

De este modo, se pasa de un «valor real» en el ITPAJD o «valor neto» en el ISD a un «valor de mercado» y, para el caso de bienes inmuebles –siempre que el valor del bien inmueble declarado por los interesados no sea superior– se tendrá en consideración el valor de referencia como valor a efectos de determinar la base imponible del correspondiente impuesto, al equipararse como «valor de mercado». Además, existiendo valor de referencia para el inmueble, no son de aplicación los métodos previstos en la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT) para la comprobación de valores y, por lo tanto, no cabe la tasación pericial contradictoria dispuesta en el artículo 57.2 de la misma Ley.

De lo anterior, se desprenden dos consecuencias principales de la entrada del valor de referencia como elemento configurador de la base imponible del ITPAJD y del ISD: i) la carga de la prueba se traslada a la figura del contribuyente, es decir, si hasta el momento era la Administración quien había de probar mediante el procedimiento de comprobación de valores que el valor declarado por el contribuyente no correspondía con el «valor real», ahora, la carga de la prueba se centra en la figura del contribuyente, quien tendrá que probar que efectivamente el valor de referencia no se corresponde con el valor de mercado del bien inmueble. En la actualidad se está ante una presunción *iuris tantum* de valoración, consistente esta en el resultado del análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante fedatario público; ii) como consecuencia de lo anterior, el procedimiento de comprobación de valores establecido en los artículos 57 y 134 de la LGT, así como los requisitos técnicos que este procedimiento debe seguir de acuerdo con los criterios marcados por la

2 A raíz de la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, se modificaron y añadieron nuevos preceptos a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD); en concreto su artículo 9.3, «[e]n el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto».

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible [...].».

Asimismo, se modificaron algunos preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, LITPAJD); de este modo, su artículo 10.2 establece que «[e]n el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto».

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. [...]».

jurisprudencia, quedará en un segundo plano. Es decir, al invertirse la carga de la prueba, el procedimiento de comprobación de valores perderá sentido frente al valor fijado por la Administración y, por ende, los requisitos que la jurisprudencia del TS había impuesto sobre este procedimiento³.

Con ello, según la disposición final tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, se establece que el valor de referencia se determina de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, siendo éste el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas. Ahora bien, aunque no pueda englobarse el valor de referencia en los medios de comprobación de valores de los bienes a los que hace referencia el artículo 57.1 de la LGT, la forma de determinación objetiva del valor de referencia ya muestra una total falta de singularización del bien inmueble a valorar y, con ello, la posibilidad de atribuir unos valores no acordes a la realidad económica del bien inmueble. Así, aunque la entrada del valor de referencia como elemento configurador del hecho imponible haya supuesto situar el procedimiento de comprobación de valores en una posición residual, no debe obviarse la jurisprudencia existente respecto este procedimiento de comprobación de valores y las necesarias garantías que debe regir la valoración del bien inmueble objeto de gravamen.

Por otra parte, debido a que el valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la LGT⁴, cabe cuestionarse, también, las consecuencias entre la falta de identidad entre el valor de mercado de la transacción y el de referencia determinado por el Catastro Inmobiliario. Es decir, al incorporarse una presunción que permite prueba en contra, debe reflexionarse –previa consideración de la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto el procedimiento de comprobación de valores– sobre si la revisión del valor de referencia por parte de la Administración, una vez la presunción de certeza del valor de referencia ha sido cuestionada o desvirtuada por parte el contribuyente, tendrá que regirse por el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, esto es, la posibilidad de seguirse un procedimiento de comprobación de valores sobre el valor de referencia discutido.

3 En esta línea, autores como CALVO VÉRGEZ, *vid* CALVO VÉRGEZ, J., «¿Servirá el nuevo concepto de «Valor de referencia» para poner in a la tradicional litigiosidad que afecta a las comprobaciones de valores inmobiliarios?», o *vid* NAVARRO GRACÍA, en NAVARRO GARCÍA, A., «La comprobación de valores de inmuebles: análisis de la STS 75/2023, de 23 de enero de 2023 (REC. 1381/2021)», Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2023, pp. 353-362, opinan que esta nueva regulación referida al valor de referencia y su implicación sobre la base imponible del ITPAJD y el ISD persigue esquivar los estrictos requisitos establecidos por la comentada jurisprudencia del TS en relación al procedimiento de comprobación de valores.

4 Artículo 9.4 LISD y artículo 10.3 LITPAJD.

2.2. Breve consideración a la jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto el procedimiento de comprobación de valores y su posible aplicación al valor de referencia

Aunque, como se ha visto, la existencia de un valor de referencia sobre un determinado bien inmueble suponga la no consideración del procedimiento de comprobación de valores, resulta necesario observar los distintos pronunciamientos judiciales en torno a este procedimiento de comprobación de valores. Dicho de otro modo, conviene acudir a la jurisprudencia más reciente y referida al procedimiento de comprobación de valores de bienes inmuebles para identificar los elementos que deben regir la valoración de un bien inmueble, con el fin de procurar la identificación de un concreto bien y, consecuentemente, la valoración y expresión de una capacidad económica real.

De este modo, en primer lugar, la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) 110/2021, de 21 de enero, en referencia a la valoración de inmuebles, y después de exigir la obligada visita personal al inmueble que permita un razonamiento individual, establece que «[l]a mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan [...]». En este sentido, al determinarse el valor de referencia por la aplicación de módulos de valor medio, basados en los precios de todas las compraventas de inmuebles situados en una misma zona catastral, esta comparación o análisis debería comportar una específica identificación de los valores y los elementos que permiten reflejar un valor cierto y lo más cercano a la realidad del bien. Es decir, cuando se esté ante métodos comparativos de valoración, los bienes comparados tendrán que reunir características comunes al bien objeto de valoración, debiéndose fundamentar las circunstancias que motiven su adopción a efectos de determinar el valor de un concreto bien inmueble.

Sin embargo, respecto a este valor de referencia, ¿el análisis de los precios de compraventas inmobiliarias efectuadas en la misma zona supone un elemento común suficiente para entender una valoración de un bien inmueble singular y acorde a la realidad económica del bien? Piénsese, por ejemplo, en el supuesto de dos pisos idénticos en cuanto a su superficie y ubicación (por estar, por ejemplo, en el mismo edificio): uno, exterior, se vendió el año pasado, siendo su estado de conservación bueno; en cambio, el otro, se vende este año —teniéndose en cuenta ya, a efectos de determinar el valor de referencia, el precio establecido en la compraventa del primer piso—, ahora bien, resulta ser un piso interior y su estado de conservación no es tan bueno como el primer piso vendido el año pasado. ¿Puede ser elemento suficiente el precio del otro piso para identificar el valor cierto de un bien inmueble? ¿Puede tener este valor de referencia un mayor valor probatorio que el propio precio establecido por las partes sobre el mismo bien inmueble? Resulta ciertamente criticable el hecho de que se tenga en consideración el precio establecido en una compraventa a efectos de determinar el valor que configurará la base imponible de futuros negocios jurídicos

–ITPAJD y ISD–, pero no se tenga en cuenta a efectos de establecer el propio valor de referencia del bien inmueble. Así, ¿qué tan real o cierto es este valor de referencia?

Aunque la Dirección General del Catastro pueda tener otros datos referidos al estado de conservación de la construcción –datos actualizados o no–, lo cierto es que el Tribunal Supremo alude a esta necesidad de reconocimiento del bien inmueble de modo personal y directo con el fin de evitar valoraciones no reales o acordes a las circunstancias particulares que rodean el bien⁵. Este criterio ha sido confirmado por sentencias posteriores como, por ejemplo, la STS 639/2023, de 21 de febrero: «[...] debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico»; o, la STS 2969/2023, de 4 de julio: «[e]s constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble [...]». Esta última sentencia, además, señala que «para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico»⁶.

Una vez analizados los pronunciamientos judiciales que afectan al procedimiento de comprobación de valores e introducida la reflexión acerca de su aplicabilidad en la revisión del valor de referencia, deben plantearse las siguientes

5 VARONA ALABERN, ya en 2021 y con la entrada de este valor de referencia, criticó esta falta de información relativa al inmueble a valorar; específicamente apuntaba que «[c]onvendría que el legislador exigiera la aportación de la suficiente información relativa al concreto inmueble que se está valorando, con objeto de evitar que los tribunales entendieran que se trata de datos y argumentos excesivamente genéricos y poco ajustados a las específicas características del inmueble y, en consecuencia, anularan el valor de referencia por falta de motivación». Con ello, ya advertía de la posibilidad de que los tribunales anularan este valor de referencia al entenderse como un valor genérico y no particularizado ni que tiene en cuenta las características o circunstancias que rodean el bien. Vid. VARONA ALABERN, J. E., «El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal», en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 458, 2021, p. 36.

6 De esta forma, concluye CALVO VÉRGEZ que «[d]e acuerdo con una consolidada jurisprudencia del TS la comprobación de valores debe ser individualizada, concretándose su resultado de manera tal que el contribuyente al que se notifique el que la Administración considere que constituya el «valor real» pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos [...]», vid CALVO VÉRGEZ, J., «¿Servirá el nuevo concepto de «Valor de referencia» para poner fin a la tradicional litigiosidad que afecta a las comprobaciones de valores inmobiliarios?», en *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2022, p. 2.

Asimismo, respecto a la necesaria valoración del estado de conservación de la construcción y demás elementos que componen la realidad económica del bien, de igual forma CALVO VÉRGEZ advierte que «[l]a Sentencia del TS de 24 de septiembre de 2012 anuló por falta de motivación una comprobación de valores que no explicaba los parámetros y coeficientes aplicados. Dicha comprobación aludía a unos estudios de mercado y no hacía referencia al estado del edificio, del que sólo se señala su antigüedad». Vid. CALVO VÉRGEZ, J., «La necesaria motivación del dictamen del perito de la Administración y su incidencia en el régimen tributario de la comprobación de valores», en *BIT PLUS*, núm. 282, 2023, p. 8. En consecuencia, aunque se esté ante métodos comparativos y estudios de mercado, deberá existir siempre una concreta identificación del bien inmueble que permita una particularización de su valor de acuerdo con las circunstancias que rodean dicho bien inmueble.

cuestiones: ¿qué ocurre si la Administración no está de acuerdo con las pruebas aportadas por el contribuyente?, en caso de corregir el valor de referencia sin establecer el valor planteado por el contribuyente, ¿en base a qué método, datos o valoración se realiza esta corrección?, ¿qué garantías tendrán los datos obrantes en el Catastro para establecer un nuevo valor de referencia?

Al respecto, si el contribuyente insta la rectificación de autoliquidación y la Administración aporta nuevo valor significa que los datos objetivos que fundamentaban el valor de referencia no eran aptos o no reflejaban fehacientemente el valor de mercado del bien; con ello, ante unos datos no aptos para calcular un valor real de mercado, deberá acudir, en mi opinión, a una comprobación de valores que respete las directrices y garantías ya señaladas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, si se presenta una rectificación de autoliquidación y la Administración considera que el valor de referencia establecido no muestra un valor de mercado apropiado, los datos objetivos empleados para calcular el anterior valor de referencia no podrán ser considerados válidos o idóneos para calcular un nuevo valor. Si se constata que los datos obrantes en Catastro no son aptos para establecer un valor de referencia apropiado, no podrá utilizarse el mismo método comparativo y objetivo para establecer un nuevo valor. En consecuencia, la revisión del valor de referencia por parte de la Administración deberá realizarse mediante el procedimiento de comprobación de valores y sus requisitos técnicos. Además, esta circunstancia abriría la posibilidad de estar ante una posterior tasación pericial contradictoria por parte del contribuyente (artículo 57.2 LGT), supuesto no posible si existe valor de referencia para el inmueble y no ser de aplicación, por ende, los métodos previstos en la LGT para la comprobación de valores.

Con todo, aunque los pronunciamientos estudiados no sean de aplicación directa al valor de referencia, al ser estos aplicables al procedimiento de comprobación de valores —con independencia de las reflexiones planteadas respecto a la revisión del valor de referencia y la posible aplicación del procedimiento de comprobación de valores—, sí que sirven para prever los requisitos que un procedimiento de valoración debe garantizar, así como los elementos necesarios que la valoración del bien inmueble debe poseer. En consecuencia, de este primer análisis jurisprudencial se han planteado distintas cuestiones importantes y que conviene continuar analizando, ahora, desde una perspectiva constitucional y basada en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad.

3. Posible inconstitucionalidad del valor de referencia

3.1. El principio de no confiscatoriedad y su aplicación respecto al valor de referencia

El principio de no confiscatoriedad, al igual que el principio de capacidad económica, viene regulado en el artículo 31 de la Constitución Española (en adelante, CE), el cual dispone que «[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tri-

butario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio [...]».

Como se ha observado, en la práctica se pueden dar situaciones donde un valor de referencia no muestra de forma real el valor que tiene un determinado bien inmueble, pudiendo provocar la obligación de tributar sobre una base imponible que en nada se corresponde con el precio de la compraventa inmobiliaria. De esta forma, aunque el valor de referencia pretenda reflejar un valor de mercado, ¿qué mayor valor de mercado hay que el determinado –en condiciones y circunstancias independientes– por las partes? El valor establecido en la compraventa refleja de forma clara las singularidades del bien inmueble y la situación del mercado inmobiliario de la zona y momento.

Pese a ello, es cierto que el valor de referencia pretende paliar situaciones de fraude respecto al valor oficial atribuido a la compraventa, valor que configurará la correspondiente base imponible del ITP. Sin embargo, en aquellos casos en los que el valor de referencia atribuye al contribuyente una mayor base imponible y, consecuentemente, una cuota tributaria superior, debe debatirse si se está ante un supuesto que agota la riqueza imponible y si el fin justifica los medios.

En relación al principio de no confiscatoriedad –esta prohibición constitucional de confiscatoriedad del art. 31.1 CE–, el Tribunal Constitucional ha señalado que este principio «obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]⁷». Ahora bien, aunque de lo establecido por el Tribunal Constitucional se desprenda que el artículo 31.1 CE se refiere a un límite de la confiscatoriedad, en general, sobre el sistema tributario español en su conjunto, es cierto que dicha prohibición constitucional de confiscatoriedad debe aplicarse también sobre el tributo de forma particular; «lo que permite considerar que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE) »⁸.

Con ello, la primera duda que se plantea es la de si una carga tributaria derivada de una base imponible no real, y superior al precio del negocio jurídico del que se origina la realización del hecho imponible y consecuente obligación tributaria, agota la riqueza imponible. Es decir, si el hecho de establecer una obligación tributaria sobre una demostración de capacidad económica superior a la

7 Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23; también SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B), y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23; y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1; y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1.

8 SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; y, 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2.

Vid. MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, 2019, p.28.

manifestada comporta agotar la riqueza imponible del contribuyente. Por una parte, este supuesto se daría, por ejemplo y a mi entender, en aquellas circunstancias donde la diferencia entre el precio de la compraventa y el valor de referencia es muy elevada, resultando, incluso, un valor duplicado o triplicado, por ejemplo, del valor de referencia respecto al precio determinado en la correspondiente compraventa inmobiliaria. Estas situaciones comportarían un injusto extremo, resultando, en la práctica, unos supuestos poco viables o muy específicos y peculiares, aunque posibles. Por otra parte, ¿la imposición sobre una capacidad económica parcialmente inexistente también supondría agotar la riqueza imponible en el sentido de la prohibición de no confiscatoriedad?

Parece claro que, respecto al valor de referencia, resultaría más adecuada y sencilla la aplicación del principio de no confiscatoriedad entendido como una «proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia [y que implica] *per se* una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición»⁹. Ahora bien –y de acuerdo con la inconstitucionalidad planteada respecto a la determinación de la base imponible del IIVTNU–, «en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla legal de cálculo [...] se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, [...] no solo [se] contradice el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad al gravar capacidades económicas parcialmente inexistentes [«la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente» [...], sino también incurre, por lógica deducción de la doctrina constitucional sobre este último principio, en un resultado obviamente confiscatorio al agotar la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir»¹⁰.

Así, de la manifestación e imposición de capacidades económicas parcialmente inexistentes se deriva un principio de no confiscatoriedad no solo entendido en el sentido de gravar una riqueza inexistente o ficticia, sino, también, en el sentido de agotar la riqueza imponible y gravar situaciones no dignas de ser gravadas en base al hecho imponible y capacidad económica mostrada. En mi opinión, aunque esta última doctrina constitucional se refiera a la determinación de la base imponible del IIVTNU, también será de aplicación a aquellos casos en los que se encuentre un valor de referencia superior al establecido en la compraventa –y, por tanto, superior al de mercado–, comportando ello el estar ante situaciones que expresan una capacidad económica inexistente, en el sentido de gravar una base imponible contraria a la que se ha derivado de la realización del hecho imponible y nacimiento de la obligación tributaria.

Con todo, aunque considero que el actual valor de referencia sea contrario al principio de no confiscatoriedad del artículo 31.1 CE en aquellos supuestos en los que el propio valor de referencia otorga una base imponible superior al precio

9 STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2

10 STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 4. Al respecto, RODRÍGUEZ BEREIJO considera necesaria un mayor esclarecimiento acerca del alcance del mandato constitucional de prohibición de alcance confiscatorio del impuesto en futuras sentencias del TC. *Vid.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A, «El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)», *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, 25(1), 2021, p.115.

de compraventa inmobiliaria –sobre todo, en aquellos casos extremos en donde existe una diferencia relevante–, opino que la posible inconstitucionalidad del valor de referencia se refiere, especialmente, al principio de capacidad económica. Así pues, la posible inconstitucionalidad del valor de referencia vendrá marcada por el establecimiento de una base imponible que no deriva de la propia cuantificación del hecho imponible, creando, con ello, situaciones de inexistencia de capacidad económica o de capacidades económicas no reales; todo ello derivará, inexcusablemente, también, en una posible inconstitucionalidad del principio de no confiscatoriedad, de acuerdo con la doctrina constitucional analizada.

3.2. El principio de capacidad económica en relación con el valor de referencia

Antes de pasar al estudio del principio de capacidad económica y su aplicabilidad respecto al valor de referencia, conviene partir de un valor de referencia como valor supuesto, que se presume cierto o real. Dicho valor presunto será el que configurará la base imponible de impuestos como el ITPAJD y el ISD en aquellos casos en los que se esté ante un precio de compraventa inferior al establecido por el valor de referencia. Sin embargo, en caso contrario, en aquellos casos en los que se esté ante un precio mayor de compraventa que el valor establecido por el valor de referencia respecto al bien inmueble, la base imponible del impuesto vendrá determinada por el mayor precio de compraventa. En consecuencia, la presunción de certeza y la propia capacidad del valor de referencia queda en entredicho ante un mayor y simple afán recaudatorio. Así, si la posibilidad de gravar un mayor valor sirve de fundamento para desmerecer este valor de referencia ¿qué tan real es el valor de referencia?, ¿qué tan capaz es?, ¿puede servir el valor de referencia como valor determinante de la capacidad económica de un sujeto pasivo contribuyente?

Por ende, considero que el valor de referencia se plantea como un valor supuestamente apto para identificar la capacidad económica del contribuyente en aquellos casos en los que exista un menor valor declarado, pero que pierde todo pretexto cuando se está ante un precio declarado superior, una base imponible mayor y, en consecuencia, una mayor recaudación. Es esta la razón que motiva la posibilidad de estar ante la inconstitucionalidad del valor de referencia, su certeza, su idoneidad y su capacidad como elemento identificador de la capacidad económica efectiva e imponible de un determinado contribuyente. Asimismo, la posible inconstitucionalidad del valor de referencia como elemento contrario al principio de capacidad económica es, también, su total desvinculación respecto al hecho imponible que origina la obligación tributaria principal, eso es, el establecimiento de una base imponible ficticia y no determinada en base a la cuantificación del hecho imponible que pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente¹¹.

11 Artículo 2.2.c) LGT: «[los] Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

Respecto este último aspecto, como bien comenta VARONA ALABERN, respecto lo establecido en la STC182/2021, de 26 de octubre, «[...] el principio de capacidad económica como medida de imposición cede parcialmente o, si se quiere, pierde intensidad en determinados casos; pero este alejamiento de la realidad económica no puede ser arbitrario, «sino que exige una justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable» (FJ 5, B). La sentencia encuentra una justificación objetiva y razonable de aquel alejamiento de la realidad económica cuando el impuesto persiga finalidades extrafiscales y antiabusivas [...]»¹².

Es cierto que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que adaptó el valor de referencia y lo estableció como elemento configurador de la base imponible de impuestos como el ITPAJD o el ISD, busca una finalidad antiabusiva, especialmente, reducir el fraude fiscal inmobiliario. Ahora bien, de este modo, la presunción que realmente radia es la de que en un precio mayor al del valor de referencia el fraude o abuso fiscal es inexistente, mientras que los precios de compraventa inmobiliaria inferiores al valor de referencia son tachados *per se* de fraudulentos. El problema es que la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible en la aplicación del valor de referencia solo impera en aquellos casos de precio declarado inferior, aplicándose y reconociéndose una capacidad económica real en las posibilidades de mayor recaudación, eso es, en las bases imponibles superiores a las planteadas por el valor de referencia. En esta línea, también debe contextualizarse la aplicación del valor de referencia en el marco de las exigencias impuestas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de motivación del valor comprobado por parte de las administraciones tributarias autonómicas. Con todo, pues, ¿qué tan justificado está el fin que persigue el valor de referencia? ¿No existen otros medios para combatir el fraude fiscal inmobiliario? El hecho de que el valor de referencia marque una línea entre lo fraudulento y lo que no —entre un hecho constitutivo de fraude fiscal y otro que no—, con independencia de las pruebas que se tienen y arrojando una capacidad económica irreal al negocio jurídico declarado inferior denota, a mi parecer, un carácter, como mínimo, de injusto.

Siguiendo con el principio de capacidad económica en relación con el valor de referencia, debe partirse de la doctrina constitucional que, sobre el principio de capacidad económica establece que «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya poten-

12 Vid. VARONA ALABERN, J. E., «Análisis constitucional e impugnación del valor de referencia», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2022. Cabe advertir que en este trabajo el autor considera que el valor de referencia se aproxima realmente al valor real de mercado y, en consecuencia, «encuentra plena justificación constitucional la función indiciaria del valor de referencia, porque su aproximación al valor de mercado constituye la finalidad esencial de su normativa reguladora, lo que permite afirmar que este régimen es adherente a la efectiva riqueza inmobiliaria gravada por aquellos tributos».

cial, sino inexistente, virtual o ficticia»¹³. Así, «el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica¹⁴, por lo que tiene que constituir una manifestación de riqueza¹⁵, de modo que la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica»¹⁶; en este sentido, basta con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo»¹⁷. De igual forma, «la capacidad económica como fundamento de la imposición se predica de todo tributo, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal»¹⁸.

Respecto el valor de referencia, este establece una ficción basada en el análisis de datos objetivos referidos, entre otros, a precios medios de mercado comunicados por fedatarios públicos; dicha ficción basada en el análisis de otras compraventas efectuadas en una misma zona territorial no puede tener en cuenta las particularidades y circunstancias del bien inmueble. Además, en su caso, este valor medio de mercado no puede prever en absoluto bajadas o subidas del mercado inmobiliario a corto plazo (por ejemplo, a raíz de una crisis económica o inmobiliaria) ni circunstancias sobrevenidas que impliquen una minoración del precio del bien inmueble. En consecuencia, se crea una ficción en el sentido de establecer valores tipo y medios que no tienen por qué ser un reflejo de la realidad del bien inmueble, provocando, así, la posible creación de manifestaciones de capacidad económica inexistentes.

Por todo ello, la posible inconstitucionalidad del valor de referencia respecto el principio de capacidad económica dependerá de dos factores concretos: i) la creación de una situación irreal o ficticia de capacidad económica, como la que se produce en aquellos supuestos en donde el valor de referencia configura la base imponible de un determinado impuesto, al ser el valor declarado –y que constituye el valor económico del hecho imponible– menor; y, ii) no considerar el valor de referencia suficientemente justificado respecto su finalidad preventiva de fraude fiscal; al considerar situaciones de fraude dependiendo, en exclusiva, del mayor o menor valor declarado y servir un precio superior al valor de referencia –y consecuente mayor recaudación– de base imponible cierta e inmaculada, frente a las conjeturas que recaen sobre un precio declarado inferior al valor de referencia.

Asimismo, para el supuesto de creación de una situación ficticia de capacidad económica, el Tribunal Constitucional –en el caso de inconstitucionalidad del artículo 110.4 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– consideraba inconstitucional gravar una riqueza irreal, entre otras razones, por no permitir al contribuyente «acreditar» ni a la Administración «comprobar» que

13 SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a).

14 SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c).

15 SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4.

16 SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5).

17 SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5.

18 STC 182/2021, de 26 de octubre.

efectivamente el impuesto se exigía sobre una riqueza inexistente. En el caso del valor de referencia, considero que pese plantearse la posibilidad de impugnar el valor vía rectificación de autoliquidación, dicha impugnación está condicionada necesariamente al método de valoración objetivo que marca la determinación del valor de referencia. Al existir valor de referencia para el inmueble, no son de aplicación los métodos previstos en la LGT para la comprobación de valores y, por lo tanto, no cabe la tasación pericial contradictoria dispuesta en el artículo 57.2 de la misma Ley¹⁹. De este modo, en la rectificación de autoliquidación el contribuyente podrá alegar las distintas circunstancias subjetivas que considere e incluso aportar una tasación independiente sobre el bien inmueble, sin embargo, estas formas de prueba no supondrán para la Administración una motivación suficiente si las mismas no se fundamentan en los métodos objetivos de valoración ni en los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia²⁰. Por tanto, además de existir la imputación de una riqueza irreal, la capacidad por parte del contribuyente de acreditar esta inexistencia de riqueza atribuida se ve limitada por parte de la Administración. Al no posibilitarse una tasación pericial contradictoria ni formas de prueba subjetiva contrarias a los elementos que configuran el valor de referencia, así como no existir comprobación de valor de acuerdo con las garantías establecidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, difícilmente se podrá rectificar la base imponible establecida y tumbar la presunción que existe; comportando una limitación en la impugnación del valor de referencia y, por ende, una indefensión del contribuyente frente al criterio objetivo de la Administración y su método.

Como resultado, queda un valor presunto que marca y sentencia, de forma caprichosa, entre lo fraudulento y lo que no —entre lo que es objeto de fraude fiscal y lo que no—, estableciendo una carga impositiva mayor a quienes no acoten su certeza y una total absolución a quienes declaren (y paguen) un precio superior. Además, sobre esta presunción cabrá prueba en contra, ahora bien, exclusivamente una prueba (limitada) que acote su método de valoración objetivo y sus elementos para la determinación del valor de referencia, sin tener en consideración tasaciones periciales contradictorias ni otras valoraciones subjetivas o que impliquen personación en el bien inmueble. No puede entenderse un derecho pleno a impugnar un valor objetivo establecido cuando los medios de prueba que se aceptan deben hacer referencia exclusivamente a los elemen-

19 En este sentido, ROZAS VALDÉS advierte que «no se estará, en tal caso, instruyendo un procedimiento de comprobación de valores, de los previstos como tal en el art. 134 LGT, utilizando los medios de comprobación referidos en el art. 57 LGT. Se tratará, sencillamente, de ajustar la correcta dimensión del «valor de referencia» en el marco de un procedimiento de rectificación de autoliquidación o de reposición, y en los estrictos márgenes señalados en los preceptos de la LISD o de la LITPAJD en el que se regula este novedoso trámite. De «determinar» el valor de referencia del bien inmueble, no de «comprobar» su valor de mercado. No se olvide que para estos impuestos la base imponible ya no está definida como el «valor» (de mercado) del inmueble sino como su «valor de referencia», de resultar éste ya fijado por el Catastro.

[...] No se trata, pues de un procedimiento encaminado a determinar el valor de mercado del inmueble (art. 134 LGT) sino de un trámite preceptivo incidental —la emisión de un informe vinculante— a solventarse por las oficinas catastrales, cuyo objeto es ajustar, corregir, aquilatar, afinar el importe del valor de referencia, que, para los inmuebles, constituye la base imponible de los impuestos. *Vid.* ROZAS VALDÉS, J.A., «El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, p. 126.

20 *Vid.* Resolución de la Dirección General del Catastro, sobre elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos para cada ejercicio.

tos que conforman el método de determinación del valor de referencia, sin tener en cuenta otras pruebas subjetivas que arrojen otro valor particularizado al bien inmueble.

Por consiguiente, debe plantearse o debatirse la posibilidad de estar ante una determinación de la base imponible de impuestos como el ITPAJD o el ISD inconstitucional, al no encontrarse en el valor de referencia analizado y su finalidad fiscal una justificación suficiente a la vista de su arbitrariedad; y, en esencia, atribuir al contribuyente, en determinados casos, una riqueza no real o ficticia, comportando todo ello una total desconexión respecto el hecho imponible que origina la obligación tributaria –y que marca la capacidad económica del contribuyente– y la base imponible tenida en cuenta a efectos de determinación de la cuota. Dicha inconstitucionalidad lo será respecto a los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica, al verse limitadas, además, las posibilidades de impugnación de este valor de referencia por parte del contribuyente.

4. Conclusiones

Como se ha podido observar del breve análisis referido a los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica, existen, al menos bajo mi punto de vista, ciertas dudas acerca de la constitucionalidad del valor de referencia. Es cierto que el valor de referencia persigue combatir determinadas situaciones de fraude fiscal, sin embargo, la medida antiabuso que propugna es, básicamente, la de considerar como fraudulento un negocio jurídico por debajo del valor establecido y válido un precio declarado superior –la mayor recaudación condona o compensa la existencia de posibles fraudes–. Con ello, el hecho de establecer una base imponible contraria a la realidad económica del contribuyente y plantear una capacidad económica parcialmente ficticia no queda suficientemente justificado por razón del fin perseguido, esto es, combatir el fraude fiscal inmobiliario, y los medios empleados para ello.

Asimismo, debe plantearse el valor de referencia como elemento no capaz de identificar con las máximas garantías la realidad de un bien inmueble, las circunstancias que lo rodean y las características peculiares que forman dicho bien. En consecuencia, el valor de referencia se aleja de la realidad económica del contribuyente, de su manifestación de capacidad económica y, en definitiva, del propio hecho imponible que origina la obligación tributaria principal. Además, las limitaciones que existen respecto a la objeción por parte del contribuyente de este valor de referencia y la acotación en los medios de prueba dificultan un pleno derecho a hacer valer un valor de mercado real. Todo ello conduce inexorablemente a la consideración del valor de referencia contrario al principio de capacidad económica y, por tanto, al de no confiscatoriedad. Con ello, serán dos las razones que abogaran por esta posible inconstitucionalidad: primera, la configuración de manifestaciones de capacidad económica inexistentes, al atribuir un valor superior no acorde a las circunstancias singulares que rodean el bien; y, segunda, su no suficiente justificación objetiva y razonable en este alejamiento de la realidad económica, al basarse su finalidad antifraude

perseguida en considerar, de forma infundada, una situación de fraude fiscal dependiendo del mayor o menor valor declarado respecto al valor de referencia de mercado establecido, sin tener en consideración otras condiciones ni otros métodos.

5. Bibliografía

- CALVO VÉRGEZ, J., «¿Servirá el nuevo concepto de «Valor de referencia» para poner fin a la tradicional litigiosidad que afecta a las comprobaciones de valores inmobiliarios?», *Quincena Fiscal*, núm. 4, 2022.
- CALVO VÉRGEZ, J., «La necesaria motivación del dictamen del perito de la Administración y su incidencia en el régimen tributario de la comprobación de valores», *BIT PLUS*, núm. 282, 2023.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I., «La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, 2019.
- NAVARRO GARCÍA, A., «La comprobación de valores de inmuebles: análisis de la STS 75/2023, de 23 de enero de 2023 (REC. 1381/2021)», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2023.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., «El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)», *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, 25(1), 2021.
- ROZAS VALDÉS, J.A., «El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 134, 2021.
- VARONA ALABERN, J. E., «El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 458, 2021.
- VARONA ALABERN, J. E., «Análisis constitucional e impugnación del valor de referencia», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2022.

EL NUEVO RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA EN EL PAÍS VASCO

Pedro J. González-Perabá Miralles

Doctor en Derecho Económico y de la Empresa

Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Deusto

Director de ATE ASESORES DE GESTIÓN (España)

Title

The new tax incentive regime for the promotion of culture in the Basque Country

Resumen

El objetivo de este artículo es el análisis del nuevo régimen de los incentivos fiscales a la cultura aprobado en la Comunidad Autónoma del País Vasco. Estos incentivos fiscales son considerados por la Unión Europea como ayudas de Estado, por lo que empezaremos exponiendo, de forma resumida, los requisitos exigidos por la Comisión Europea para garantizar su compatibilidad con los principios legales de la UE. A continuación, estudiaremos los antecedentes de la regulación actual, para posteriormente realizar un análisis exhaustivo del nuevo régimen tributario, en el que destaca la creación, junto con las anteriores deducciones por las inversiones y gastos en obras audiovisuales y por la edición de libros, de la nueva deducción por la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Palabras clave

Cultura, incentivos culturales, cine, obras audiovisuales, ayudas estatales a la cultura, espectáculos en vivo.

Abstract

The aim of this article is to analyse the new tax incentives regime for culture approved in the Autonomous Community of the Basque Country. These tax incentives are considered by the European Union as State aid, and therefore we will begin by briefly outlining the requirements set by the European Commission to ensure their compatibility with the EU's legal principles. Subsequently, we will examine the background of the current regulation,

followed by an in-depth analysis of the new tax regime, which highlights the creation of a new deduction for the production and exhibition of live performing arts and musical performances, alongside the previous deductions for investments and expenses in audiovisual works and the deduction for book publishing.

Keywords

Culture, cultural incentives, cinema, audiovisual works, state aid to culture, live performances.

Fecha de Recepción: 29-10-2024 /Fecha de aceptación: 22-11-2024

Cómo citar: González-Perabá Miralles, P. J. (2025). El nuevo régimen de incentivos fiscales para el fomento de la cultura en el País Vasco. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 177-201.

SUMARIO

1. Introducción. El régimen europeo sobre las ayudas al cine y a otras producciones audiovisuales
2. Los antecedentes de la regulación actual de los incentivos para el fomento de la cultura en la normativa foral del impuesto sobre sociedades
3. El régimen actual de los incentivos fiscales a la cultura en el País Vasco
 - 3.1. La deducción por inversiones y gastos en producciones audiovisuales
 - 3.2. La deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
 - 3.3. La deducción por la edición de libros
 - 3.4. Las normas comunes a las tres deducciones anteriores
 - 3.5. La participación en la financiación de las obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción. El régimen europeo sobre las ayudas al cine y a otras producciones audiovisuales

Una de las peculiaridades que presenta la industria audiovisual, respecto a otros sectores industriales, es que su objetivo no es sólo la creación y puesta en el mercado de bienes o servicios. En realidad, las obras audiovisuales presentan una doble naturaleza, pues como otras actividades económicas, ofrecen grandes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, pero al mismo tiempo desempeñan un papel destacable en la conformación y expresión de la identidad cultural europea¹.

En este sentido, la Resolución del Consejo de 12 de febrero de 2001 sobre las ayudas nacionales al sector del cine y al sector audiovisual (2001/C 73/02)², destacó el carácter de la industria audiovisual como industria cultural por excelencia, señalando algunas de las debilidades estructurales del sector audiovisual europeo: la subcapitalización de sus empresas, la fragmentación de los mercados nacionales y la escasa circulación transnacional de las obras europeas. Precisamente por estas dificultades, el Consejo afirmó en dicha resolución, que las ayudas nacionales al sector del cine y al sector audiovisual constituyen uno de los medios principales para garantizar la diversidad cultural³.

Por otro lado, el Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992⁴, después de proclamar, en el párrafo 1 de su artículo 87, la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados cuando afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, admitió, en el apartado 3 del artículo 87, que podrían considerarse compatibles con el mercado común «las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común»⁵. A continuación, el apartado 1 del artículo 88, establecía que «la Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados», con el objetivo de comprobar que la ayuda otorgada por un Estado no es incompatible con el mercado común.

1 Así lo destacó la Comisión Europea en su Comunicación al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, que recogió los Principios y Directrices de la política comunitaria en el sector audiovisual en la era digital (COM (1999) 657 final) (Diario Oficial de la Unión Europea de 14 de diciembre de 1999).

2 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C 73, de 6 de marzo de 2001.

3 Carrión Morillo y Sanz Blanco (en Carrión Morillo, D.; Sanz Blanco, J. (2018), «Los incentivos fiscales al sector audiovisual: confrontación del sistema español con el de los Estados de nuestro entorno», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, pág. 112) realizan un análisis comparativo entre los sistemas de incentivos fiscales a las obras audiovisuales de los diferentes países de la UE, llegando a la conclusión de que «la política de incentivación fiscal promulgada por el legislador en España es altamente ineficiente. No solamente en términos comparativos con países de nuestro entorno, sino con relación al resto de beneficios fiscales que componen la estructura del Impuesto sobre Sociedades».

4 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C224, de 31 de octubre de 1992.

5 Según Pérez Bernabeu (en Pérez Bernabeu, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, pág. 31) el artículo 87 TUE se configuró «como un eje gravitacional de la abundante producción normativa que la Unión Europea ha elaborado con el fin de limitar el poder intervencionista del Estado a favor de sus empresas».

Posteriormente, el contenido de estos artículos fue recogido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007⁶, en sus artículos 107 y 108.

Como señala Moreno González⁷, las normas europeas sobre ayudas de Estado tienen como objetivo evitar que se falsee la competencia en el mercado interior mediante la concesión de ayudas públicas a favor de unas empresas en perjuicio de sus competidores, dificultando de esta forma el libre acceso a los mercados de esas otras empresas.

En esta misma línea, García de Pablos⁸, considera que para que un beneficio fiscal o de otro tipo sea contrario a lo previsto en el artículo 107.1 del TFUE deben concurrir las siguientes circunstancias: en primer lugar, la intervención del Estado u otra Administración Pública de forma directa o mediante fondos estatales⁹; en segundo lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario sobre sus competidores; en tercer lugar, esta ayuda debe afectar (o poder afectar) a los intercambios comerciales entre los Estados miembros de la UE, y, por último, la ayuda debe ser selectiva, favoreciendo a unas empresas frente a las demás, con el resultado de que se produzca o pueda producirse un falseamiento de la competencia.

Según Lampreave Márquez¹⁰, de entre estos cuatro requisitos el que presenta mayor dificultad en su apreciación es, sin duda, el de la selectividad o especificidad, pues frente a las medidas generales que se aplican a todas las empresas, la selectividad o especificidad supone que un Estado aplica medidas fiscales que benefician a un tipo específico de empresas (por ejemplo, por pertenecer a un sector particular, o por tener un tamaño determinado, o por estar ubicado en un territorio concreto), «frente a otros operadores económicos en una situación jurídica y fácticamente comparable»¹¹.

Como consecuencia de lo establecido en el apartado 1 del artículo 88 TUE, y posteriormente en el apartado 1 del artículo 108 TFUE, la Comisión elaboró, en

6 Diario Oficial de la Unión Europea núm. 83, de 30 de marzo de 2010.

7 Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea», *Quincena Fiscal*, núm. 13, pág. 36.

8 García de Pablos, J. (2021), «Las ayudas al cine en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 18, pág. 2.

9 Martínez Bárbara señala (en Martínez Bárbara, G. (2009), «El Tonnage Tax: un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europa*, núm. 12, pág. 7) que la compatibilidad de la ayuda con la normativa comunitaria no dependerá de su forma, sino de sus efectos. Así, el carácter fiscal de una medida es indiferente, pues el artículo 87 TUE se aplica a las medidas aprobadas por el Estado bajo cualquier forma. En este mismo sentido Calvo Vérguez afirma (en Calvo Vérguez, J. (2008), «En torno a la pretendida calificación por la Comisión Europea del Fondo de Comercio Financiero de entidades no residentes regulado en el art. 12.5 del TRLIS como ayuda de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 11) que las ayudas de Estado pueden ser otorgadas bajo cualquier forma, por lo que «la imposición de una menor fiscalidad a lo largo de un determinado proceso económico más o menos complicado en relación con una situación de normalidad tributaria establecida podría significar la existencia de una ayuda».

10 Lampreave Márquez, P. (2018), «¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 50.

11 Para profundizar en el estudio de estas circunstancias ver: Moreno González, S. (2006), «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, págs.825- 893; Moreno González, S. (2017), «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 175, págs. 41-113.

el año 2002, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual (2002/C 43/04)¹², en la que recogió los requisitos que las ayudas estatales al cine y al sector audiovisual debían cumplir para ser consideradas como compatibles con la normativa europea.

En primer lugar, la Comisión debía verificar que se cumplía el principio de legalidad general, comprobando que se habían respetado, entre otros, los principios europeos que prohíben la discriminación por motivos de nacionalidad y garantizan la libertad de establecimiento, la libre circulación de mercancías y la libre prestación de servicios. Así, por ejemplo, la Comisión señaló expresamente que el régimen de ayudas no podía reservarse a los nacionales del país, de forma exclusiva.

En segundo lugar, la Comisión debía comprobar que se cumplían, entre otros, los siguientes requisitos¹³:

1. La ayuda debía destinarse a un producto cultural.
2. Se admitía que los Estados pudieran exigir un mínimo de territorialización del gasto, es decir, que pudieran exigir a los productores que un porcentaje del presupuesto de la película se gastara en su territorio, pero con el límite del 80 por 100.
3. La ayuda otorgada no debía sobrepasar el 50 por 100 del presupuesto de producción. Se trata del denominado límite a la intensidad de la ayuda. No obstante, este límite no se aplicaba a las películas difíciles y de bajo presupuesto.

Diez años después de esta primera Comunicación, la Comisión actualizó la misma mediante la Comunicación sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01)¹⁴. Esta nueva Comunicación, actualmente en vigor, mantiene las líneas generales de la Comunicación de 2002, pero introduciendo algunas novedades necesarias debido a la evolución experimentada por el sector audiovisual durante los últimos diez años.

Al igual que en la Comunicación anterior, se recoge la necesidad de que la Comisión evalúe la compatibilidad del régimen de ayudas con el principio de legalidad general.

También se subraya el principio de subsidiariedad en el ámbito de la política cultural, manteniéndose el criterio anterior según el cual debe ser cada Estado el que determine cuándo el contenido de la producción pueda clasificarse como cultural, estableciendo un proceso específico de verificación.

12 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C 043, de 16 de febrero de 2002.

13 Los criterios específicos que empleó la Comisión para evaluar las ayudas estatales a la producción cinematográfica y de programas televisivos se habían establecido previamente por medio de su Decisión, de 3 de junio de 1998, sobre el régimen francés de ayudas automáticas a la producción de películas.

14 Diario Oficial de la Unión Europea núm. C 332, de 15 de noviembre de 2013.

Como novedades introducidas en la nueva Comunicación debemos destacar las siguientes:

1. Se mantiene la posibilidad de que se exija un porcentaje de territorialización de los gastos, pues la Comisión, aunque reconoce que este requisito supone una restricción del mercado interior, considera que puede ser necesario «a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas». Sin embargo, se rebaja el porcentaje máximo desde el 80 al 50 por 100,
2. En cuanto al límite de la intensidad de la ayuda se mantiene, como regla general, en un 50 por 100 del presupuesto de la producción. Sin embargo, con el objetivo de fomentar las producciones transfronterizas, con relación a las mismas dicho límite se eleva al 60 por 100. Por otro lado, estos límites no se aplican a las obras audiovisuales calificadas como difíciles ni a las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la OCDE.
3. Se establece que las películas deberán recopilarse, conservarse y mantenerse accesibles para las generaciones futuras con fines culturales y educativos, mediante su depósito en una institución responsable de la conservación del patrimonio cinematográfico.
4. También debemos destacar el reconocimiento de la diversidad lingüística como manifestación de la diversidad cultural. Así, la Comisión acepta que los Estados miembros puedan exigir, como condición para la concesión de una ayuda, que la película se produzca en una lengua determinada¹⁵.

Por último, aunque según el artículo 108 TFUE la Comisión debe revisar las ayudas estatales antes de su aplicación, no debemos olvidar que el artículo 109 TFUE contempla la posibilidad de que dicha revisión no sea necesaria, al señalar que «el Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento».

15 Debemos recordar que este principio ya se había reconocido por la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, debemos mencionar la Sentencia TJUE, de 5 de marzo de 2009 (Asunto C-222/07), en la que el alto tribunal resuelve una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo Español, en el marco de un recurso interpuesto por la Unión de Televisiones Comerciales Asociadas, contra el Real Decreto 1652/2004, de 9 de julio, por el que se aprueba el Reglamento que regula la inversión obligatoria para la financiación anticipada de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y películas para televisión, europeos y españoles (Boletín Oficial del Estado núm. 174, de 20 de julio de 2004). Dicha norma impuso a los operadores de televisión la obligación de destinar el 5 por 100 de los ingresos de explotación, obtenidos durante el ejercicio anterior, a la financiación de la producción de largometrajes y cortometrajes y, a su vez, les obligó a que el 60 por 100 de dicha financiación se destinase a obras cuya lengua original fuera una de las diferentes lenguas oficiales de España. El Gobierno español justificó la disposición objeto de controversia en razones culturales de defensa del multilingüismo español y el TJUE afirmó que, estando intrínsecamente vinculadas la lengua y la cultura, «la diversidad lingüística es un elemento fundamental de la diversidad cultural», constituyendo su defensa una razón imperiosa de interés general, que justificaba una restricción de las libertades fundamentales garantizadas por el TUE.

Partiendo del contenido del artículo 109 TFUE, se aprobó el Reglamento (UE) n° 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado¹⁶. En su párrafo (6) se señala expresamente que «las ayudas que reúnan todas las condiciones establecidas en el presente Reglamento, tanto generales como específicas de la categoría de ayudas pertinente, deben quedar exentas de la obligación de notificación prevista en el artículo 108, apartado 3, del Tratado». A continuación, a pesar de esta exención, el párrafo (7) recoge la posibilidad de que «los Estados miembros notifiquen las ayudas cuyos objetivos corresponden a objetivos en él previstos».

El artículo 54 de este Reglamento recoge las condiciones específicas que deben cumplir las ayudas estatales para obras audiovisuales, para quedar exentas de la obligación de convalidación previa de la Comisión, que en realidad se corresponden con las que se recogen en la Comunicación de 2013, sobre territorialidad del gasto y sobre el límite a la intensidad de la ayuda. De esta forma, cuando el régimen de ayudas cumpla las condiciones de la Comunicación estará cumpliendo también las condiciones recogidas en el Reglamento, por lo que no sería necesario someterlo a la convalidación de la Comisión.

No obstante, a pesar de la vigencia de este Reglamento, prácticamente todas las modificaciones del régimen de incentivos fiscales a la cultura aprobadas en los Territorios Históricos del País Vasco, no han tenido en cuenta la exención prevista en el párrafo (6) del mismo, habiéndose sometido a su convalidación por parte de la Comisión. Si bien el párrafo (7) del Reglamento permite que los Estados miembros notifiquen las ayudas, en mi opinión debemos entender que el objetivo de dicha notificación, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el Reglamento (UE) n° 651/2014, es conseguir una mayor seguridad jurídica, tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes, pero no debe entenderse como un requisito imprescindible para la aplicación de los incentivos.

Como excepción, la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021¹⁷ en Gipuzkoa, señaló que «el régimen de ayudas para obras audiovisuales previsto en esta disposición adicional se halla exento de notificación a la Comisión Europea y es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3 del Tratado, al cumplir todos los requisitos del artículo 54 y del Capítulo I del Reglamento 651/2014 de la Comisión Europea, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado».

Sin embargo, la Diputación Foral de Gipuzkoa, al aprobar la última reforma del régimen de los incentivos fiscales para el fomento de la cultura, ha vuelto a someter el texto normativo a la revisión por parte de la Comisión, tal y como han

16 Diario Oficial de la Unión Europea núm. 187, de 26 de junio de 2014.

17 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 72, de 21 de abril de 2021.

hecho también la Diputación Foral de Bizkaia y la de Álava¹⁸, condicionando su aplicación a su convalidación por parte de la Comisión, en mi opinión de forma innecesaria.

2. Los antecedentes de la regulación actual de los incentivos para el fomento de la cultura en la normativa foral del impuesto sobre sociedades

El párrafo 2 y 3 del artículo 38 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia¹⁹; de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades²⁰; y de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto sobre Sociedades²¹, introdujeron en la normativa tributaria de los tres Territorios Históricos del País Vasco un régimen similar, según el cual «las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 10 por 100 de la cuota líquida. Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5 por 100 de la cuota líquida».

En el año 1999²², la primera de estas deducciones por las inversiones en largometrajes cinematográficos españoles y en series audiovisuales de ficción, animación o documental, se mejoró elevándose del 10 al 20 por 100. A continuación, el párrafo 3 del mismo artículo mantuvo la deducción del 5 por 100 para la edición de libros.

Posteriormente, durante el año 2013, en los tres Territorios Históricos del País Vasco, se acometió una profunda reforma tributaria, con la aprobación de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia²³, de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava²⁴ y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa²⁵.

18 La normativa de Bizkaia ha obtenido la autorización expresa de la Comisión mediante la Decisión C (2022) 4616 final, de 30 de junio de 2022, dictada en el asunto SA. 102040; la normativa de Álava ha obtenido la autorización expresa mediante la Decisión C (2023) 8102 final, de 24 de noviembre de 2023, dictada en el asunto SA. 107201; y la normativa de Gipuzkoa ha obtenido la autorización expresa mediante la Decisión C (2023) 8103, de 24 de noviembre, dictada en el asunto SA 107200.

19 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 135, de 11 de julio de 1996.

20 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 133, de 10 de julio de 1996.

21 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 90, de 9 de agosto de 1996.

22 Esta modificación se aprobó en Bizkaia por la Norma Foral 6/1999, de 15 de abril, de medidas tributarias en 1999 (Boletín Oficial de Bizkaia núm. 84, de 6 de mayo de 1999); en Álava por la Norma Foral 6/1999, de 19 de abril, de medidas fiscales (Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 48, de 3 de mayo de 1999); en Gipuzkoa por la Norma Foral 3/1999, de 27 de abril, de medidas fiscales (Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 80, de 3 de mayo de 1999).

23 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 238, de 13 de diciembre de 2013.

24 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 148, de 27 de diciembre de 2013.

25 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 13, de 22 de enero de 2014.

En esta nueva normativa la regulación de los incentivos fiscales culturales pasó a la disposición adicional 15^a, que continuó la tendencia anterior de mejora, al elevar al 30 por 100 la deducción por la inversión en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. Además, se estableció que la deducción se practicaría a partir del período impositivo en el que finalizara la producción de la obra. No obstante, para los supuestos en que la producción tuviera un plazo superior a los doce meses y afectase a más de un período impositivo de la entidad, ésta podría optar por aplicar la deducción a medida que se efectuasen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se hubiera iniciado la producción.

Puesto que la elaboración de estas normas forales se produjo durante el año 2013, entrando en vigor el 1 de enero de 2014, y que la Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual (2013/C 332/01) había entrado en vigor 16 de noviembre de 2013, pronto se constató por parte de las administraciones tributarias vascas, que era necesario modificar el régimen aprobado en 2013 para adaptarlo a las exigencias de la Comunicación.

El primer Territorio Histórico que modificó su régimen de incentivos fue el de Bizkaia, que aprobó la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales en materia tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia²⁶.

Además del contenido aprobado en el año 2013, se recogió el límite a la intensidad de la ayuda, al señalarse que el importe de la deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podía superar el 50 por 100 del coste de producción, excepto que se tratase de una producción transfronteriza, en cuyo caso el límite se elevó al 60 por 100. Además, se añadió, tal y como establecía la Comunicación, que dichos límites no serían de aplicación a las obras audiovisuales difíciles ni a las coproducciones en las que participasen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En Bizkaia, el contenido de la disposición adicional 15^a de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, no ha sido modificada hasta la reciente reforma de 2022.

Por su parte, las Juntas Generales de Álava modificaron el contenido de la disposición adicional 15^a, con efectos desde el 1 de enero de 2016, con la Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava²⁷.

Se partía, tal y como se establecía en la redacción anterior, de una deducción del 30 por 100, pero dicho porcentaje se elevó al 40 por 100 en el supuesto en que las producciones tuvieran como lengua original el euskera.

26 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 46, de 9 de marzo de 2015.

27 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 147, de 30 de diciembre de 2016.

Además, se introdujeron varios requisitos novedosos no previstos en la normativa de Bizkaia. Se exigió el cumplimiento del requisito de la territorialidad, al señalarse que, para la aplicación de la deducción, era necesario que, al menos, el 50 por 100 de la base de la deducción se correspondiera con gastos realizados en el territorio de Álava.

Por otro lado, en el párrafo 2º de la disposición adicional 15ª se reguló una nueva deducción, no prevista en Bizkaia, del 15 por 100 de los gastos realizados en el territorio de Álava, para las producciones cinematográficas y audiovisuales extranjeras. La propia Comisión, en la Comunicación de 2013, valoró positivamente estas producciones al señalar que las producciones extranjeras pueden repercutir positivamente sobre el sector audiovisual nacional, ya que habitualmente suelen utilizar la infraestructura y el personal local, pudiendo así contribuir a promover las obras audiovisuales europeas y a mantener instalaciones para las producciones nacionales.

A continuación, tanto para las producciones españolas como para las producciones extranjeras, se introdujo el límite a la intensidad de la ayuda en los mismos términos aprobados en Bizkaia.

Posteriormente, la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020²⁸, introdujo algunas modificaciones sobre la regulación anterior, con efectos desde el 1 de enero de 2020, entre las que podemos destacar el requisito de que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite su carácter cultural; que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Vasca; y que la obra sea estrenada en un plazo máximo de dos años desde la finalización de la producción.

Por último, la Norma Foral 24/2022, de 23 de diciembre, de medidas tributarias para 2023²⁹, ha introducido otros cambios, en relación con las producciones españolas, entre los que podemos destacar que el porcentaje de la deducción se eleva del 30 al 35 por 100 con carácter general, y del 40 al 45 por 100 para las obras rodadas en euskera.

En Gipuzkoa hubo que esperar al año 2019, cuando se aprobó la Norma Foral 1/2019, de 11 de febrero, por la que se modifican los incentivos para el fomento de la cultura en el impuesto sobre sociedades³⁰.

Se modificó la disposición adicional 15ª, recogiendo un contenido similar al que se introdujo en Álava con la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020, en relación con el porcentaje de deducción y al requisito de territorialidad. También, con un contenido similar al de la normativa alavesa, se recogió la nueva deducción para las producciones extranjeras.

Así mismo, como cláusula de cierre, se introdujo el límite global a la intensidad de la ayuda, al establecerse que el importe de las dos deducciones, tanto para producciones españolas como extranjeras, conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente, no podía superar el 50 por 100 del

28 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 149, de 30 de diciembre de 2019.

29 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 150, de 30 de diciembre de 2022.

30 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 35, de 20 de febrero de 2019.

coste de producción, elevándose dicho límite al 60 por 100 en el supuesto de las producciones transfronterizas, y exceptuando de dicho límite las obras audiovisuales difíciles.

Por último, la Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022³¹, modificó esta disposición adicional elevándose el porcentaje de la deducción por inversiones en producciones españolas del 30 al 35 por 100 con carácter general, y del 40 al 45 por 100 para las obras rodadas en euskera.

3. El régimen actual de los incentivos fiscales a la cultura en el País Vasco

En los últimos años ha tenido lugar una gran transformación del sector audiovisual, debiendo destacarse el enorme desarrollo de las plataformas en *streaming*. En este contexto, a pesar de que las Administraciones tributarias vascas fueron pioneras en la aprobación de incentivos fiscales para aquellas entidades que invertían en producciones audiovisuales, desde el punto de vista tributario su atractivo se ha visto reducido en los últimos años como consecuencia de la aprobación de regímenes tributarios más competitivos en los territorios de nuestro entorno.

Partiendo de lo anterior se ha acometido una mejora sustancial del régimen de incentivos fiscales a la cultura en los tres Territorios Históricos, empezando en Bizkaia, con la aprobación de la Norma 9/2022, de 23 de noviembre por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura³². Posteriormente, ya en el año 2024, en Gipuzkoa se ha aprobado la Norma Foral 2/2024, de 10 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura³³, y en Álava se ha aprobado la Norma Foral 9/2024, de 22 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura³⁴.

En primer lugar, debemos destacar, desde el punto de vista formal, que el nuevo régimen fiscal pasa de la disposición adicional 15ª de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, al artículo 66 quater y quinquies de la norma vizcaína, al artículo 66 ter y quater de la norma de Álava, y al artículo 66 bis y ter de la norma guipuzcoana.

En la nueva regulación se modifican las anteriores deducciones por inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales y para la edición de libros, y se introduce una nueva deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Además, se regula una nueva forma de disfrutar de las deducciones anteriores, mediante la participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

31 Boletín Oficial de Gipuzkoa nº 49, de 14 de marzo de 2022.

32 Boletín Oficial de Bizkaia núm. 230, de 2 de diciembre de 2022.

33 Boletín Oficial de Gipuzkoa núm. 95, de 17 de mayo de 2024.

34 Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 64, de 7 de junio de 2024.

3.1. La deducción por inversiones y gastos en producciones audiovisuales

Al igual que en la regulación anterior se contempla una primera deducción por «las inversiones y los gastos en producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada».

3.1.1. El ámbito subjetivo

El derecho a la deducción corresponde al productor de la obra, que según el párrafo 2 del artículo 120 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia³⁵, se puede definir como «la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual».

Como señala Pérez-Bustamante Yábar³⁶, la iniciativa y la responsabilidad no siempre son fáciles de identificar, pues en numerosas ocasiones nos encontramos en situaciones en que estos dos elementos son asumidos por un grupo de personas, siendo necesario, en tales supuestos, analizar las relaciones contractuales existentes entre las mismas para poder calificar a alguna de ellas como productor.

Por otro lado, debemos destacar que sigue siendo muy habitual, y resulta totalmente aceptable, la utilización de la figura jurídica de las Agrupaciones de Interés Económico como instrumento para la generación de esta deducción. Así, en la medida en que la AIE se constituya como productora de la obra audiovisual, será ella la que genere el derecho a la deducción, trasladándola a sus socios residentes a través de la imputación a estos de las bases de la deducción³⁷.

González³⁸, destaca que la AIE es una figura cada vez más habitual en el mundo del cine, por ser una vía muy eficiente para conseguir la necesaria financiación de las producciones cinematográficas, pues permite que empresarios ajenos a este sector participen en la financiación de la obra cinematográfica como productores, pudiendo disfrutar de los incentivos fiscales gracias al régimen de transparencia fiscal aplicable a la AIE. Así, el potencial inversor no ten-

35 Boletín Oficial del Estado núm. 97, de 22 de abril de 1996.

36 Pérez-Bustamante Yábar, D. (2009), «La fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 25, pág. 175.

37 No podemos ignorar que la propia Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, en el apartado 2 de su artículo 21 dispone que, para un mejor aprovechamiento de los incentivos fiscales, el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales fomentará la creación de agrupaciones de interés económico.

38 González, I. (2012), «Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 853, pág. 5.

drá en cuenta exclusivamente el resultado económico derivado de la explotación de la obra, por ser esto lógicamente una incógnita, sino que contará a priori con la seguridad de la recuperación de una parte de su inversión a través del disfrute de los incentivos fiscales.

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en consulta de 6 de febrero de 2008 (V0207-08), consideró la AIE como figura jurídica idónea para la inversión en producciones cinematográficas³⁹.

Como novedad de la nueva regulación se introduce la diferencia entre el productor de la obra y el productor ejecutivo. El productor, como titular de la inversión y de los derechos de propiedad intelectual sobre la obra audiovisual, puede encargarse directamente de la producción de la obra o puede encargar la misma, total o parcialmente, a un tercero, el productor ejecutivo, mediante la firma de los oportunos contratos de servicios.

Aunque únicamente la norma alavesa contiene una definición expresa del productor ejecutivo, dicha definición resulta aplicable en Bizkaia y Gipuzkoa. Así, el apartado 1 del artículo 66 ter, Uno, de la NFISOC de Álava establece que «a los efectos exclusivos de esta deducción tendrá la consideración de productora ejecutiva la persona física o jurídica contratada por la productora que se responsabiliza de la ejecución de la totalidad, o de parte, de una producción audiovisual ajena, por encargo del titular de ésta, sin ostentar ningún derecho de propiedad intelectual sobre ella, sin que sea suficiente a estos mismos efectos la mera prestación de determinados servicios a la productora para tener la consideración de productora ejecutiva».

Por otro lado, en las tres normas forales vascas se establece que el productor ejecutivo podrá aplicar la deducción «únicamente en aquellos supuestos en los que el productor de la obra audiovisual sea no residente en territorio español y no opere en dicho territorio a través de establecimiento permanente».

Por lo tanto, si el productor es no residente en territorio español, pero opera en el mismo a través de un establecimiento permanente, será él el que genere el derecho a la deducción en lugar del productor ejecutivo. De la misma manera, si se trata de un productor residente en territorio español, tanto si tributa bajo la normativa foral vasca, como si lo hace bajo la navarra o de Territorio Común, será él en todo caso el que generará el derecho a la deducción y en ningún caso el productor ejecutivo.

3.1.2. El ámbito temporal

Hasta la última modificación de este incentivo fiscal la regla general era que la deducción se aplicaba a partir del ejercicio en el que finalizaba la producción, aunque se daba la opción al contribuyente de aplicar la deducción a medida que

³⁹ Este mismo criterio fue defendido por la Hacienda Foral de Gipuzkoa, en su consulta de 2 de octubre de 2017, en la que consideró que la condición de productor «puede recaer sobre Agrupaciones de Interés Económico que tengan por objeto la realización de actividades de producción cinematográfica», sin que sea necesario que la AIE sea calificada como productora por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.

se efectuaban los pagos, cuando la producción se prolongaba más de doce meses.

Con la nueva regulación lo que hasta ahora era opcional se ha convertido en obligatorio, pues actualmente «esta deducción se entenderá generada y se practicará en los períodos en que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos», no pudiendo optar el contribuyente por aplicar la deducción al final, una vez terminada la producción.

La consecuencia de adoptar este criterio de caja es que si hubiera un gasto devengado pero no pagado, no se generará la deducción en el período impositivo del devengo sino en el que se produzca el pago. Y en el supuesto contrario, si hubiera un pago anticipado de un gasto no devengado, la deducción se practicará en el ejercicio en el que tenga lugar el pago.

3.1.3. La base de la deducción

Para el productor de la obra audiovisual, la base de la deducción está constituida por las inversiones que realiza, tanto en la fase de producción como de distribución y promoción, es decir, tanto por los costes de la producción como por los gastos para la obtención de copias, los gastos de publicidad y de promoción a su cargo.

Junto con esta regla general, aplicable sólo a los productores, se establece una regla especial para los productores ejecutivos, para los que la base de la deducción estará constituida, exclusivamente, por el coste de la producción que ellos soportan, es decir, por los gastos en los que incurren para prestar sus servicios de producción ejecutiva.

Además, en el supuesto de una coproducción, la base de la deducción aplicable por cada coproductor se determinará en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

3.1.4. El porcentaje de la deducción

La regulación del porcentaje de deducción es el aspecto en el que la regulación vizcaína presenta mayores diferencias con la normativa foral alavesa y guipuzcoana, que son similares entre sí.

En Bizkaia el porcentaje de deducción dependerá de la proporción de las inversiones y gastos que se hayan realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia, respecto de la totalidad de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción:

- a) El 60 por 100, cuando la proporción supere el 50 por 100 del importe total.
- b) El 50 por 100, cuando la proporción se encuentre entre el 35 y el 50 por 100 del importe total.

- c) El 40 por 100, cuando la proporción supere el 20 por 100 y no alcance el 35 por 100.
- d) El 35 por 100, en los demás casos.

Además, se establece que los porcentajes anteriores se elevarán en 10 puntos porcentuales en el supuesto de obras rodadas íntegramente en euskera.

La Instrucción 3/2023, de 26 de mayo, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia aclara qué debe entenderse por «obras rodadas íntegramente en euskera» al señalar que en el supuesto de que la obra se incluya alguna frase en otra lengua, debe tratarse de una utilización totalmente residual. Además, en el supuesto de las coproducciones, se entiende que a cada productor le corresponde su porcentaje sobre todos y cada uno de los gastos que forman el presupuesto de la obra. Así, por ejemplo, si nos encontramos ante una coproducción al 50 por 100, con dos productores, uno vizcaíno y otro extranjero, con un presupuesto total de 100, de los que 50 son gastos ejecutados en Bizkaia y los otros 50 en el extranjero, habrá que entender que a cada uno de ellos le corresponderán 25 de gastos realizados en Bizkaia y 25 de gastos realizados en el extranjero. No debe entenderse, por tanto, que al coproductor vizcaíno le corresponden íntegramente los 50 de Bizkaia, y al no residente, los otros 50 realizados en el extranjero⁴⁰.

Frente a Bizkaia, en Álava y Gipuzkoa se establecen los mismos porcentajes de deducción. Dicho porcentaje dependerá de la proporción de las inversiones y gastos que se hayan realizado en el conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, respecto de la totalidad de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción:

- a) El 60 por 100, cuando la proporción supere el 50 por 100 del importe total.
- b) El 50 por 100, cuando la proporción represente entre el 35 por 100 y el 50 por 100 del importe total.

Al igual que en Bizkaia, también se establece la elevación de los porcentajes anteriores en 10 puntos cuando se trate de obras cuya única versión original sea en euskera.

Además de los distintos porcentajes, debemos destacar que en Álava y Gipuzkoa, a diferencia de Bizkaia, se mantiene el requisito de la territorialidad del gasto, pues cuando el porcentaje de inversiones y gastos realizados en el territorio de la Comunidad Autónoma del País Vasco sea inferior al 35 por 100 de la base total de la deducción, el productor residente en Álava o Gipuzkoa, no tendrá derecho a ninguna deducción, frente a lo que ocurre en Bizkaia, en que se recoge una deducción mínima del 35 por 100 cuando el porcentaje de inversiones y

40 La Instrucción 3/2023 también recoge, de forma pormenorizada, los criterios de localización de los gastos, atendiendo a si se trata de gastos vinculados o no al rodaje. Los primeros, vinculados al rodaje, se entenderán realizados en el lugar en el que éste se desarrolle, mientras que los gastos no vinculados al rodaje se entenderán realizados en el lugar desde el que se presta el servicio o se realiza la operación que genera el gasto o la inversión.

gastos realizados en Bizkaia sea inferior al 35 por 100 del total de la base de deducción.

Por otra parte, el hecho de que en la normativa vizcaína el territorio que se tenga en cuenta para calcular el porcentaje de gastos sea exclusivamente el de Bizkaia, mientras que en Álava y Gipuzkoa sea el de todo el País Vasco, podría tener el efecto de que los rodajes se concentraran en el territorio de Bizkaia, pues la deducción que generaría una productora alavesa o guipuzcoana no se vería afectada por este hecho, mientras que si una productora residente en Bizkaia ejecutara sus producciones en el territorio de Álava o Gipuzkoa, sí podría ver muy reducidos los porcentajes deducibles.

En las tres normas forales vascas se establece que el cálculo del porcentaje «se realizará de manera global para el conjunto de períodos impositivos durante los que se aplique la deducción», debiendo el contribuyente, en el primer período impositivo, «realizar una estimación del porcentaje de las inversiones y gastos que componen la base de la deducción».

Cuando se constate que el porcentaje real de las inversiones y gastos realizados en Bizkaia, en el supuesto de un contribuyente vizcaíno, o en la Comunidad Autónoma del País Vasco, en el supuesto de un contribuyente alavés o guipuzcoano, es inferior o superior al declarado en el primer ejercicio, la deducción deberá regularizarse en el último período impositivo de aplicación de la misma, mediante la aplicación del porcentaje de deducción definitivo que corresponda.

3.1.5. Los límites de la deducción

Siguiendo las directrices de la Comisión Europea, se mantiene el límite de la intensidad de la ayuda, al señalarse que el importe de la deducción conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente por cada obra audiovisual, no podrá superar el 50 por 100 del presupuesto de la producción global, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la UE y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la UE, en cuyo caso no podrá superar el 60 por 100 del presupuesto de producción global.

En el supuesto de que la deducción se genere por el productor ejecutivo, los porcentajes anteriores se aplicarán únicamente sobre los gastos soportados por el contribuyente, en lugar de sobre el presupuesto total de la producción.

Lógicamente, aunque no se establezca expresamente, en el caso de una coproducción el límite de la intensidad de la ayuda se debe verificar, para cada uno de productores, únicamente sobre la parte del presupuesto de producción que le corresponda.

En Álava y Gipuzkoa se establece un segundo límite, junto con el porcentaje del 50 o 60 por 100, de forma que «el importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros por cada producción realizada. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por temporada, si bien el

límite a que se refiere el párrafo anterior será de 3 millones de euros por cada episodio producido».

Por otro lado, en los tres Territorios Históricos se mantienen las dos excepciones al límite a la intensidad de la ayuda, de forma que no se aplicará «en los supuestos de obras audiovisuales consideradas difíciles» y de «coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico».

En Bizkaia, una obra audiovisual tendrá la consideración de difícil a los efectos anteriores en los siguientes supuestos:

- a) Los cortometrajes.
- b) Las películas que sean la primera o la segunda obra de un director o directora.
- c) Las obras cuya única versión original sea en euskera.
- d) Las obras de bajo presupuesto, entendiéndose por tales aquellas cuyo coste de producción no supere 1.000.000 euros.
- e) Aquellas obras que por su temática o por otras cuestiones inherentes a la producción encuentren dificultades para introducirse en el mercado. En este supuesto corresponderá al contribuyente demostrar estas dificultades, debiendo solicitar a la Administración tributaria que la calificación como obra difícil sea anterior a la finalización del primer ejercicio en el que el contribuyente acredite el derecho a la deducción.

En Álava y Gipuzkoa se amplía esta lista considerándose también obra audiovisual difícil:

- a) Los largometrajes dirigidos exclusivamente por mujeres.
- b) Las obras audiovisuales realizadas exclusivamente por directores o directoras con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.
- c) Los documentales.
- d) Las obras de animación.
- e) Al igual que en Bizkaia, en Álava y Gipuzkoa también se considera como difícil la obra novel, entendiéndose como tal la obra efectuada por personas que no hayan dirigido o codirigido más de dos largometrajes, o más de dos obras audiovisuales, de al menos 60 minutos cada uno, o 200 minutos de una serie.

Por último, en los tres Territorios Históricos se mantiene la necesidad, para generar el derecho a la deducción, de que se obtenga el certificado que acredite el carácter cultural de la obra y que se deposite una copia nueva y en perfecto estado en la Filmoteca Vasca o en aquella institución u organismo competente para recoger, catalogar, conservar, restaurar o poner a disposición del público las obras audiovisuales.

3.2. La deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

A diferencia de la normativa de Territorio Común, la normativa foral vasca no contemplaba ninguna deducción para los espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales hasta su última modificación.

Actualmente, el artículo 66 quater de la norma vizcaína, el artículo 66 ter de la norma alavesa y el artículo 66 bis de norma guipuzcoana, recogen por primera vez una deducción sobre los gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del 30 por 100, o del 40 por 100 cuando el espectáculo sea en euskera.

La Instrucción 3/2023 aclara algunas dudas que nos pueden surgir en la aplicación de esta deducción, debido seguramente a su breve regulación normativa, que, según considero, se puede aplicar en los tres Territorios Históricos, por ser idéntica la regulación de esta deducción en los mismos:

1. La aplicación de la deducción exige que a la producción le siga la exhibición de la obra, no siendo suficiente con que se produzca la obra si finalmente no es objeto de exhibición.
2. La norma habla de «gastos realizados», por lo que debemos entender aplicable el mismo criterio de caja previsto para la deducción por inversión en producciones audiovisuales.
3. Debe tratarse de espectáculos «en vivo», no siendo aplicable el incentivo, por tanto, a los espectáculos producidos y exhibidos a través de plataformas digitales.
4. En el supuesto de que un espectáculo se produzca y exhiba en un idioma, por ejemplo, el castellano, si posteriormente se realiza una adaptación al euskera, entenderemos que se trata de dos proyectos diferentes. Así, al primero se le aplicaría la deducción del 30 por ciento, mientras que al segundo le sería aplicable la deducción del 40 por ciento sobre la base de los costes incurridos en el mismo, como si fuese un nuevo estreno.

3.2.1. El ámbito subjetivo

Aunque la normativa no lo establece expresamente, resulta lógico pensar que el contribuyente que genera el derecho de aplicar la deducción es el productor del espectáculo en vivo que, por analogía con la figura del productor de obras audiovisuales, debe entenderse como la persona que asume el riesgo y ventura de la producción y exhibición del espectáculo en vivo.

No obstante, en el ámbito de las artes escénicas es frecuente encontrarse, por un lado, con una compañía que se encarga de producir el espectáculo y organizar, en su caso, una gira, y por otro, con los teatros o espacios que se

encargan de organizar la exhibición del espectáculo, asumiendo los costes de dicha organización. En estos supuestos lo más lógico es que cada entidad que participa en la actividad incentivada genere el derecho a disfrutar de la deducción por los costes directos de carácter técnico, artístico y promocional por ella asumidos, teniendo en cuenta que, en ningún caso, un mismo gasto debe dar lugar a una deducción fiscal en más de un contribuyente.

Estos supuestos no deben confundirse, en ningún caso, con aquellos en los que una entidad, como un teatro o un auditorio, simplemente alquilan un espacio al productor para la exhibición de la obra, pues en este caso la deducción corresponderá exclusivamente al productor, pues también los costes de la exhibición son asumidos por él.

3.2.2. La base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional en que se hayan incurrido en el desarrollo de dichas actividades. No se exige ningún requisito de territorialidad, por lo que la deducción se aplicará con independencia de si los gastos se han producido en el País Vasco, en Territorio Común o en el extranjero.

Cuando el productor del espectáculo, que asume el riesgo y ventura del mismo, subcontrate con otra entidad su producción técnica debemos entender que el contribuyente que generará el derecho a la deducción es exclusivamente el productor de la obra o espectáculo, que incluirá en la base de su deducción los costes refacturados por el productor técnico, que lógicamente, al no asumir ningún riesgo, no generará ninguna deducción por dichos servicios.

3.2.3. Los límites de la deducción

Esta deducción está sujeta a dos límites:

1. La deducción no podrá superar el importe de 1 millón de euros por contribuyente, en cada ejercicio. Por lo tanto, si un contribuyente actúa como promotor de varias producciones, sólo podrá generar una deducción anual máxima de 1 millón de euros, por el total de las mismas.
2. El importe de esta deducción, junto con las subvenciones recibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por 100 de la base de la deducción.

Por último, la aplicación de esta deducción exige que de los beneficios obtenidos por el contribuyente en el período impositivo en el que se genere este incentivo fiscal, derivados del desarrollo de sus actividades de producción y exhibición de espectáculos en vivo, el contribuyente destine, al menos, el 50 por 100 a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de esta deducción, en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en el que se han

obtenido los beneficios y los 4 años posteriores al cierre de dicho período impositivo.

3.3. La deducción por la edición de libros

En Bizkaia se mantiene esta deducción en los mismos términos de la normativa anterior, estableciéndose en el número tres del artículo 66 quater NFIS que «las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5 por 100 de la cuota líquida».

En Álava se mejora la deducción anterior, elevando el porcentaje desde el 5 al 10 por 100 de la cuota líquida.

Por último, en Gipuzkoa se mantiene el 5 por 100 con carácter general, pero se añade que «esta deducción será del 15 por 100 cuando en el período impositivo anterior los libros o ejemplares editados en euskera y traducidos del euskera representen al menos el 50 por 100 del total de los editados».

3.4. Las normas comunes a las tres deducciones anteriores

Como regla general a las tres deducciones anteriores les serán aplicables las reglas previstas en el artículo 67 NFIS, mereciendo una especial atención el contenido del párrafo 5 de dicho artículo, según el cual los elementos patrimoniales objeto de las deducciones deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, durante un plazo mínimo de tres años, excepto que su vida útil fuese inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas.

Según Moreno González⁴¹, una aplicación estricta de este precepto supondría que prácticamente ningún productor cinematográfico podría aplicar la deducción, ya que habitualmente una de las fuentes más importantes de su financiación son los anticipos que reciben por la cesión de los derechos de explotación de las obras a otros agentes del mercado. La DGT, por su parte, admite que siempre que la cesión de los derechos de explotación de la producción no implique una salida del patrimonio del productor, sino que se trate de una cesión parcial de los mismos, no cabe entender incumplido el mencionado requisito⁴².

Como novedad introducida con la última reforma debemos destacar que las deducciones anteriores no se verán afectadas por la tributación mínima, prevista en el párrafo 3 del artículo 59 NFIS, y que estas deducciones sumadas a las deducciones del artículo 65 NFIS no podrán superar el 50 por 100 de la cuota líquida.

⁴¹ Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, pág. 17.

⁴² Consulta vinculante de DGT de 4 de junio de 2008 (V1100-08).

Por otro lado, el número cuatro del artículo 66 quater NFIS de Bizkaia, del artículo 66 bis NFIS de Gipuzkoa y del artículo 66 ter NFIS de Álava, recoge otras normas comunes aplicables a las deducciones estudiadas, entre las que podemos destacar que:

1. La base de la deducción se minorará en el importe total de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y/o gastos que generan el derecho a las deducciones anteriores, sin aplicar, a diferencia de lo que ocurre en las demás deducciones, ninguna corrección por el tipo del Impuesto sobre Sociedades soportado por el contribuyente.
2. Para que la Administración pueda comprobar que se respetan los límites cuantitativos previstos, el contribuyente deberá presentar, junto con la autoliquidación del impuesto, una relación de las demás ayudas o subvenciones públicas recibidas.

3.5. La participación en la financiación de las obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

La normativa del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos del País Vasco de 1996 ya recogía la figura del financiador de obras audiovisuales para el que se establecía una deducción del 5 por 100 de la inversión financiada. Sin embargo, esta figura desapareció de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que entró en vigor el 1 de enero de 2014, recuperándose en la última reforma, aunque con una regulación diferente, en los artículos 66 quinquies NFIS de Bizkaia, artículo 66 ter NFIS de Gipuzkoa y artículo 66 quater NFIS de Álava.

Esta figura no es totalmente novedosa en nuestra normativa foral pues, desde el año 2016, ya estaba regulada en el artículo 64 bis NFIS, en relación con los proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

En realidad, a diferencia de la regulación de 1996, con la nueva figura del financiador no se crea una nueva deducción, que habría que sumar a la que genera y disfruta el productor de la obra audiovisual o del espectáculo en vivo de artes escénicas y musicales, sino que lo que se produce es un reparto de la deducción generada por el productor, entre él mismo y el financiador. Así, el financiador de la obra o espectáculo, tendrá derecho a aplicar en su autoliquidación una deducción cuyo importe resulta de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación. La diferencia entre este importe y la deducción generada por el productor de la obra audiovisual o espectáculo en vivo podrá ser aplicada por este último.

3.5.1. El ámbito subjetivo

Podrá ser financiador el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que opere con mediación de estable-

cimiento permanente, que participe en la financiación de una producción audiovisual o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otro contribuyente, que a su vez cumpla los requisitos para generar el derecho a la deducción por la producción audiovisual o espectáculo en vivo.

El financiador podrá beneficiarse de la deducción por la inversión en obras audiovisuales o espectáculos en vivo, siempre que cumpla varias condiciones:

1. Que aporte cantidades a fondo perdido para sufragar la totalidad o parte de la producción audiovisual o el espectáculo en vivo.
2. Que no esté vinculado con el productor en los términos del artículo 42 NFIS.
3. Que no adquiera derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de la producción o espectáculo en vivo⁴³.

Como requisito específico de esta deducción se recoge la necesidad de la suscripción de un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:

- a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo.
- b) Descripción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo.
- c) Presupuesto de la producción o espectáculo en vivo, con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en el Territorio Histórico de Bizkaia, cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en este territorio, o en la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuando el contribuyente tenga su domicilio en Álava o Gipuzkoa, así como la imputación temporal de los mismos.
- d) Forma de financiación, separando las cantidades que aporte el contribuyente que realiza la producción de la obra audiovisual o espectáculo en vivo y las que aporte el financiador, y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

En Bizkaia, el financiador deberá comunicar este contrato, suscrito por todas las partes, a la Administración tributaria, con anterioridad a la finalización del ejercicio en el que se genere la deducción. En Álava y Gipuzkoa dicho plazo se amplía hasta el final del mes siguiente a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción.

43 La DGT, en su Consulta Vinculante de 10 de febrero de 2006 (V0254-06), ya señaló las diferencias entre el productor y el productor financiero, al indicar que «los productores o coproductores participan en la iniciativa y responsabilidad de la obra y deben ser titulares de los derechos derivados de la propiedad de las obras audiovisuales producidas en la proporción que les correspondan. .../... Por el contrario, el coproductor financiero no asume directamente la responsabilidad en la elaboración de la producción cinematográfica, cuyo resultado es la obtención del derecho de propiedad intelectual de la obra producida. Su intervención se limita a aportar recursos financieros con la intención de obtener un rendimiento, vía ingresos derivados de la explotación posterior que el productor lleve a cabo».

3.5.2. El ámbito temporal

El financiador aplicará anualmente la deducción en función de las aportaciones desembolsadas en cada período impositivo, así como de la deducción que en cada ejercicio se acredite por la producción de la obra audiovisual o del espectáculo en vivo. No obstante, si el financiador aporta en el período impositivo cantidades que hubieran permitido una deducción superior a la acreditada, el exceso podrá aplicarse en los períodos impositivos siguientes, de acuerdo con las limitaciones previstas en el apartado anterior.

3.5.3. Los límites de esta deducción

Por último, debemos señalar que, a diferencia de lo señalado en relación con las deducciones por la producción de obras audiovisuales o espectáculos en vivo, la deducción del financiador sí estará limitada por la tributación mínima, prevista en el apartado 3 del artículo 59 NFIS, y su importe deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 35 por 100 establecido en el apartado 1 del artículo 67 NFIS.

Además, en Álava y Gipuzkoa se añade otro límite, pues la deducción aplicada por el financiador, junto con la que aplique el productor de la obra audiovisual, no podrá superar el límite de 10 millones de euros por cada producción realizada, o de 3 millones de euros por cada episodio, en el caso de producción de series audiovisuales. No obstante, dicho límite no se aplica a la suma de la deducción del financiador y del productor del espectáculo en vivo.

4. Conclusiones

Debemos valorar positivamente el contenido de la reforma analizada. Por un lado, el aumento sustancial de los porcentajes deducibles puede incentivar de forma decisiva el desarrollo en el País Vasco de las actividades culturales que son objeto de estas deducciones. Además, con la nueva deducción a la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales se ha dado un paso importante en la protección de actividades que, si bien tienen una importancia menor que el cine y las obras audiovisuales desde el punto de vista económico, son también un instrumento esencial para la expresión, difusión y desarrollo de nuestra cultura. Por último, también resulta muy positiva la introducción de la nueva regulación de la figura del financiador, que va a permitir que muchas empresas, cuya actividad no tiene relación directa con el sector cultural, puedan participar en él, aportando fondos imprescindibles para el desarrollo de producciones que de otra forma no podrían llevarse adelante.

5. Bibliografía

Calvo Vérguez, J. (2008), «En torno a la pretendida calificación por la Comisión Europea del Fondo de Comercio Financiero de entidades no residentes regulado en el art. 12.5 del TRLIS como ayuda de Estado», *Quincena Fiscal*, núm. 8, pág. 11-31.

Carrión Morillo, D.; Sanz Blanco, J. (2018), «Los incentivos fiscales al sector audiovisual: confrontación del sistema español con el de los Estados de nuestro entorno», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 8, pág. 85-112.

Pérez-Bustamante Yábar, D. (2009), «La fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 25, págs. 171-177.

González, I. (2012), «Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 853, pág. 5.

Lampreave Márquez, P. (2018), «¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?», *Quincena Fiscal*, núm. 8, págs. 45-59.

García de Pablos, J. (2021), «Las ayudas al cine en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 18, págs. 17-42.

Martínez Bárbara, G. (2009), «El Tonnage Tax: un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 12, págs. 5-16.

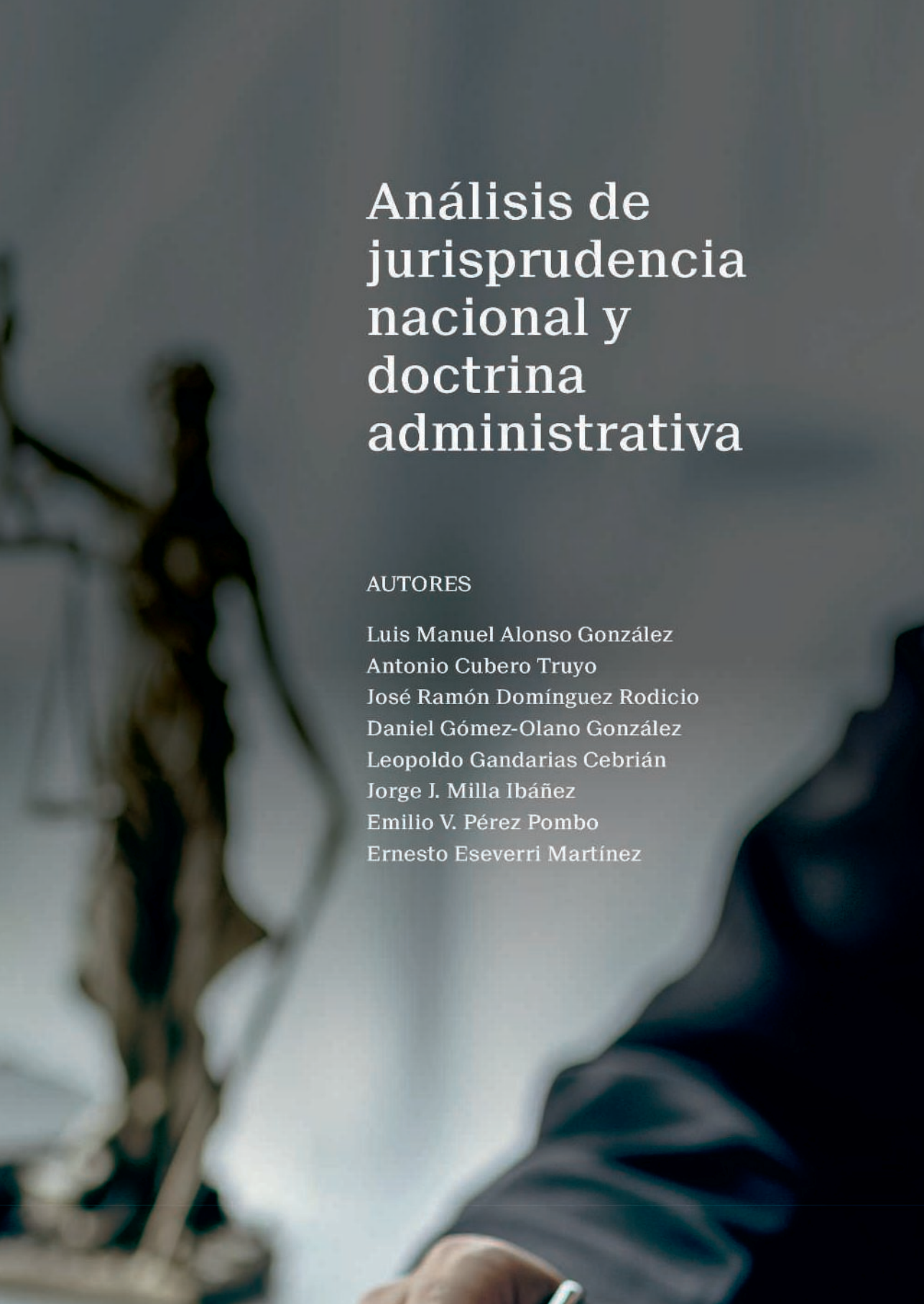
Moreno González, S. (2006), «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de estado de naturaleza tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 132, págs. 825- 893.

Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 13, págs. 31-54.

Moreno González, S. (2010), «La deducción por inversiones en producciones cinematográficas: reflexiones a la luz del derecho comparado y de la Unión Europea (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 14, págs. 37-60.

Moreno González, S. (2017), «Ayudas de estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 175, págs. 41-113.

Pérez Bernabeu, B. (2008), *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch.



Análisis de jurisprudencia nacional y doctrina administrativa

AUTORES

Luis Manuel Alonso González

Antonio Cubero Truyo

José Ramón Domínguez Rodicio

Daniel Gómez-Olano González

Leopoldo Gandarias Cebrián

Jorge J. Milla Ibáñez

Emilio V. Pérez Pombo

Ernesto Eseverri Martínez

NUNCA HUBO DELITO FISCAL EN «LA CATEDRAL DEL MAR»: SAP BARCELONA 772/2024, DE 26 DE SEPTIEMBRE DE 2024

Luis Manuel Alonso González

*Universidad de Barcelona
(España)*

Resumen

No cabe hablar de delito contra la Hacienda Pública sustentado en simulación de sociedades y contratos cuando éstos generan los efectos jurídicos y económicos que les son propios, y aunque su conformación haya obedecido a un probable interés en defraudar. Lo que finalmente es trascendente es que en los contratos los precios se paguen, las cláusulas se cumplan, y los firmantes realmente existan, lo cual impide tildar de sociedades pantalla a aquellas que existían antes de que intervinieran en los hechos controvertidos o que evidencien ser operativas.

Palabras clave

Simulación de sociedades y contratos, delito fiscal, intención de defraudar, ahorro fiscal.

Abstract

It is not appropriate to speak of a crime against the Public Treasury based on the simulation of companies and contracts when these generate their own legal and economic effects, even if their formation was likely driven by an intent to defraud. What ultimately matters is that the prices in the contracts are paid, the clauses are fulfilled, and the signatories actually exist, which prevents labeling as shell companies those that existed before their involvement in the disputed events or that demonstrate operational activity.

Keywords

Simulation of companies and contracts, tax crime, intention to defraud, tax savings.

Cómo citar: Alonso González, L.M. (2025). Nunca hubo delito fiscal en «La Catedral del Mar»: SAP Barcelona 772/2024, de 26 de septiembre. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 203-209.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Casi tres años después de dictarse la sentencia del Juzgado de lo Penal nº 25 de Barcelona (sentencia 499/2021, de 22 de noviembre), la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona ha ratificado la absolución del escritor Ildefonso Falcones de Sierra de los tres delitos fiscales por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por los que se le venía persiguiendo desde hacía años. Lamentablemente, las absoluciones no son noticia para los medios de comunicación y la Sentencia 772/2024, de 26 de septiembre, de la Sección 9ª de la AP de Barcelona no ha tenido el menor eco, a diferencia de lo sucedido con la instrucción del caso y con el juicio oral.

La SAP 772/2024 consume 118 páginas en un respaldo sin fisuras a la tesis absolutoria de la sentencia de instancia. Resulta de gran interés desde el punto de vista estrictamente penal y procesal penal cómo desmonta los recursos de apelación formulados por las acusaciones, al punto que la cuestión de fondo no es objeto de un análisis tan minucioso. La lectura combinada de ambas sentencias desmiente que quepa hablar de delito contra la Hacienda Pública sustentado en simulación de sociedades y contratos cuando éstos generan los efectos jurídicos y económicos que les son propios, y aunque su conformación haya obedecido a un probable interés en defraudar.

2. Supuesto de hecho

Es en los Hechos Probados de la sentencia de instancia donde se reflejan muy pormenorizadamente los detalles de un discurrir fáctico ciertamente extenso que abarca un largo período temporal y, cabría decir, también, viaja por latitudes lejanas entre sí. A los efectos que interesan nos parece suficiente la síntesis que sigue.

Ildefonso Falcones registró en 1999 en el Registro General de la Propiedad Intelectual una obra que fue presentando para su publicación sin éxito a lo largo de los años siguientes a muy distintas editoriales. Finalmente, en noviembre de 2004, a punto de lograr un acuerdo de edición con una editorial, cedió los derechos económicos sobre la obra a cambio de 3.000 €, mediante escritura pública, a la sociedad que tenía con su esposa dedicada a la actividad de la abogacía, a la que llamaremos simplemente «el Bufete». Al día siguiente, el 5 de noviembre de 2004, se firmó el contrato de edición, ahora ya entre el Bufete y la editorial. En este y otro contrato posterior se articuló, según el ámbito territorial y la lengua de la edición, una contraprestación fija.

Un año después, el Bufete cedió a una sociedad dominicana todos los derechos económicos sobre «La Catedral del Mar» (LCM) abarcando todos los territorios, formatos e idiomas por una cantidad fija, estipulada tras la intervención de un perito independiente.

En 2006, Falcones, aupado ya al éxito tras la enorme repercusión mundial de LCM, cedió a una sociedad de su hermano los derechos económicos sobre obras futuras. A cambio percibió unas cantidades fijas, que le sirvieron para afrontar

unas deudas acuciantes que mantenía con Hacienda. Retuvo, no obstante, una pequeña participación en los rendimientos económicos cedidos. La sociedad de su hermano cederá onerosamente los derechos adquiridos a la sociedad dominicana mencionada en el párrafo anterior. Posteriormente, la sociedad dominicana cede los derechos sobre las obras a otras sociedades sitas en Irlanda y Chipre, participada alguna de ellas por sociedades off shore en la Islas Caimán.

Al final, y abreviando todo lo posible, el 20% de los derechos de LCM permaneció en el Bufete y el 80% en una sociedad irlandesa, mientras que los derechos del resto de obras se repartieron entre el autor (20%), la sociedad de su hermano (10%) y la sociedad irlandesa (70%).

Más adelante revertieron al autor los derechos económicos audiovisuales sobre las obras y se articuló por parte de la sociedad dominicana la provisión de una vivienda para el escritor y su familia, vivienda adquirida por una sociedad de la órbita de su hermano, arrendada al Bufete y, finalmente, cedida a la esposa del escritor.

3. Fundamentos de derecho

El planteamiento de la sentencia de instancia reside en analizar si es aceptable la simulación contractual, que las acusaciones achacan al acusado, a su esposa y a su hermano, ya fallecido, en la creación de una serie de empresas interpuestas para evitar el pago de impuestos en España derivados de la explotación de los derechos de autor de las obras de Ildefonso Falcones. Esta tesis culmina en la consideración de que el único obligado tributario era él de modo que todas las rentas debieron revertir en la base imponible de su IRPF, al menos en los ejercicios discutidos 2009, 2010 y 2011.

La magistrada juez no duda de las intenciones últimas de «*ocultar la verdadera titularidad de la explotación de los derechos de autor*» recurriendo a sociedades radicadas en el extranjero, si bien las achaca al hermano fallecido, cuyo grado de intervención nunca llega a estar del todo claro para ella. «*El fin de defraudar a la Hacienda Tributaria española con la creación de dicho entramado social resulta evidente*» (FD 2^o). Sin embargo, cuando se pasa de las intenciones a los hechos su opinión cambia. No acepta la denominación de «*sociedades pantalla*» «*de las que se desconoce la titularidad de sus accionistas*». Tampoco fueron «*creadas ad hoc para la cesión de los derechos de autor de las obras*» siendo algunas operativas incluso antes de que se firmara contrato alguno de edición de LCM.

Del mismo modo los contratos firmados entre las distintas partes se estiman reales y se aceptan las motivaciones que los impulsaron. Y, «*aun cuando pudieran existir indicios de que la contratación del encargo de obras fuera simulada (...) también existen diversos indicios que corroboran la realidad del contrato y la existencia de una causa verdadera. Puesto que nos encontramos en el ámbito del derecho penal, la interpretación debe efectuarse a favor del reo*».

Un punto clave en los debates sostenidos por las partes es el valor que cabe conceder al primero de los contratos, el de 4 de noviembre de 2004, mediante

el cual el autor cede sus derechos futuros sobre LCM al Bufete antes tan siquiera de firmar un contrato con la editorial. Las acusaciones entienden que ese es el inicio de una sucesión de actos ligados entre sí que permitirían identificar una simulación global y concatenada de actos y contratos de todo tipo desarrollados a lo largo de varios años y con efectos fiscales en 2009 y ejercicios posteriores. Pues bien, la sentencia de instancia es tajante al afirmar que *«resulta totalmente absurdo pensar que en noviembre de 2004 el acusado Ildefonso Falcones de Sierra cediera los derechos de autor a Bufete SL previendo el éxito de la novela LCM y con el fin de crear un futuro entramado de empresas en el extranjero para evadir impuestos a la Hacienda Pública»*. Básicamente por ser imprevisible ese éxito ya que el original había sido rechazado por varias editoriales y tampoco la criticada maniobra suponía alejar los hipotéticos beneficios del entorno familiar pues el autor era socio del Bufete. La AP llega a decir que *«no es una máxima de la experiencia que pueda adivinarse el éxito de una producción literaria cuando además consta acreditado que había sido reiteradamente rechazada por editores desde su registro varios años atrás. Probablemente podríamos decir que qué más quisieran los autores literarios. No forma parte de la común experiencia que tal cosa pueda adivinarse»*. Además, y ante la evidencia de que la tributación de los rendimientos en los que consistirían los derechos de autor se haría en sede del Bufete a un tipo menor que en el IRPF del escritor, la AP asegura: *«que se buscara un ahorro fiscal no significa que el contrato fuera simulado como tampoco que no se declarara, lo que no afecta a su validez de no ser simulado»*.

También se reprocha que la Hacienda Pública se crea legitimada para considerar simulado un contrato firmado en ejercicios prescritos o declararlo nulo pues, conforme a la Ley de Propiedad Intelectual, sólo pueden instarlo las partes contractuales, esto es, Ildefonso Falcones o el Bufete. En última instancia, apunta la sentencia, la inactividad de Hacienda ante el Bufete durante tantos años dio lugar a que prescribiera administrativamente todo derecho a liquidar respecto de la SL, de modo que la única posibilidad de sacar algún rendimiento recaudatorio pasaba por imputar penalmente al autor de tal manera que era indispensable aferrarse a la idea de que el contrato de 4 de noviembre de 2004 era simulado.

En definitiva, los dos contratos que juegan un papel clave en el torrente de hechos son los de 4 de noviembre de 2004, recién examinado, y el de 1 de enero de 2006, cuando el autor cede los derechos del resto de sus obras a la empresa de su hermano, empresa, al igual que bufete, españolas. Cada uno de esos contratos abre una etapa en la vida de los derechos de autor marcada por su tránsito de unas manos a otras y viajando por territorios de ambos lados del Océano Atlántico. Pero, no por ello se produce la reclamada simulación si los efectos jurídicos y económicos propios de los contratos firmados se producen en la realidad.

La AP Barcelona ratificará punto por punto lo acordado por el Juzgado de lo Penal. A su modo de ver, *«ante la presencia de contenidos de prueba que pudieran tener un sentido equívoco y no unívoco, concluye la Sentencia en la imposibilidad de afirmar que este segundo contrato fuere simulado»* (FD 1º). Y avanza un poco más: *«la consecuencia para la sentencia no es otra que, al no declarar*

como simulados esos contratos aquellas cesiones fueron válidas y por lo tanto contractualmente esos derechos económicos quedaron perfectamente transmitidos a Bufete ... SL y a SL y por ello la tributación por esos derechos económicos correspondería a esos obligados tributarios, y no al acusado ni a su esposa coacusada como cómplice, de donde quien no era obligado tributario no puede, en ese concepto, ser condenado como autor del delito fiscal por una presunta defraudación que, a criterio de la sentencia, y por lo que hace a las cuotas derivadas de los ingresos económicos de esas obras, a partir de su efectiva exportación eran responsabilidad de las dos personas jurídicas ... y no del acusado inicialmente y su esposa». El reproche culmina del siguiente modo: «no puede condenar por ello porque no era esa la tesis de las acusaciones, que (no es irrelevante) no formularon una tesis alternativa, para el caso de que no se considerara privada la artificiosa simulación con dolo defraudatorio, de los dos primeros contratos, en lo que —puede interferir que todo apunta a que prescribió para la Hacienda la posibilidad de dirigirse contra las personas jurídicas mencionadas Bufete ... SL e ... SL por lo que podría haber constituido la defraudación en el impuesto de sociedades de las mismas—».

Sin embargo, y esto ya lo había dicho la sentencia de instancia, *«ello no es óbice para que la sentencia, que no declara probado lo que las tesis acusatorias propugnaban, afirme en su fundamentación, que no es los hechos probados y bajo ciertas cautelas, a la vez, que respecto de los demás contratos posteriores concertados con entidades radicadas en el extranjero, y a la vista de la evolución de las expectativas y de las realidades del éxito editorial una vez se publican y distribuyen las obras ... hubiera una voluntad, un plan preconcebido determinada y conjuntamente entre el acusado y su esposa como cómplice de crear contratos con entidades extranjeras ubicadas al fin en territorios extranjeros de baja o nula tributación y opacidad en ciertos momentos, que, progresivamente generen un entramado de ocultación de beneficios al fisco»*. Reitera esta idea más adelante: *«Lo que la Sentencia razona que pudo pasar en realidad —con uso en ocasiones del condicional— es que, tras esas operaciones (se refiere a los dos primeros contratos) sí se pudo poner en marcha un proceso como el descrito, impulsado por el impacto editorial de las obras citadas singularmente tras los rendimientos obtenidos por su enorme éxito una vez puestas en el mercado»*.

Por último, destaca el rifirrafe entre la magistrada juez penal y Hacienda cuyos ecos se hacen oír también en la sentencia de 2024. La juzgadora desliza que advierte *«si no mala fe, sí cierta desidia por parte de la acusación particular y, a remolque suyo, la acusación pública»*. En concreto, se refiere al hecho de que las cifras de las cuotas defraudadas han ido variando en los seis años de instrucción penal, fruto de la elaboración y reelaboración de informes, y, desde 2020 uno de los ejercicios de IRPF, el 2011, dejaba ya de estar en delito. Asimismo, Hacienda varió su criterio de imputación de rentas derivadas de derechos de autor aceptando el criterio de la defensa y también con el resultado de que el ejercicio 2011 perdía su naturaleza delictiva. Lo que reprocha su señoría es que esas nuevas cuotas presuntamente defraudadas no fueron recogidas en los escritos de conclusiones provisionales y que la apertura del juicio oral debió limitarse a dos de los tres ejercicios inicialmente señalados, *«lo que no es banal»* dadas las elevadas penas de cárcel que se solicitaban. La crítica que hace el Ministerio Fiscal a las manifestaciones de la juzgadora no encuentra apoyo

en la AP quien, al contrario, recuerda que es habitual y frecuente en la praxis de los juzgados y los tribunales que se modifiquen las conclusiones al inicio de la vista, sin necesidad de esperar al trámite de conclusiones definitivas (FD 9°).

4. Análisis

El examen conjunto de las dos sentencias mencionadas nos permite vislumbrar algunas luces en el nebuloso paraje de la simulación por acumulación de sociedades interpuestas, jurisdicciones opacas o de baja tributación y alambicadas estructuras contractuales con marcos temporales prolongados. En efecto,

1. El razonamiento que prevalece es que la búsqueda del ahorro fiscal, la intención de defraudar incluso, no bastan por sí solas para articular una simulación con trascendencia penal. Es exigible pasar de las palabras o de los pensamientos a los hechos. En consecuencia, lo que finalmente es trascendente es que en los contratos los precios se paguen, las cláusulas se cumplan, y los firmantes realmente existan, lo cual impide tildar de sociedades pantalla a aquellas que existían antes de que intervinieran en los hechos controvertidos o que evidencien ser operativas. La constatación de la realidad de los efectos jurídicos y económicos es esencial. En cierto modo actúa como elemento causal que ayuda a validar las operaciones discutidas.

2. Las acusaciones deben ser previsoras. Cargar las tintas para conseguir que el condenado sea una persona física y así asestar un golpe a la peligrosa querencia por la interposición de sociedades implica que, si con carácter subsidiario al menos, no se ha sugerido que la defraudación pueden haberla cometido las sociedades intervinientes, fracasar en la opción elegida equivaldrá a perder toda posibilidad de cobro. Nos recuerda el Caso de Sito Pons. La misma AP de Barcelona, en la sentencia absolutoria 792/2022, de 12 de diciembre, de su sección octava, ya hizo notar lo siguiente: *«resulta que la imputación por la presunta deuda tributaria se dirige y se mantiene única y exclusivamente por el IRPF y no se dirige la acusación contra las mercantiles, SHOTMODE, MOTOSPAIN o FORMULARACES, por el indicado Impuesto sobre Sociedades ni cabe transmutar el título de imputación mutándolo por un impuesto diferente pues ello socava el principio acusatorio formal generando indefensión»*. Y es que *«estas compañías en ningún momento han sido consideradas por la Inspección como titulares de la escudería, lo que revela una incongruencia»*.

3. Cuanto más complejo es un caso de simulación que se encauza por la vía penal más posibilidades hay de que se multipliquen los indicios a favor y en contra de mantener aquella calificación. Por ende, las ocasiones en las que la duda se pueden apoderar del escenario y reclamar un veredicto absolutorio también pueden incrementarse.

TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LA GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE UNA EXPROPIACIÓN FORZOSA EN CASO DE RETASACIÓN: STS DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 2440/2023¹

Antonio Cubero Truyo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Sevilla
(España)*

<https://orcid.org/0000-0003-0593-8594>

Resumen

Quien sufre la expropiación de un bien, debe declarar en el IRPF la ganancia patrimonial resultante de comparar el valor de adquisición del bien y el justiprecio recibido, aplicando los coeficientes reductores si el bien había sido adquirido antes del 31 de diciembre de 1994. Si se lleva a cabo un proceso de retasación posterior, en el que aflore una mayor ganancia patrimonial, los coeficientes también se aplicarán, dado que no se considera una ganancia nueva y distinta, sin perjuicio de que esa parte adicional de la ganancia deba ser imputada al periodo en el que adquiera firmeza la retasación.

Palabras clave

Expropiación, Justiprecio, Retasación, IRPF, Ganancias patrimoniales, Coeficientes reductores, Imputación temporal

Abstract

Whoever suffers the expropriation of a property, must declare in the IRPF the capital gain resulting from comparing the acquisition value of the property and the appraisal received, applying the reducing coefficients if the property had been acquired before December 31, 1994. If a subsequent reassessment process is carried out, in which a greater capital gain is obtained, the coefficients will also be applied, since it is not considered a

1 El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación PID2021-125061NB-I00 «Las difusas fronteras en la regulación de los distintos procedimientos tributarios. Mejoras técnicas necesarias en su delimitación. Seguridad jurídica versus litigiosidad».

new and different gain, without prejudice to the fact that this additional part of the gain must be imputed to the period in which the reassessment becomes final.

Keywords

Expropriation, Appraisal, Revaluation, Personal Income Tax, Capital gains, Reducing coefficients, Temporary imputation

Cómo citar: Cubero Truyo, A. (2025). Tributación en el IRPF de la ganancia patrimonial derivada de una expropiación forzosa en caso de retasación: STS de 7 de noviembre de 2024, rec. núm. 2440/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 211-220.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2024 (rec. núm. 2440/2023), siendo ponente el Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, establece como doctrina tres importantes criterios jurisprudenciales:

En primer lugar, se deja sentado que cuando en una expropiación se llega a producir la retasación (posibilidad prevista en el artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa), ello no constituye a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una alteración patrimonial diferente y autónoma de la correspondiente a la expropiación original. No hay por tanto una ganancia patrimonial nueva sino que se trata simplemente de valorar de nuevo tal ganancia teniendo en cuenta el justiprecio otorgado en la retasación.

En segundo lugar, se aclara cuál debe ser la regla de imputación temporal de la parte de ganancia patrimonial que se deriva del aumento en el justiprecio fijado en la retasación. Al haber resultado litigioso, el incremento de justiprecio que se reconozca debe imputarse al ejercicio en el que adquiriera firmeza la resolución que contenga la determinación final e inmodificable del justiprecio.

Y en tercer lugar, se precisa que a la ganancia patrimonial resultante de la retasación sí les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, puesto que lo relevante para determinar su aplicabilidad sigue siendo la fecha de la adquisición del inmueble (anterior al 31 de diciembre de 1994) y no la fecha vinculada a la retasación (posterior al 31 de diciembre de 1994).

2. Supuesto de hecho

El asunto que genera esta sentencia consiste en una expropiación de una finca acordada por el Ayuntamiento de Valencia el 24 de julio de 1998, y cuya ocupación se produjo el 18 de mayo de 2000.

El problema esencial consistió en que los copropietarios de la finca expropiada, formularon el 15 de abril de 2008 una solicitud de retasación, acogiéndose al artículo 58 de la Ley de Expropiación Forzosa, que prevé esta posibilidad cuando ha transcurrido un determinado plazo (dos años en la redacción originaria aplicable en ese momento y cuatro años en la actualidad) sin que se hubiera abonado o consignado el pago de la cantidad que se había fijado como justiprecio por resolución del Jurado Provincial de Expropiación. El importe de la retasación fue fijado en una nueva resolución del Jurado Provincial de fecha 10 de marzo de 2010, que fue impugnado en vía judicial, sucediéndose sentencias que iban siendo siempre discutidas a la vez que iban incrementando el justiprecio.

Desde la perspectiva tributaria², los expropiados no declararon ganancia patrimonial alguna en el IRPF por entender que la ganancia se había devengado

2 Sobre la fiscalidad de la expropiación, nos remitimos, entre otros trabajos, a CALVO VÉRGEZ, J.: «La tributación de las operaciones de expropiación en el IRPF». *Gaceta fiscal*, núm. 407/2020, págs. 48-73.

en el año 2000, el año de la ocupación, y no quedaba sujeta al IRPF por la aplicación de los coeficientes reductores. Sin embargo, la Agencia Tributaria inició un procedimiento de inspección fruto del cual se liquidaba el impuesto correspondiente a la ganancias patrimoniales derivadas de la retasación, con todas sus peripecias judiciales, imputándolas al periodo 2012 (por los importes percibidos a raíz de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de febrero de 2012) y al periodo 2015 (por los importes percibidos a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2015)³,

Los expropiados, disconformes con estas liquidaciones, presentaron reclamación económico-administrativa que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 31 de enero de 2022, y a continuación presentaron recurso contencioso-administrativo, que fue igualmente desestimado por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2023. Y es ahí cuando se llega ya al recurso de casación.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo comienza su argumentación analizando el concepto legal de ganancia patrimonial a efectos del IRPF y subraya que para que exista tal, debe producirse una alteración en la composición del patrimonio; no es suficiente con que se experimenten aumentos de valor en los bienes, sino que por razones pragmáticas (facilitar la cuantificación) solo se someterán a gravamen los aumentos de valor «realizados», esto es los que se ponen de manifiesto con ocasión de algún tipo de transmisión o movimiento patrimonial.

En los casos de expropiación, es evidente que sí se produce una alteración patrimonial y por tanto, es evidente que aflora una ganancia (o pérdida) patrimonial que ha de ser declarada en el IRPF. Pero la duda se produce en los casos en los que el procedimiento expropiatorio desemboca más adelante en una retasación del bien. La retasación se concibe como una garantía para el expropiado ante la demora en la efectividad o pago del justiprecio, con el objetivo de que el justiprecio se adecue a la realidad patrimonial actual, que puede haberse visto afectada por el transcurso del tiempo⁴. Para el Tribunal Supremo, la retasación no genera un cambio en la composición del patrimonio distinto o adicional al que se produjo con motivo de la expropiación, sino que solo implica la necesidad de una nueva determinación del valor de transmisión de la ganancia patrimonial inicialmente producida, al haber caducado el justiprecio anteriormente fijado.

3 Además de regularizar los intereses de demora causados por el retraso en la fijación del justiprecio (artículo 56 de la Ley de Expropiación Forzosa) y los causados por la demora en el pago por la Administración (artículo 57 de la Ley de Expropiación Forzosa).

4 Como se explica en la sentencia, basándose en la jurisprudencia consolidada, «la retasación no es una mera actualización del justiprecio originario, ni es una adaptación de los datos entonces tenidos en cuenta a la coyuntura económica actual. La retasación consiste en la fijación de un nuevo justiprecio, mediante una nueva valoración del bien expropiado con arreglo a los rasgos jurídicos del mismo (clasificación del suelo, aprovechamiento, etc.) en el momento en que dicha retasación es solicitada. Las únicas características originarias del bien expropiado que deben seguir considerándose a efectos de la retasación son las puramente físicas, ya que como consecuencia de la realización del proyecto que legitimó la expropiación es posible que dichas características físicas hayan variado;

La retasación no se desvincula en ningún caso de la privación patrimonial que se produjo, simplemente se está sustituyendo el importe de la indemnización inicialmente estipulada. Descarta por tanto el argumento del Abogado del Estado (y de la Administración tributaria y de las resoluciones anteriores) de que la retasación supone una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior, que obligaría a determinar una nueva ganancia patrimonial.

Ahora bien, aunque solo haya una alteración patrimonial y por ende, una sola ganancia, ello no obsta para que se produzcan especialidades en cuanto a la imputación temporal de dicha ganancia por mor de la retasación. Cuando adquiere firmeza la retasación, no hay una nueva ganancia pero sí se ha de situar en ese momento la imputación temporal de la ganancia, al menos por la parte del justiprecio que haya nacido en dicha retasación porque no estuviera antes reconocida. Lo cual no representa sino una natural aplicación de la regla del artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF para las rentas pendientes de resolución judicial. Parece lógico este criterio, pues teniendo que esperar a la retasación para poder declarar la ganancia, cuando por fin se conozca el justiprecio, si se mantuviera la imputación temporal de la ganancia en el momento pasado de la ocupación del bien expropiado, con toda probabilidad se habría ya producido la prescripción, desenlace desproporcionado⁵.

Pero además, la sentencia aclara que si hasta llegar a la firmeza de la retasación se han ido produciendo fallos previos, como era el caso, originando abonos por parte de la Administración expropiante, en ellos se produce ya la imputación temporal de la parte proporcional de la ganancia. Sin esperar al momento final y conclusivo del proceso, se imputará fiscalmente la parte del justiprecio que vaya siendo añadida en cada eslabón de las impugnaciones a que ha dado lugar la retasación. No hay por tanto que rectificar las liquidaciones ya realizadas en relación con la parte del precio que surgía de sentencias previas. Esas liquidaciones anteriores se consideran correctas desde el punto de vista de la imputación temporal, porque en relación con ellas se habría dado lugar a lo que «con cierta impropiedad» se denominaba «firmeza parcial» en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

Puede resultar ciertamente llamativo que se empiece reivindicando la existencia de una única situación con trascendencia tributaria, solo hay una ganancia patrimonial, pero se termine descomponiéndola a los efectos de la imputación temporal, de modo que puede hablarse de varias imputaciones, encontrándonos ante una ganancia patrimonial fraccionada y diferida, pero teniendo claro en todo caso que no puede hablarse de varias ganancias ni de un justiprecio suplementario, porque el justiprecio es único.

y tomar en consideración esas nuevas características físicas conculcaría la prohibición, impuesta por el art. 36 de la LEF, de incluir en el justiprecio las plusvalías —o las minusvalías— habidas con posterioridad a la iniciación del expediente expropiatorio. En resumen, la retasación debe buscar el valor del bien expropiado en el momento en que aquélla se solicita, si bien considerando idealmente que las características físicas del bien expropiado siguen siendo las que tenía en el momento de iniciación del expediente expropiatorio».

5 Si así fuera, señala la sentencia, «acaecería la prescripción de la facultad liquidatoria de la Administración sin posibilidad de determinar la deuda, aun sujeta a controversia o litigio, con evidente desconocimiento de la actio nata».

Otra de las cuestiones de interés casacional que se plantean en este asunto es la relativa a la aplicación o inaplicación de los coeficientes reductores regulados en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, que se pueden invocar para el cálculo de las ganancias patrimoniales si el bien cuya transmisión la genera fue adquirido antes del 31 de diciembre de 1994 (y siempre que no estuviera afecto a actividades económicas). La respuesta a esta cuestión es una consecuencia ligada a la respuesta a la primera, en palabras del Tribunal Supremo, es su corolario (y de ahí que se resuelva en el Fundamento jurídico 4.º, siendo la tercera cuestión, antes que la segunda): dado que se ha acordado que no hay más alteración patrimonial que la original causada por la expropiación, para el cálculo de la parte de ganancia imputable a la retasación, el valor de adquisición se mantiene, y lo que es más importante, se mantiene la fecha de adquisición. De modo que sí resultan igualmente aplicables los coeficientes reductores para el cálculo de esta parte adicional de ganancia. El derecho a la aplicación de los coeficientes reductores por haberse adquirido el bien expropiado con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 no se ve afectado por el hecho de que el justiprecio se haya determinado mediante retasación en un momento posterior a 1994.

4. Análisis

La fundamentación del Tribunal Supremo nos parece irreproachable a la hora de sostener que solo existe una alteración patrimonial, no dando lugar la retasación a una nueva alteración en la composición del patrimonio de donde se derive una nueva y autónoma ganancia patrimonial. Es tal la claridad de la doctrina sentada que el Tribunal llega a deslizar que la inopinada teoría de la segunda ganancia en la retasación, absolutamente artificiosa, se debía al empeño de la Administración tributaria en inhabilitar así la aplicación de los coeficientes reductores⁶.

Más dificultades observamos a la hora de sustentar la posición del Tribunal Supremo sobre la imputación temporal de la ganancia. Como es sabido, la regla general del artículo 14.1.c) de la Ley del IRPF consiste en que las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que en el caso de la expropiación se situaría al tiempo de la ocupación. Pero lo habitual en estos casos es que la fijación del justiprecio no resulte pacífica sino litigiosa, por lo que entraría en funcionamiento la regla especial del artículo 14.2.a) de la Ley del IRPF [y no artículo 14.2.a) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, como por error se dice en la sentencia], en virtud de la cual «cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial

6 «De hecho, esa creación jurídica innovadora según la cual se cortocircuita el nuevo justiprecio nacido de la retasación, desconectándolo de su causa primera —la expropiación en tanto privación coactiva— y de su objeto —la finca que ha de tasarse para fijar lo que vale e indemnizar a los expropiados— para resituarlo en el tiempo mismo de la retasación, parece obedecer al propósito no indisoluble de situar artificiosamente en una fecha muy posterior el dies a quo del nacimiento del plazo que ha de establecerse para identificar el plazo inicial y final y, así, cuantificar la ganancia por la diferencia de sus valores, a fin de soslayar la aplicación de los coeficientes», denuncia el Tribunal Supremo en la sentencia.

la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiriera firmeza». Pero llegados a este punto, lo que sí puede resultar sorprendente es que la sentencia haya considerado correcta la posición de la Inspección tributaria que dictó liquidaciones imputables a los periodos 2012 y 2015, periodos en que recayeron sendas sentencias relativas al justiprecio discutido de la retasación (eso sí, correcta la imputación temporal, aunque tendrá que rehacerse para aplicar los coeficientes reductores inicialmente vedados). Podría considerarse contradictorio que no estando aún definitivamente resuelto el asunto, ya se apliquen imputaciones parciales, creando pues situaciones intermedias de imputación entre la regla general del artículo 14.1.c) que se remontaría al momento de la ocupación expropiatoria, y la regla especial del artículo 14.2.a) de imputación en el momento de la firmeza de la resolución judicial. ¿Es coherente que se bendigan imputaciones en distintos momentos en los que la retasación está todavía sujeta a provisionalidad, cuando en la propia sentencia se subraya la razonabilidad de esperar como regla especial de imputación «hasta la firmeza de esa sentencia o resolución que fije definitivamente el justiprecio»? ¿No se estaría acogiendo subrepticamente el criterio del cobro, que tendría que venir expresamente previsto en la legislación, como sí ocurre en otros casos (como el de las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, por ejemplo)? Para descartar tales hipótesis y apuntalar la doctrina del Tribunal Supremo, la explicación que creemos que se desprende es que en la letra y sobre todo en el espíritu de la regla especial queda subrayada la posibilidad de una aplicación parcial (la regla especial alude a «la totalidad o parte de una renta» y a «los importes no satisfechos»), y en ese sentido, puede entenderse que cada fallo que recae y se va acompañando del pago, da lugar a una desaparición de la litigiosidad por la parte correspondiente que justifica la imputación de esa porción de la ganancia, aunque después se produzcan sucesivos incrementos. Es decir, a medida que van recayendo las resoluciones (en 2012, en 2015), estarían zanjando de manera parcial pero definitiva la fijación del importe –insistimos, parcial– de la renta, y esas ganancias parciales no pueden reconducirse al devengo inicial de la ganancia, puesto que hasta entonces estaba pendiente de resolución judicial, pero deja de estarlo en ese momento⁷.

También nos parecen dignos de mención los argumentos en los que se apoya el Tribunal Supremo en esta sentencia para rechazar el planteamiento de los contribuyentes que exigían que se aplicaran ciertos pronunciamientos del Supremo anteriores, esgrimiendo la improcedencia de aplicar un criterio jurisprudencial posterior que había cambiado el que resultaba más beneficioso para la parte recurrente. Si ese cambio de doctrina se había producido después de los hechos del caso, su aplicación vulneraba el principio de confianza legítima. El Tribunal Supremo se remite a su sentencia de 26 de junio de 2024, recurso

⁷ Incluso se admite en la sentencia la posibilidad de que haya imputaciones parciales posteriores, dado que aún quedan flecos pendientes en la fijación del justiprecio: «la sentencia de 19 de febrero de 2018, de la Sección Quinta de esta Sala Tercera (rec. 2009/2016), que estimó el recurso de casación suscitado por el Ayuntamiento de Valencia, ordenó la retroacción de actuaciones para que se fijase el justiprecio atendiendo a las bases establecidas en la sentencia de 13 de febrero de 2015, ejecución cuyos términos y actuaciones ulteriores no nos han sido dados a conocer, de suerte que, en este caso, la firmeza de la sentencia no impide la remisión a actos posteriores de ejecución que pueden hacer variar tanto el cuántum como el momento final de la imputación».

nº 7664/2022, en la que se pronunciaba sobre los cambios de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea : «...carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal. Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima»⁸. Para el Tribunal, esta argumentación resulta plenamente extensible a las sentencias del propio Tribunal Supremo.

Por último, nos parece que esta sentencia, al girar en torno a la aplicación de los coeficientes reductores, debería contribuir a suscitar la reflexión sobre la actual situación legislativa de ausencia absoluta de medidas que atiendan a la mayor o menor antigüedad de la adquisición cuando se calcula el importe de la ganancia. Ya no existen en el IRPF los coeficientes de abatimiento (salvo por lo que respecta a su aplicación a las adquisiciones anteriores a 31 de diciembre de 1994, gracias al reconocimiento de la disposición transitoria novena), ni tampoco existen coeficientes multiplicadores del valor de adquisición, que compensen el deterioro de los valores como consecuencia de la depreciación monetaria, especialmente después de haber pasado por etapas de una elevada tensión inflacionista. Por esta desatención a un factor que influye claramente en la determinación de la capacidad económica susceptible de gravamen, creemos que el Tribunal Constitucional, después de lo sucedido con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, si ahora fuera llamado a pronunciarse, podría declarar la inconstitucionalidad del método actual de cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, inconstitucionalidad que nos parece flagrante⁹. La revisión de su doctrina que llevó a cabo en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre (rectificando los postulados del Auto 71/2008, de 26 de febrero), podría pensarse que no afecta al IRPF, en la medida en que la revisión consistió en afirmar que era necesario que la cuantificación de todos los tributos (incluso de aquellos que no tuvieran un papel central en el sistema tributario) se graduara atendiendo a la auténtica capacidad económica, y en el IRPF, como pieza central del sistema, esa graduación ya era de suyo necesaria.

8 Además, sigue señalando la sentencia, «como recuerda el escrito de oposición, el principio de irretroactividad amparado por el artículo 2.3 del Código Civil y más particularmente en el campo tributario por el artículo 10.2 de la LGT, es un mandato dirigido al legislador, no a los Tribunales. Rige para las normas, no para la jurisprudencia, no al menos en el amplísimo sentido postulado, siempre que estemos ante un cambio de criterio jurisprudencial, que no ha sido el caso».

9 Nos parece significativo un lejano fallo del Tribunal Constitucional, la sentencia 27/1981, de 20 de julio, en el que se juzgaba si un artículo de la Ley de Presupuestos que modificaba la Ley del IRPF estableciendo una actualización de valores, suponía una vulneración del artículo 134.7 de la Carta Magna, al haber modificado un tributo sin venir previsto en una ley tributaria sustantiva. Pues bien, el Tribunal consideró que no había tal incumplimiento porque lo que se había acometido era «una adecuación a la actual situación inflacionista que responde a la naturaleza del Impuesto sobre la Renta que ha de contemplar incrementos reales no monetarios», y en consecuencia, no se trataba de una modificación del impuesto que requiriera previsión normativa, sino una mera adecuación del tributo a la realidad.

Pero también es evidente que los fundamentos esgrimidos sobre el principio de capacidad económica (y el de no confiscatoriedad) han dado un avance considerable, se han manifestado más incisivos y exigentes, demostrando una mayor sensibilidad, una clara «revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos», en palabras del propio Tribunal Constitucional. De donde se deduce a nuestros ojos que no resulta descabellado confiar en que se avale la inconstitucionalidad de gravar incrementos puramente monetarios.

NO RESULTA DE APLICACIÓN A LOS AGENTES DE SEGUROS LA PRESUNCIÓN DE AFECTACIÓN A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS VEHÍCULOS UTILIZADOS EN SUS DESPLAZAMIENTOS PROFESIONALES: STS DE 25 DE NOVIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 1022/2023

José Ramón Domínguez Rodicio

Abogado

(España)

Resumen

El Tribunal Supremo afirma que no es extensible a los agentes de seguros la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en su desplazamientos profesionales a efectos del IRPF, sin perjuicio de la deducibilidad de los gastos derivados de su adquisición y utilización, si se prueba la necesaria conexión entre la actividad que les es propia y el uso del vehículo para su ejercicio.

Palabras clave

Agentes Comerciales; Agentes de Seguros; Equiparación; Afectación; Vehículo automóvil; Actividad profesional; Gasto deducible; Prueba.

Abstract

The Supreme Court affirms that the presumption that the vehicles used by commercial agents in their professional journeys are used for the purposes of personal income tax cannot be extended to insurance agents, without prejudice to the deductibility of the expenses arising from their acquisition and use, if the necessary connection between their own activity and the use of the vehicle for the exercise thereof is proven.

Keywords

Commercial agents; Insurance agents; Equalisation; Affectation; Motor vehicle; Professional activity; Deductible expense; Proof.

Cómo citar: Domínguez Rodicio J.R. (2025). No resulta de aplicación a los agentes de seguros la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados en sus desplazamientos profesionales: STS de 25 de noviembre de 2024, rec. núm. 1022/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 221-229.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
 - 3.1. Planteamiento de la parte recurrente (FD Tercero)
 - 3.2. Alegaciones de la Administración (FD Cuarto)
 - 3.3. El criterio de la Sala
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

Jurisprudencia que se establece.

«No es de aplicación a los agentes de seguros el artículo 22.4, letra d), del RIRF, que establece la presunción de afectación a la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos, sin que, a los efectos fiscales específicos que examinamos, quepa considerar que los agentes de seguros son una subespecie de la categoría más amplia de los agentes comerciales. Ello sin perjuicio de que, mediante la pertinente prueba, pudieran acreditar, a los efectos del art. 29.1 LIRPF, la afectación del vehículo propio al desarrollo de la actividad económica.»

2. Supuesto de hecho

La sentencia impugnada, proveniente de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimó el recurso promovido contra la resolución del TEARA número 253/2022 al descartar que dentro del supuesto (artículo 22.4, letra d), del RIRF) y, particularmente, en la noción de agentes comerciales quepa incluir a los agentes de seguros ya que, en primer lugar, ambas categorías cuentan con funciones distintas conforme sus respectivos regímenes jurídicos; y, en segundo lugar, tienen distinto encuadramiento en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

A juicio del TS la cuestión jurídica que suscita el recurso de casación es de orden interpretativo consistente en razonar si resulta aplicable a los agentes de seguro la presunción de afectación a la actividad económica contenida en el artículo 22.4.d) del RIRPF, prevista en dicho precepto para los representantes o agentes comerciales.

Para centrar el debate, en opinión del TS:

- existe una exigencia legal que identifica la afectación de un elemento con la necesidad del mismo para la obtención de los rendimientos de la actividad de que se trate.
- Asimismo, existe una autorización legal para que el RIRPF establezca las condiciones para el empleo de bienes del inmovilizado empresarial o profesional para el uso privado de forma accesorio e irrelevante.
- El RIRPF, haciendo uso de esa autorización, vincula ese uso privado de elementos afectos a la actividad económica a que se haga en días u horas inhábiles, durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.
- No obstante, excluye de tal uso, o sea, no hay compatibilidad entre afectación y uso personal, cuando los bienes utilizados sean automóviles, ciclomotores, aeronaves...

- Finalmente, como excepción a la exclusión anterior y, por tanto, compatible su uso con necesidades privadas admite, entre otros supuestos, «Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales».

Además, el TS considera que concurre el supuesto de interés casacional del artículo 88.2.a) LJCA. En efecto, mientras los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias y Galicia entienden que el artículo 22.4.d) RIRPF es inaplicable a los vehículos de los agentes de seguro, el TSJ de la Comunidad Valenciana mantiene un criterio diferente en su sentencia de 30 de abril de 2021 (rec.665/2020) y en otra anterior de 21 de abril de 2021, dictada en el recurso 1579/2019.

3. Fundamentos de Derecho

3.1. Planteamiento de la parte recurrente (FD Tercero)

Parte de la afirmación de que el art.22.4 del RIR contiene una presunción legal de vinculación con la actividad económica de los vehículos utilizados por los agentes comerciales en sus desplazamientos profesionales y, por tanto, de deducibilidad de los gastos derivados de su adquisición y utilización, a efectos del IRPF, que exime de necesidad de prueba al agente comercial y que debe extenderse a los agentes de seguros.

Aplauda el criterio mantenido sobre el particular por el TSJ de Valencia que reconoce en las sentencias citadas que a los agentes de seguros les alcanza y afecta la Ley 12/1992 sobre Contrato de Agencia y traslada, en consecuencia, a estos profesionales «la excepción que contempla el artículo el art. 22.4.d) del Reglamento del IRPF que permite un uso compartido del vehículo sin exigir la afectación exclusiva del mismo a la actividad económica, profesional o empresarial, del obligado tributario». Lógicamente discrepa de lo resuelto por el TSJ de Asturias que afirma que los agentes comerciales y los agentes de seguros están sujetos a diferente normativa, y, por tanto, las situaciones no son iguales, por lo que está justificado el distinto trato tributario de ambas figuras en cuanto a la presunción de afección económica del vehículo utilizado en los desplazamientos realizados para el ejercicio de su actividad.

Su discrepancia la apoya en los siguientes argumentos:

- 1) La regla interpretativa establecida en el artículo 12 de la LGT (interpretación teleológica o finalista de las normas). Al carecer de una interpretación jurídico- tributaria que defina qué son los agentes de seguros, al amparo del artículo 3.1 del Código Civil y valiéndose de normas civiles y mercantiles, alcanza la conclusión de que el agente de seguros es una especie del agente comercial.
- 2) A tal efecto, comienza por la Ley 26/2006, de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados. De esta regulación deduce que la actividad desarrollada por estos profesionales lo es mediante la celebración de un

contrato de agencia con una o varias entidades aseguradoras y que el contrato de seguros es una especie del contrato de agencia pues en ambos casos se aplica supletoriamente la regulación legal prevista para los contratos de agencia.

- 3) Sostiene que la exposición de motivos posee un valor como fuente para la interpretación finalista o teleológica de la norma y apoyándose en la Exposición de motivos de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, que regula el Contrato de Agencia, al admitir esta ley, como objeto de la actividad, la promoción de operaciones de comercio y dentro de éstas la circulación de servicios, y no solamente de mercancías, como operaciones u actos de comercio incluidos en su ámbito objetivo, entiende incluidos en el concepto de agente de comercio a los agentes de seguros.

3.2. Alegaciones de la Administración (FD Cuarto)

A juicio de la Administración son tres los argumentos que se han utilizado en la sentencia recurrida para negar la equiparación entre el agente de seguros y el agente comercial:

- de una parte, las distintas funciones que la Ley 26/2006 de 17 de julio, de mediación de seguros y reaseguros privados, atribuía a los corredores de seguros, frente a las funciones que el artículo 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia asigna a los agentes comerciales.
- en segundo lugar, el distinto encuadramiento en las tarifas del IAE y en Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) de unos y otros profesionales.
- A ello hay que añadir la Directiva 86/6534/CEE del Consejo, relativa a la coordinación de los derechos de los Estados miembros en lo referente a agentes comerciales independientes, que tiene un ámbito concreto, referido a la intermediación en mercancías, no a la prestación de servicios, excepto que el Derecho interno los equipare, lo que no sucede en nuestro ordenamiento jurídico.

A los anteriores argumentos añade.

- En el Derecho de la Unión Europea las Directivas reguladoras de ambas actividades son distintas, en el ámbito asegurador, la Directiva (UE) 2016/97, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de enero de 2016 y, en lo referente a los agentes comerciales, resulta de aplicación la Directiva 86/653CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1986, 2016/97, del Parlamento Europeo, traspuesta en España por la Ley 12/1992.
- Refiriéndose al artículo 22.4 del RIRPF afirma que, tratándose de una norma que contiene un beneficio o incentivo fiscal, la interpretación que ha de hacerse ha de ser restrictiva o, más precisamente, estricta, como ha declarado el TS en numerosas sentencias.

3.3. El criterio de la Sala

Comienza por censurar la apelación a la normativa que regula el régimen jurídico de unos y otros profesionales (agentes de seguros y agentes comerciales) en los escritos procesales que, en su opinión, «desbordan la cuestión sometida a discernimiento».

Con cita expresa del artículo 29.2, párrafo 2º de la LIRPF, que prevé la regla general de afectación de los elementos patrimoniales que se empleen en la actividad, alude, a continuación, al «complemento reglamentario» que determina las condiciones en que algunos de tales elementos (el vehículo propio, en el caso objeto de análisis) puedan considerarse afectos pese a utilizarse para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Esta norma reglamentaria:

- contiene una presunción favorable a la consideración del vehículo propio como adscrito al ejercicio de la función profesional, por haber sido destinado a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- El destino de estos activos para fines privados, en días y horas en que se interrumpa la actividad, no altera ni afecta a esa consideración o presunción de afectación.
- Por lo que los favorecidos por la citada regla especial no tendrán que afrontar la prueba, a menudo complicada, sobre la parte del uso privado del vehículo, o no empleado al ejercicio de la profesión.

Por tanto, la norma reglamentaria, referida en particular a los agentes comerciales, recupera la presunción que ampara su uso, que dispensa a su titular de la carga de probar tanto la afectación a la actividad como la irrelevancia de un esporádico uso privado. .

Llegados a este punto el intérprete supremo acude a un criterio pragmático: «la razón determinante para la resolución del presente recurso... debe orientarse necesariamente a la finalidad específica que persigue el precepto... que a los agentes comerciales, se les favorece con una presunción de afectación que les libera de toda prueba específica sobre la coincidencia entre la realidad y el uso presuntivo, que se considera total, en el sentido de que no se tienen en cuenta los eventuales usos privados, porque el propio reglamento los considera irrelevantes.» Por lo que, desde esta perspectiva, no cabe equiparación posible entre los agentes de seguros y los agentes comerciales.

Por otra parte, la semejanza o asimilación de ambas actividades chocaría con «la regla interpretativa que, en materia fiscal, prohíbe la interpretación de los beneficios fiscales a situaciones o casos distintos de los comprendidos en la norma como acreedores de ellos»

No cabe acudir a la naturaleza jurídica de la actividad desplegada por unos y otros para percibir su proximidad y semejanza. A lo que hay que atender es a «una equiparación directa, clara e incondicional... de la necesidad del vehículo propio para el desarrollo de la actividad que en cada caso se ejerce.»

En otras palabras, la dispensa reglamentaria de la prueba contenida, por vía de presunción iuris et de iure-en favor de los agentes comerciales... encuentra su sentido en que el reglamento presupone, en una apreciación de la realidad... que no es concebible el ejercicio de la actividad de agencia comercial... sin el uso constante y permanente del medio de transporte, consustancial con su ejercicio, de suerte que el uso residual para menesteres personales y familiares, fuera del tiempo de dedicación a la actividad, le es intrascendente al derecho.»

No ocurre lo mismo con los agentes de seguros atendiendo: a) a la literalidad de la norma, que no permite extender el beneficio a estos profesionales¹; b) No obstante, la literalidad de la norma no es la única razón, sería preciso acreditar que, en el ejercicio normal o común de la profesión, en su conjunto, se necesita el vehículo «con el mismo o similar grado de intensidad o insustituibilidad con que tal vínculo rige para los agentes comerciales»; c) la realidad social (art.3.1 del C. Civil), en las operaciones mercantiles y, en particular, en las que procuran la mediación, representación o agencia... y, en particular, los de agencia de seguros, se pueden llevar a cabo, concertar o preparar de modo telemático o, en general, sin necesidad de desplazamientos constantes del agente; d) reprocha al recurrente que no haya aportado prueba alguna sobre «...la necesaria conexión entre la actividad que les es propia y el uso del vehículo para unos desplazamientos que serían inexcusables e imprescindibles, único elemento de valoración que permitiría aplicar la norma contenida en el artículo 22.4 d) RIRPF, a los agentes de seguros...»; f) ello sin perjuicio de que, mediante la pertinente prueba, pudieran acreditar, a los efectos del art. 29.1 LIRPF, la afectación del vehículo propio al desarrollo de la actividad económica. En opinión del TS no pueden quedar favorecidos por una presunción normativa en la que no concurre un enlace preciso y directo para su aplicación.

4. Análisis

Lo primero que hay que destacar es la habilidad del escrito de la parte recurrente tratando de llevar al ánimo del juzgador la posible equiparación entre los agentes de seguros y los agentes comerciales, apelando a criterios interpretativos basados en la normativa civil y mercantil. Es cierto que vienen en su ayuda

1 Esta literalidad no es casual. Es buscada. Desde la publicación del primer Reglamento de la Ley del IRPF (Real Decreto 2615/1979, de 2 de noviembre), continuando con los posteriores, el autor reglamentario siempre ha distinguido los rendimientos de las actividades profesionales de los agentes libres o afectos de seguros de los rendimientos de los agentes comerciales. Es más, esta distinción viene de antiguo porque el Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (Decreto 512/1967, de 2 de marzo) ya recogía la distinción, en su artículo 77, entre Comisionistas y Agentes comerciales y Agentes de Seguros, aunque ambas profesiones tuviesen cabida, conjuntamente con otras, en el Título IV relativo a las Remuneraciones Especiales y les fuese aplicable, para determinar la base imponible, a ambas categorías de profesionales el coeficiente de deducción por gastos sobre sus ingresos íntegros (artículo 84 del TR) que, lógicamente, no tenía en cuenta ningún gasto específico por el uso de vehículos.

los criterios recogidos en las sentencias del TSJ de Valencia al afirmar que es *obvio que a los agentes de seguros les alcanza y afecta lo que se prescribe en el art. 1 de la Ley 12/1992 sobre Contrato de agencia* y, por tanto, no es de extrañar que, en esa equiparación, pretenda hacer suya la regla especial de afectación de los vehículos automóviles a la actividad que le es propia y verse favorecidos por ella para no tener que probar dicha afectación.

Por su parte, la Administración se deja atraer por los argumentos de la parte recurrente y los combate haciendo suyos los criterios de la sentencia recurrida (distintas funciones de ambos agentes, distinto encuadramiento en las tarifas y normativa europea) a los que añade uno que, luego, el TS invoca: la restricción en la interpretación de una norma que contiene un beneficio o incentivo fiscal.

El TS parte del artículo 29.2, párrafo 2º, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de lo que el precepto reglamentario que lo desarrolla quiere amparar con la «excepción de la excepción» en palabras del juzgador, *o, en otros términos, la recuperación de la presunción que ampara su uso y que dispensa a su titular de la carga de probar la afectación específica a la actividad y la consiguiente irrelevancia de un esporádico uso privado, a los fines que regula el precepto.*

Se desliga de la argumentación basada en la naturaleza de la actividad y de la normativa mercantil hispana y comunitaria acudiendo a un criterio finalista que le permite concluir que no cabe equiparación posible entre los agentes de seguros y los agentes comerciales para, después utilizar un criterio realista o pragmático al afirmar *que no es concebible el ejercicio de la actividad de agencia comercial... sin el uso constante y permanente del medio de transporte*. A continuación, hace ver que estos criterios interpretativos no son trasladables a los agentes de seguros. En primer lugar, porque la semejanza o asimilación de ambas actividades (de los agentes de seguros y de los agentes comerciales) *chocaría con «la regla interpretativa que, en materia fiscal, prohíbe la interpretación de los beneficios fiscales a situaciones o casos distintos de los comprendidos en la norma como acreedores de ellos»* En segundo lugar, porque el RIRPF utiliza un criterio basado en una apreciación de la realidad, en el sentido de que la utilización del vehículo por el agente comercial, en el ejercicio de su actividad profesional, es *consustancial* con dicho ejercicio, de modo que la utilización para menesteres particulares es residual.

Niega esta utilización *consustancial* del vehículo por los agentes de seguros atendiendo a la literalidad de la norma, a la no necesidad o *insustituibilidad* del vehículo por los agentes comerciales por cuanto la actividad de intermediación de los seguros se puede hacer telemáticamente o sin la necesidad de desplazamientos constantes, reprochando al recurrente que no haya aportado prueba alguna sobre la necesaria conexión entre la actividad que les es propia y el uso del vehículo para su ejercicio.

RESOLUCIONES DEL TEAC SOBRE OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL. SEGUNDO ASALTO: RRTEAC DE 19 DE NOVIEMBRE DE 2024 (8869/2021) Y DE 12 DE DICIEMBRE DE 2024 (5937/2024 Y 6543/2024)

Daniel Gómez-Olano González

*Abogado y Economista
(España)*

Resumen

El TEAC, en abril y mayo de 2024, se pronunció acerca de la aplicación del artículo 89.2 de la LIS en el caso de una aportación no dineraria de participaciones en una sociedad activa a una sociedad *holding*, realizada por parte de personas físicas. Negó la aplicación del régimen fiscal especial dado que entendió que se pretendía fundamentalmente aplicar el artículo 21 de la LIS a los dividendos que, en el futuro, percibiera la *holding*, por las reservas de la sociedad activa generadas antes de la aportación. Para la corrección de este abuso se podrá denegar al socio el beneficio del diferimiento inherente al régimen de neutralidad fiscal, de forma que las personas físicas aportantes deberán tributar en su IRPF por la ganancia patrimonial diferida, a medida que en el futuro la sociedad operativa reparta dividendos a la *holding*. En posteriores resoluciones de fecha 12 de diciembre de 2024, el TEAC concluye que, a efectos de la imputación de la ganancia patrimonial diferida en el IRPF de las personas físicas aportantes, se entenderá que los primeros dividendos repartidos a la *holding* constituyen una materialización del abuso, sobre la base de un criterio FIFO.

Palabras clave

Abuso, régimen de neutralidad fiscal, diferimiento, motivos económicos válidos, ventaja fiscal, método FIFO.

Abstract

In April and May 2024, the Central Economic-Administrative Tribunal issued several resolutions regarding the application of article 89.2 of Spanish Corporate Income Tax Law (CITL), in the case of a contribution of

shares of an active company to a holding company, made by individuals. The Tribunal denied the application of the special tax regime, on the basis that it considered the application of the exemption granted by article 21 of CITL, on the reserves generated by the active company before the relevant transaction, as the main purpose pursued. To correct this abuse, the deferral of profits inherent to the tax restructuring regime may be denied, so that the contributing individuals are taxed in their Personal Income Tax as far as the operating company distributes dividends to the holding company. In resolutions dated December 12, 2024, the same Tribunal concluded that, for the purposes of allocating the deferred capital gains to the corresponding individuals, the first dividends distributed to the holding company constitute a materialization of this tax abuse, following a FIFO method.

Keywords

Abuse, regime of tax neutrality, deferral, business purposes, tax advantage, FIFO method.

Cómo citar: Gómez-Olano González, D. (2025). Resoluciones del TEAC sobre operaciones de reestructuración empresarial. Segundo asalto: RRTEAC de 19 de noviembre de 2024 (8869/2021) y de 12 de diciembre de 2024 (5937/2024 Y 6543/2024). *Revista Técnica Tributaria*, (148), 231-240.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En un primer asalto, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en sus Resoluciones de 22 de abril de 2024 (6448/2022 y 6452/2022) y de 27 de mayo de 2024 (6513/2022 y 6550/2022) concluyó lo siguiente en el marco de una aportación de participaciones en una sociedad operativa a una sociedad *holding*, realizada por personas físicas:

- (i) La operación estaba motivada fundamentalmente por motivos fiscales y, por tanto, se consideraba abusiva según lo previsto por el artículo 89.2 de la Ley 27/2014 (LIS). En concreto, los motivos fiscales radicaban en la eventual exención a aplicar por la *holding* interpuesta sobre los dividendos percibidos de la sociedad operativa, ex artículo 21 de la LIS. Se entiende que tales dividendos debían haber tributado en el IRPF de las personas físicas que aportaron las participaciones a la sociedad *holding*.
- (ii) El propio diferimiento derivado del régimen de operaciones de reestructuración empresarial puede ser considerado como una ventaja abusiva a corregir.
- (iii) Se deben eliminar exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal reputados abusivos, que serán los beneficios distribuidos a la *holding*, generados antes de la reestructuración.
- (iv) La corrección del abuso debe ser imputada en el IRPF de las personas físicas que realizaron la aportación a medida que la sociedad operativa distribuya a la *holding* los referidos beneficios.

Este criterio ha sido asumido por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en su Sentencia 634/2024, de 2 de septiembre de 2024, y ha sido refrendado por el TEAC en su resolución 8869/2021, de 19 de noviembre de 2024.

En un segundo asalto, el TEAC, en sus Resoluciones de 12 de diciembre de 2024 (5932/2024 y 6543/2024), se ha pronunciado sobre los actos de ejecución derivados de las Resoluciones 6452/2022 y 6448/2022, y 6513 y 6550/2022, y ha concluido lo siguiente:

- (i) A la hora de corregir el abuso en el IRPF de las personas físicas que realizaron la aportación a la *holding*, no deberá atenderse a la designación formal de las reservas que son distribuidas. Los primeros dividendos distribuidos serán considerados como materialización del abuso producido, de acuerdo con un criterio FIFO.
- (ii) La futura imputación de la ganancia patrimonial diferida en el IRPF de las personas físicas aportantes dependerá de que, en los ejercicios en los que se realicen los correspondientes repartos de dividendos, se den condiciones análogas a las que supusieron la calificación como fraudulenta de la operación de reestructuración, y que permitan confirmar dicha apreciación inicial. Condiciones tales como, por ejemplo, el destino que la *holding* otorgue a esos fondos en años futuros.

- (iii) El valor de las participaciones de los socios personas físicas en su sociedad *holding* deben ir aumentando a medida que se les impute a los mismos en su IRPF la plusvalía inicialmente diferida, como consecuencia del reparto de dividendos a la *holding*, y ello a efectos de evitar futuros supuestos de sobreimposición en el caso de ganancias patrimoniales.

2. Supuesto de hecho

En el caso abordado por estas resoluciones, dos hermanas (cada una propietaria del 47,50% de las participaciones de una misma sociedad, cabecera de un grupo de sociedades), aportan sus participaciones a dos sociedades *holding*, cada una de ellas íntegramente participada por una hermana diferente.

El TEAC comparte la posición de la Inspección de los Tributos según la cual procede aplicar la cláusula antiabuso prevista en el artículo 89.2 de la LIS, al no resultar relevantes los motivos económicos alegados, tales como la racionalización de la actividad y la gestión de la participada, la potenciación de la capacidad económica de la *holding*, la realización de inversiones con la tesorería obtenida o la preparación de la sucesión familiar.

3. Fundamentos de derecho

En las resoluciones de 12 de diciembre de 2024 el TEAC empieza por desvirtuar la *reformatio in peius* alegada por el contribuyente sobre la base de que la apreciación correcta de este principio exige una valoración global de todos los diferentes ejercicios, y en modo alguno se ha agravado la situación del recurrente, dado que la Inspección inicialmente regularizó íntegramente la totalidad de la renta diferida en lugar de regularizar el abuso producido a medida en que se materializaba el mismo, como consecuencia del reparto de dividendos a la *holding*.

En cuanto a la designación de los dividendos repartidos a la sociedad *holding* por la operativa, el TEAC razona lo siguiente:

1. No cabe considerar que se han distribuido dividendos posteriores a la operación de reestructuración, tal y como se alega por la parte demandante, pues fueron realmente repartidos dividendos acordados con anterioridad a tal operación.
2. Subsidiariamente, el tribunal justifica su decisión de la siguiente forma:
 - a) Acoge los argumentos de la Inspección según los cuales «*no parece que tenga sentido que la mera identificación de reservas distintas a efectos de su reparto por la entidad operativa pueda llevarnos a entender que no se ha materializado el abuso.*»
 - b) La decisión adoptada por el tribunal con motivo del acuerdo de ejecución de las primeras resoluciones no excede de los términos

expuestos en estas, sino que supone una ejecución «en sus propios términos», siendo consecuencia obligada del adecuado entendimiento de las razones y fundamento de la interpretación del artículo 89.2 de la LIS, que ya se hace en las primeras resoluciones. De forma que el TEAC está sólo concretando las consecuencias que ya «perfiló.» Concluye que esta solución es la idónea para eliminar todos los efectos abusivos, a los efectos de que los mismos no se perpetúen *sine die*.

- c) Se empieza por admitir que ni la norma mercantil ni la contable establece preferencia alguna en cuanto al orden de distribución de los beneficios del ejercicio y de las reservas de libre disposición, de forma que son magnitudes, de cara a su reparto a los socios, fungibles e intercambiables. Tras esta primera aproximación, el tribunal posteriormente realiza dos interpretaciones analógicas:
- (i) En primer lugar, argumenta que de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, *«en el supuesto de coexistir en el balance el resultado positivo del ejercicio junto con reservas disponibles, reservas indisponibles, y la reserva legal, los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensarán materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores en el orden que se ha indicado, antes de que se produzca la compensación material con el resultado positivo del ejercicio.»*
 - (ii) El artículo 33.3.a) de la ley de IRPF establece, en relación con las reducciones de capital por amortización de valores o participaciones, que se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar. Asimismo, cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Adicionalmente, el artículo 37.2 de la Ley de IRPF dispone, a los efectos de calcular el resultado de las alteraciones patrimoniales que procedan de la transmisión a título oneroso de valores, que cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Por otra parte, el TEAC matiza el alcance de la futura imputación de ganancias patrimoniales a las personas físicas que aportaron participaciones a la *holding*. En concreto, deberá observarse a qué finalidad se destinan los dividendos repartidos a la *holding* en años futuros. Si bien el tribunal no es preciso en su razonamiento, cabe deducir del contexto que, en el supuesto de que los dividendos repartidos a la *holding* no fueran destinados a inversiones o a gastos conectados con actividades económicas, se entendería materializado el abuso inicialmente apreciado en la operación de reestructuración.

4. Análisis

En una ya muy olvidada Sentencia del Tribunal de Justicia de Navarra, de 16 de abril de 2001, que enjuiciaba la tributación de los denominados «bonos austriacos», se negó la existencia de fraude de ley al amparo de los principios de legalidad y de seguridad jurídica, y se recordaba que la Administración tributaria no tiene la capacidad de regularizar aquellas situaciones en las cuales se produce un error o deficiencia en la legislación, pues ello supondría tanto como atribuirle una potestad de creación del Derecho que constitucionalmente no le corresponde. Es esta indebida interpretación *ultra vires* la que, en esencia, subyace en el caso que nos ocupa.

Vayamos por partes. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha manifestado reiteradamente que el régimen de operaciones de reestructuración previsto en la Directiva 2009/133/CE, o en la antecedente Directiva 90/433/CE, resulta de aplicación con irrelevancia de sus motivos, que pueden ser únicamente fiscales (véanse, por ejemplo, los casos *Leur-Bloem*, *Kofoed* o *Euro Park Service*). Por tanto, la realización de una operación por motivos fiscales no es, per se, razón suficiente para considerarla como abusiva. La operación debe ser además *artificial* o encajar dentro de la definición de *montajes puramente artificiales*, como así viene declarando también el TJUE con carácter general, por ejemplo en los casos *Emsland-Stärke*, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* o *Cadbury Schweppes*. Nuestros tribunales de justicia suelen hacer referencia a esta exigencia de artificiosidad cuando enjuician casos supuestamente abusivos. El propio TEAC, en las resoluciones analizadas, hace una referencia a una sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2016, que se hace eco de esta exigencia de artificiosidad reclamada por algunas de las citadas sentencias del TJUE.

Lo que ocurre es que, en la práctica, este tipo de referencias a la jurisprudencia comunitaria, cuando se hacen, no dejan de ser meramente protocolarias. Los motivos fiscales no son suficientes, se admite. Es necesario también apreciar la concurrencia de *artificiosidad*. ¿Y qué es la artificiosidad? Pues la realización de operaciones por motivos estrictamente fiscales. Se trata, en definitiva, de un razonamiento circular, al que también se acoge el TEAC en estas resoluciones, y que viene extendiéndose en los informes publicados relativos a la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma. En estos informes se ha propagado la tesis de que «*no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia.*»

Para evitar esta creciente tautología es necesario que la artificiosidad sea algo más que la mera realización de una operación por motivos exclusivamente fiscales. Deberá abusarse de las formas jurídicas, a través de caminos tortuosos o enrevesados, o a través de la interposición de *sociedades pantalla* o *fantasma*, como se afirma en el caso *Cadbury Schweppes*. En el caso *Eurofood*, una sociedad fantasma es aquella que no ejerza ninguna actividad en el territorio

del Estado en el que tiene su domicilio social. Así pues, ¿una simple aportación de participaciones a una sociedad *holding* es un abuso de las formas jurídicas, un camino impropio, tortuoso, susceptible de ser calificado como artificioso? ¿Una sociedad *holding* es, por definición, una *sociedad fantasma*? Son algunas de las preguntas que quedan latentes tras la lectura de estas resoluciones.

El test de artificiosidad acuñado por la jurisprudencia comunitaria pretende fundamentalmente conjugar la noción de abuso de Derecho tributario con el ejercicio de las libertades fundamentales contempladas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Si las personas físicas aportantes de las participaciones a la *holding* hubieran sido residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, la interpretación realizada por el TEAC habría sido difícilmente conciliable con las libertades de libre establecimiento y de circulación de capitales previstas por el Derecho comunitario originario. ¿Cabe entonces mantener un tratamiento desigual según la residencia fiscal de los aportantes?

Por otra parte, como ya apuntó Gloria Marín en esta misma revista al analizar resoluciones del TEAC en su primer asalto, desde el caso *Emsland-Stärke* es reiterada la jurisprudencia comunitaria que exige la concurrencia de un elemento objetivo para concluir que una operación es abusiva: que la concesión de la ventaja fiscal derivada de las normas aplicables resulte contrario al objetivo perseguido por ellas. En este caso, por ejemplo, el tribunal no ha analizado si la creación de una estructura societaria facilitadora de una eventual sucesión patrimonial constituye, en sí mismo, un objetivo que debería ser favorecido por la Directiva 2009/133, como medio para preservar la continuidad de las empresas familiares. El TEAC, en sus resoluciones, simplemente se limita a señalar, de manera apodíctica, que tal extremo no constituye un motivo económico válido.

En cuanto a los nuevos criterios sentados por el TEAC en su segundo asalto, expuestos en las resoluciones de 12 de diciembre de 2024, el tribunal empieza por afirmar que tales criterios no van más allá de lo que ya dijo en sus primeras resoluciones. Por tanto, en las nuevas resoluciones, en las que se pronuncia por aplicar un criterio FIFO a la hora de imputar una ganancia patrimonial diferida en el IRPF a las personas físicas aportantes, tras los dividendos repartidos por la sociedad operativa a la *holding*, se produce tan solo una ejecución de las primeras resoluciones «en sus propios términos.» Aquí el tribunal, tal vez sin saberlo, se acoge a la escuela filosófica del Nuevo Realismo de Markus Gabriel, que sostiene que la auténtica realidad no puede ser percibida a simple vista por nuestros limitados sentidos o conocimientos.

La tesis preconcebida acerca de la referida aplicación del método FIFO trata de ser encajada con fórceps en supuestos argumentos de Derecho. Pero el tribunal no acaba de tener éxito en su afán. En concreto:

- (i) En su excurso argumental, el tribunal empieza por considerar *idónea*, antes de efectuar razonamiento alguno, la tesis propuesta por la Inspección, en virtud de la cual «*no parece que tenga sentido que la mera identificación de reservas distintas a efectos de su reparto por la entidad operativa pueda llevarnos a entender que no se ha materializado el abuso*». Se empieza así dando plena autoridad al «*principio del sentido*»

común», probablemente el menos común de los sentidos salvo, parece ser, en el ámbito del Derecho.

- (ii) Con carácter introductorio se aclara que «*el método FIFO no es la razón jurídica*». «*No es preciso, por tanto, que esta solución esté incorporada a norma alguna.*» «*El método FIFO no determina la solución adoptada, sino que la solución adoptada permite la utilización de esa expresión para, de forma sucinta, ponerle etiqueta identificativa.*» Tal vez tengan Vds. algunas dificultades para entender estos razonamientos si no han leído antes a Markus Gabriel. Una vez que lo hayan leído, es posible que sigan encontrando las mismas dificultades.
- (ii) Se empieza reconociendo que los beneficios del ejercicio y las reservas de libre disposición son intercambiables. Bajo esta premisa, ¿no resultaría más encajable en ese «principio del sentido común» partir de una estimación proporcional del «abuso materializado», en razón a lo que representan las reservas generadas en ejercicios anteriores a la reestructuración, en comparación con el importe total de las reservas distribuibles? En lugar de optar por este planteamiento, el tribunal explora posibles argumentos en busca del objetivo al que parece anclarse desde un principio: *in dubio, pro fisco*.
- (iii) A tal efecto, el tribunal efectúa una analogía con el contenido de una Resolución del ICAC que apenas respeta una mínima identidad de razón con el caso analizado. Se efectúa asimismo una analogía con determinados preceptos de la Ley del IRPF. Ambas analogías, en la medida en que pretenden extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, resultan inadmisibles en virtud del artículo 14 de la Ley General Tributaria.

Merece finalmente la pena detenerse en la última acotación realizada por el tribunal. De cara a entenderse perfeccionado el fraude habrá que atender a si, en el futuro, se dan condiciones análogas a las que llevaron a calificar como fraudulenta la operación. En particular, deberá verificarse el destino efectivo dado por la *holding* a los dividendos percibidos. Parece, aquí, que el tribunal se refiere al eventual destino a fines empresariales o privados de tales dividendos.

Se opta por una novedosa valoración *dinámica* del abuso. La operación se considera inicialmente abusiva *ad cautelam*, pero el abuso no acaba de ser perfeccionado hasta que no se verifique el destino final de los dividendos percibidos por la *holding*, o concurren aquellas otras «condiciones análogas» que se tenga a bien apreciar llegado el momento. ¿Se consumará sólo parcialmente el *abuso in itinere* si parte de los dividendos se destinan a inversiones afectas a actividades económicas y parte no? ¿Y si una parte de los dividendos percibidos por la *holding* son reinvertidos en fondos de inversión a la espera de ser reinvertidos en próximas actividades económicas? ¿Hasta cuándo deberá verificarse en el futuro la posible consumación del abuso que se encuentra en tal *estado preparatorio*?

Cuando uno se adentra en determinados jardines, normalmente tiene dos soluciones: dar marcha atrás o huir hacia adelante. Si esta última es la senda

elegida, asistiremos ineludiblemente a próximos asaltos que intentarán cerrar las múltiples dudas generadas durante este tránsito por terrenos inexplorados. Esperemos que los principios de igualdad y de seguridad jurídica no acaben siendo definitivamente noqueados en el camino.

LA COMPROBACIÓN DE VALORES CON APLICACIÓN DEL MEDIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 57.1 G) DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT) CONFORME AL VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE LAS FINCAS HIPOTECADAS EN CUMPLIMIENTO DE LO PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN HIPOTECARIA: SSTs DE 4 Y 9 DE DICIEMBRE DE 2024, RECS. NÚM. 2810/2023 Y 5884/2023.

Leopoldo Gandarias Cebrián

Abogado y profesor de Derecho Financiero y Tributario

*Universidad Complutense de Madrid
(España)*

Resumen

El medio de comprobación consistente en aplicar el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria resulta apto e idóneo, atendiendo a las características del bien, para comprobar el valor real del bien transmitido, sin que a la Administración le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Palabras clave

El valor resultante de una tasación hipotecaria como medio idóneo para comprobar el valor de un inmueble por parte de la Administración.

Abstract

The means of verification consisting of applying the valuation assigned for the appraisal of mortgaged properties, in compliance with the provisions of

mortgage legislation, is suitable and appropriate, considering the characteristics of the asset, to verify the real value of the transferred property. The Administration is not required to bear any additional burden concerning other methods of value verification, nor is it obliged to justify in advance that the valuation assigned for the appraisal of mortgaged properties corresponds to the value adjusted to the taxable base of the tax, or to establish the existence of any fraudulent element that must be rectified.

Keywords

The value resulting from a mortgage appraisal as a suitable means for the Administration to verify the value of a property.

Cómo citar: Gandarias Cebrián, L. (2025). La comprobación de valores con aplicación del medio establecido en el artículo 57.1 g) de la Ley General Tributaria (LGT) conforme al valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria: SSTs de 4 y 9 de diciembre de 2024, recs. núm. 2810/2023 y 5884/2023.. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 241-252.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Se trata de dos sentencias de equivalente factura (siguiendo una elemental congruencia y unidad de criterio, propia de la función nomofiláctica del Tribunal Supremo) que responden a una cuestión ciertamente relevante en el ámbito de la comprobación de los valores de bienes inmuebles, particularmente por las expectativas creadas en torno a la idoneidad de la aplicación de medios distintos al dictamen de peritos (artículo 57.1 e) de la LGT) para este fin y a la necesidad de justificar, antes de comprobar, las razones por las que, a juicio de la Administración, el valor declarado no se corresponde con el valor real (de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el medio utilizado de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT).

En lo que nos ocupa, se trataba de fijar un criterio sobre el medio consistente en determinar la base imponible atendiendo al valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (artículo 57.1 g) de la LGT), en aquellos casos en los que no fuera de aplicación el valor de referencia del catastro introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, bien por inexistente o por inaplicable, *ratione temporis*, constitutivo, en su caso, de la base imponible de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, así como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando el objeto de la transmisión sean bienes inmuebles.

A la luz de la respuesta a las cuestiones que presentan interés casacional en ambas sentencias se concluye que, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación aplicable, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, la Administración puede «*comprobar*» el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

2. Supuesto de hecho

El supuesto de hecho en ambas sentencias objeto de este comentario es sencillo de identificar. En ambos casos se parte de sentencias desestimatorias de las pretensiones deducidas frente a dos resoluciones de los TEAR respectivos (territorialmente competentes), debido a discrepancias valorativas entre lo declarado por los contribuyentes y lo liquidado por las Administraciones tributarias correspondientes, *ratione materiae*. La primera confirma una sentencia dictada el 30 de enero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, recaída en el recurso núm. 894/2021 y la segunda hace lo propio con una sentencia, dictada

el 13 de abril de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (sede de Las Palmas de Gran Canaria), recaída en el recurso núm. 233/2022.

En apretada síntesis, las liquidaciones originarias objeto de impugnación tuvieron por fundamento cuantitativo determinante de la regularización de la base imponible declarada el valor hipotecario contenido en los certificados de tasación (realizados conforme a la Orden ECO/805/2003, con la finalidad de constituir garantía de préstamo sujeto a la Ley 2/1981, del Mercado Hipotecario), sin que en ninguno de los dos casos constara el informe de la valoración del que trae causa dicho certificado.

Partiendo de esta base, los motivos en los que se basan las respectivas impugnaciones (que se aquí se relacionan aglutinados por economía) consisten en que se estiman infringidos: 1º.- El artículo 57 de la LGT que regula el método de la comprobación de valores para la cuantificación de la obligación tributaria en los casos en los que proceda su aplicación; 2º.- El artículo 105 de la LGT que regula la carga de la prueba; 3º.- El artículo 108.4 de la LGT, que establece: *«Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.»*; 4º.- El artículo 102.2 de la LGT, que señala: *«Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...) c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho»*; 5º.- El artículo 134.3 de la LGT, que indica: *«Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados»*; 6º.- El artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«TRLITPyAJD»], en su redacción vigente al momento de incoación del procedimiento de comprobación de valor, que preceptúa: *«1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.»*; 7º.- El artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras: *«Valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario (VH). Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes»*; y 8º.- La jurisprudencia contenida en las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (Rec. 4202/2017) y de 3 de junio de 2020 (Rec. 4523/2017).

En ambos casos, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, conforme a los respectivos autos de

admisión, son muy similares, pudiendo presentarse de forma acumulada como sigue:

- 1º.- Determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria.

En el primero de los autos de admisión, de 21 de febrero de 2024, que da lugar a la sentencia de 4 de diciembre de 2024, se advierte que el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral; circunstancia que resulta irrelevante a estos efectos, habida cuenta de que, debido a las características especiales del inmueble transmitido (un centro comercial), no resultaba de aplicación dicho medio de valoración en la letra b) del artículo 57.1 de la LGT.

- 2º.- Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPyAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.
- 3º.- Precisar si, a los efectos del art. 134.3 de la LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste el informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

Expuesto lo precedente, la cuestión gravita en torno a la idoneidad del medio de comprobación regulado en el artículo 57.1 g) de la LGT, aunque no sería descabellado aludir a una determinación del valor mediante una integración analógica legalmente admitida (esto es, por extrema disposición de la ley), porque en rigor, no parece que pueda hablarse de una comprobación administrativa cuando se asume el valor de una tasación a fin de cuantificar la base imponible en los impuestos concernidos en aquellos casos en lo que, como ocurría en los supuestos ventilados en las sentencias comentadas, no existía aún el valor de referencia del catastro o, incluso en la actualidad, cuando el inmueble no lo tenga atribuido y sea necesario acudir a los medios tradicionales de comprobación de valores.

3. Fundamentos de derecho

Considerando la extensión de las sentencias objeto de estas líneas y las limitaciones de espacio que impone una cabal exigencia editorial, nos limitaremos a sintetizar los fundamentos que responden directamente a las cuestiones que

presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que se fija, ex artículo 93.1 de la LJCA, en el mismo orden en el que se establecen.

En relación con la exigencia de justificación de las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, como consecuencia de la constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, la Sala mantiene su criterio (sentencia de 23 de mayo de 2018, Rec. 4202/2017, a la que han seguido otras posteriores), atinente a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, en el sentido de que dicha justificación es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT utilizado por la Administración.

Esta justificación constituye, en el sentir del TS, un parámetro general exigible a la Administración en el ámbito de la comprobación de valores que no deriva del método empleado, sino de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 de la LGT y de la naturaleza de nuestro sistema fiscal que descansa en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, de suerte que sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. En consecuencia, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado no se comprueba, investiga o revisa.

De esta forma, si las autoliquidaciones comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 de la LGT, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que *«hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado»*. Obligación de motivación que se impone a la Administración y no desaparece ni se diluye dependiendo del método de comprobación empleado, como tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación; bien mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el artículo 134 de la LGT; en ambos casos se deberá hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real.

Ahora bien, en los asuntos objeto de enjuiciamiento no puede considerarse que el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada sea un medio que, por sus propias características, carezca de adecuación, pues figura en la escritura de préstamo hipotecario, otorgada por la recurrente en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa, acreditándose la tasación por un certificado del que resulta que ha sido suscrito por un arquitecto *«en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria»*, habiendo visitado la finca.

Así pues, como método indiciario de valoración es adecuado, sin perjuicio de que se demuestre que el valor asignado es un valor alejado del rango razonable del valor real de la finca que, según reiterada doctrina jurídica, no es un guarismo único e inamovible, sino un rango de valor máximo y mínimo. Consiguientemente, la conclusión de que este valor, obtenido a partir del asignado en la tasación hipotecaria, es el real de la finca, debe considerarse debidamente motivado, tanto en la aptitud y conveniencia de su aplicación, como en la coherencia, en principio, de su resultado.

Y así se alcanza respuesta a la primera cuestión de interés casacional, completando la doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general, en las sentencias que se mencionan (STS núm. 75/2023, de 23 de enero, Rec. 1381/2021, et al.), relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 (Rec. 5364/2020), que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (artículo 108.5 de la LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido. Esto es, que la exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que se mantiene, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (artículo 57.1.g] de la LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo (en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación) y no ha reaccionado frente a este último valor.

Por lo que se refiere a la suficiencia del medio de comprobación del artículo 57.1 g) de la LGT, ambas sentencias coinciden en que, una vez advertida por la Administración la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, el uso de dicho medio resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien transmitido para "comprobar" su valor real, sin que sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que la Administración venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Finalmente, como no podía ser de otro modo, atendiendo a las amplísimas facultades revisoras de los órganos económico-administrativos y a la concepción de una jurisdicción protectora, plena, autónoma y efectiva, cabalmente

enderezada a la plena satisfacción de las pretensiones ejercitadas mediante la adopción de una resolución ajustada a Derecho en la que se aborden todas las cuestiones (fácticas y jurídicas) que resulten necesarias para llegar a la decisión que proceda, se reconoce la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

4. Análisis

Como toda obra humana, las sentencias objeto de este comentario ofrecen luces, pero también alguna sombra, cuya tacha, hay que decirlo, es atribuible al legislador que, por conducto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y sin rastro de explicación en su exposición de motivos (*rectius*, preámbulo, pues la exposición de motivos que debe acompañar a todos los proyectos o proposiciones de ley tiene como destinatarios a los titulares del poder legislativo, mientras que el preámbulo emana de éstos y tiene como destinatarios a los ciudadanos, a fin de justificar y razonar el uso del poder atribuido), más allá de su significativa y ya inveterada denominación constante en el título de la norma, introdujo, entre otros, medios de «comprobación» del valor de bienes, éste que por su especificidad concierne a los inmuebles.

Lo que ocurre es que, si bien se piensa, la exigencia del artículo 57.1 de la LGT empieza por atribuir a la Administración la potestad de comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria. Y esta fórmula da lugar a una reflexión sobre si se asume el vecindario o, si se prefiere, la colindancia, al menos en términos de resultado, con la realización de comprobaciones de los elementos tributarios por parte de personal no estatutario (cfr. STS de 14 de septiembre de 2020, Rec. 5442/2019), lo que, ciertamente, no afecta a la tramitación del procedimiento, pero sí se trata de actuaciones que eventualmente inciden, cuando no la condicionan directamente, en la resolución que le pone fin, lo cual, en palabras del TS en la última sentencia referida, *«requiere la intervención de los funcionarios no solo por ser el personal específicamente idóneo para la tramitación por su formación contrastada»*.

Cierto, insistimos, que en lo que nos concierne no se desarrollan por parte de personal no funcionario actuaciones que impliquen el ejercicio de autoridad pública, lo que determinaría su nulidad de pleno derecho y la de las resoluciones que pongan fin al procedimiento, pero tampoco puede negarse que al hacer un uso tan determinante de una valoración realizada por profesionales que actúan a título particular para fines distintos de la cuantificación de la base imponible de un impuesto, se está condicionando mediante medios privados, con tolerancia de una certificación sin acompañamiento de un dictamen que le sirva de base, frente a las exigencias que caracterizan al dictamen de los peritos de la

Administración, la resolución de un procedimiento de comprobación, lo que, al menos sugiere una reflexión a fin de evitar causar una impresión chocante con la idoneidad del medio para alcanzar un valor decisivo que da lugar a un acto de gravamen.

Otra cosa es que en términos prácticos no se cuestione la capacidad y pericia desplegada en el medio controvertido para lograr un resultado adecuado, cuando menos por aproximación (llámese rango razonable), al fin perseguido en la inmensa mayoría de los casos, lo que permite desplazar la carga de la prueba al contribuyente, pero aún quedarían por despejar algunas dudas que se dejan entrever en las sentencias comentadas, como el mantenimiento de la exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas resulte una diferencia relevante de valor.

En la primera de las dos sentencias se advierte en la liquidación provisional un contraste sensible entre el valor consignado en la escritura de compraventa (19.842.000 euros) y el reflejado en la escritura de préstamo hipotecario como valor de tasación (21.735.378,42 euros) lo que dio pie a que la Administración albergara dudas razonables acerca de que el valor declarado coincidiera con el valor real. Sin embargo, en la segunda sentencia, la distancia entre el valor declarado y el comprobado es de 82.258,24 euros (204.000 euros declarados frente a la cuantía asignada como valor de tasación a efectos de la legislación hipotecaria, por importe de 286.258,24 euros), lo que no termina de clarificar las dudas sobre el significado, tan amplio como indeterminado, de la diferencia relevante de valor, al menos en términos nominales (otra cosa es la proporción). Esperemos que esta magnitud sobre la entidad de la divergencia se aclare o depure con la práctica.

Y no resulta baladí aclarar el alcance de la referida expresión, o tratar de delimitarla, en la medida en que se asuma que la tasación hipotecaria no determina el valor de mercado del bien en la fecha de la transmisión, sino que, antes bien, parece servir para desplazar la carga probatoria al contribuyente, sin motivar su correspondencia con el valor real.

Ciertamente, puede calificarse de significativa la *jurisprudencia menor* que, hasta las sentencias objeto de este comentario, estimaba que no cabía identificar el valor real del bien con el de tasación hipotecaria ya que ésta tiene una finalidad distinta y su saldo valorativo resultante no se ajusta a las exigencias de lo establecido en la ley para determinar la base imponible en el artículo 10 del TRLITPyAJD.

Valga como expresión de todas ellas la STSJ de Murcia, núm. 353/2024, de 5 de julio de 2024 (Rec. 389/2021), en la que puede leerse lo que sigue:

«Además, aquella tasación hipotecaria deriva, al parecer, de una valoración contenida en una tasación que no consta aportada en este caso al expediente, y que, en cualquier caso, como destacan tanto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, entre otras, de 16 de junio de 2020, como la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Comunidad Valenciana, de 16

de octubre de 2019, dicha Orden ECO recoge la distinción, en su art. 4, entre valor de mercado de un inmueble y el valor hipotecario de un inmueble. Así, el valor de mercado de un inmueble lo define como el precio al que podría venderse el inmueble mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta; mientras que el valor hipotecario de un inmueble o valor a efecto de crédito hipotecario, lo define como el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes.

Esta diferenciación impide identificar el valor real o de mercado del bien exigido para la base imponible del impuesto, con el de tasación hipotecaria, sin que sea necesario para ello una motivación adicional realizada en este caso por la Administración, al carecer la tasación hipotecaria de ella.

Nótese que el art. 682.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y el art. 129 de la Ley Hipotecaria (EDL 1946/59) establece que "que en la escritura de constitución de la hipoteca se determine el precio en que los interesados tasan la finca o bien hipotecado, para que sirva de tipo en la subasta, que no podrá ser inferior, en ningún caso, al 75 por cien del valor señalado en la tasación (realizada conforme a las disposiciones de la Ley 2/1981, de Regulación del Mercado Hipotecario) que, en su caso, se hubiere realizado en virtud de lo previsto en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario" y, por ello, cabrá entender que la tasación hipotecaria es un valor del bien vinculado a ese acontecimiento el de la subasta, a efecto de que aquella responsabilidad hipotecaria se haga efectiva.

La aplicación por referencia de esta doctrina jurisprudencial al caso de Autos nos permite, estimar el recurso contencioso interpuesto.»

Dicho lo anterior, el debido respeto que merece el criterio fijado por el Tribunal Supremo en las sentencias comentadas adquiere una dimensión prospectiva que presenta interés, en tanto en cuanto la certificación del valor fijado en la tasación hipotecaria emitida conforme a la legislación aplicable, servirá igualmente para oponerse al valor de referencia establecido conforme a la normativa del Catastro (cuando exista y sea superior) determinante de la base imponible de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, así como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículos 9 y 10, respectivamente, de las leyes reguladoras de ambos tributos, entre otros con incidencias colaterales) cuando el objeto de la transmisión sean bienes inmuebles.

Considerando, en el más munífico de los escenarios, que dicho valor de referencia constituye una aproximación distinta a una misma realidad, consistente en determinar el valor de mercado de cada inmueble mediante el método que establece la Disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, *resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las*

compraventas inmobiliarias efectuadas, con aplicación de factores de minoración para evitar la superación de la magnitud que actúa como «techo», no está de más disponer de elementos que sirvan para cuestionarlo cuando no se ajuste a la dimensión cuantitativa objeto de gravamen.

Cuestión distinta es que esta especie normativa que establece el método escogido para configurar el valor de referencia del Catastro sea sostenible o que volvamos a un estrapalucio como el que se formó en torno al IIVTNU (plusvalía municipal) por desconexión entre el valor efectivo y el estimativo, hasta el punto de que pudiera suponer un sacrificio de la capacidad económica puesta de manifiesto en su aplicación con quiebra de los cánones que, como criterio de imposición, ha establecido el Tribunal Constitucional (vid. STC 182/2021), por desviación excesiva de la realidad susceptible de ser gravada. Pero esa ya es otra historia.

EL MOMENTO DE CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA REDUCCIÓN DEL 95% EN EL ISD EN DONACIONES DE PARTICIPACIONES: STS DE 9 DE DICIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 2347/2023

Jorge J. Milla Ibáñez

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

Valencia

(España)

Resumen

La sentencia 1933/2024, dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2024, resuelve una cuestión clave en la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible del ISD en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. El Tribunal establece que los requisitos para aplicar dicha reducción deben cumplirse en el momento exacto de la donación, y no en un momento posterior o anterior, como el 31 de diciembre del año en que se realiza la donación. Esta decisión refuerza la naturaleza de devengo instantáneo del ISD y aclara una controversia que ha generado divergencias en la práctica administrativa y judicial. La sentencia también realiza una interpretación finalista de la norma, destacando el objetivo de facilitar la transmisión de empresas familiares, pero subrayando que los requisitos deben cumplirse de manera estricta.

Palabras clave

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), reducción del 95%, donación de participaciones, devengo instantáneo, funciones de dirección, empresas familiares, interpretación finalista, Tribunal Supremo.

Abstract

The 1933/2024 ruling, issued by the Supreme Court on December 9, 2024, addresses a key issue in the application of the 95% reduction in the taxable base of the Inheritance and Gift Tax (ISD) in cases of donations of shares in commercial entities. The Court establishes that the requirements to apply this reduction must be met at the exact moment of the donation, and not at a later or earlier time, such as December 31 of the year the donation is made.

This decision reinforces the instant accrual nature of the ISD and clarifies a controversy that has generated divergences in administrative and judicial practice. The ruling also provides a finalist interpretation of the law, emphasizing the objective of facilitating the transfer of family businesses but underscoring that the requirements must be strictly met.

Keywords

Inheritance and Gift Tax (ISD), 95% reduction, donation of shares, instant accrual, management functions, family businesses, finalist interpretation, Supreme Court.

Cómo citar: Milla Ibáñez, J.J. (2025). El momento de cumplimiento de los requisitos para la reducción del 95% en el ISD en donaciones de participaciones: STS de 9 de diciembre de 2024, rec. núm. 2347/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 253-259.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia 1933/2024, dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2024, aborda una cuestión de gran relevancia en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en particular en lo relativo a la aplicación de la reducción del 95% en la base imponible en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. La doctrina establecida por el Tribunal Supremo en esta sentencia clarifica el momento temporal en que deben cumplirse los requisitos para aplicar dicha reducción, resolviendo una controversia que ha generado divergencias tanto en la práctica administrativa como en la jurisprudencia de instancia.

El Tribunal Supremo reitera que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, lo que implica que los requisitos para aplicar la reducción del 95% deben cumplirse en el momento exacto en que se produce la donación, y no en un momento posterior o anterior, como podría ser el 31 de diciembre del año en que se realiza la donación. Esta interpretación se alinea con la jurisprudencia previa del Tribunal Supremo, que ya había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante.

La sentencia también realiza una interpretación finalista de la norma, destacando que el objetivo de la reducción del 95% es facilitar la transmisión de empresas familiares y evitar su liquidación para el pago del impuesto. Sin embargo, el Tribunal subraya que este objetivo no puede llevar a una interpretación extensiva de los requisitos, que deben cumplirse de manera estricta en el momento de la donación.

En definitiva, la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en esta sentencia tiene un impacto significativo en la práctica tributaria, ya que clarifica un aspecto clave —como es el devengo— de la aplicación de la reducción del 95% en el ISD y refuerza la importancia de cumplir estrictamente con los requisitos establecidos en la normativa tributaria.

2. Supuesto de hecho

Los hechos que dan lugar a esta sentencia surgen de una donación de participaciones en una sociedad mercantil realizada por los padres, don Braulio y doña Penélope, a favor de su hijo, don Bartolomé, el 1 de julio de 2005. La donación se formalizó mediante escritura pública ante notario, y los donatarios presentaron las correspondientes autoliquidaciones del ISD, aplicando la reducción del 95% del valor de lo donado, tal como establece el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Sin embargo, la Administración Tributaria consideró que no se cumplían los requisitos para aplicar dicha reducción, ya que don Bartolomé no había percibido retribuciones por funciones de dirección en la empresa familiar en el momento de la donación. Aunque posteriormente, en el mismo año, sí recibió retribuciones, la Administración argumentó que estas no se habían producido

en el momento exacto de la donación, por lo que no se cumplía el requisito establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Bartolomé, considerando que los requisitos debían cumplirse en el ejercicio fiscal completo (es decir, el año 2005), y no necesariamente en el momento exacto de la donación. Sin embargo, el Tribunal Supremo revoca esta decisión, estableciendo que los requisitos deben cumplirse en el momento de la donación, ya que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo basa su decisión en los siguientes fundamentos jurídicos:

1. Naturaleza del ISD como impuesto de devengo instantáneo: El Tribunal recuerda que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, tanto en su modalidad de transmisiones mortis causa como en las donaciones inter vivos. Por lo tanto, los requisitos para aplicar la reducción del 95% deben cumplirse en el momento en que se produce el hecho imponible, es decir, en el momento de la donación. Esta interpretación se basa en el artículo 24.2 de la LISD, que establece que, en las transmisiones lucrativas inter vivos, el impuesto se devenga el día en que se causa o celebra el acto o contrato.
2. Interpretación finalista de la norma: El Tribunal realiza una interpretación finalista de la norma, destacando que el objetivo de la reducción del 95% es facilitar la transmisión de empresas familiares y evitar su liquidación para el pago del impuesto. Sin embargo, para el Tribunal, este objetivo no puede llevar a una interpretación extensiva de los requisitos, que deben cumplirse estrictamente en el momento de la donación. El Tribunal cita la jurisprudencia previa, en particular la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), en la que ya se había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante.
3. Requisitos del artículo 4 de la LIP: El Tribunal analiza los requisitos establecidos en el artículo 4 de la LIP, que exige que el donatario ejerza funciones de dirección en la entidad y perciba una remuneración que represente más del 50% de sus rendimientos totales. En este caso, se constata que don Bartolomé no había percibido retribuciones en el momento de la donación, por lo que no se cumplía este requisito. El Tribunal rechaza la argumentación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que consideraba que los requisitos podían cumplirse en el ejercicio fiscal completo.
4. Jurisprudencia previa: El Tribunal hace referencia a su jurisprudencia previa, en particular a la sentencia de 16 de diciembre de 2013 (Rec.

28/2010), en la que ya se había establecido que, en casos de transmisiones mortis causa, los requisitos deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante. Esta doctrina se extiende ahora a los casos de donaciones inter vivos, reforzando la coherencia y seguridad jurídica en la aplicación de la normativa tributaria.

4. Análisis

El pronunciamiento examinado presenta una incuestionable importancia, al clarificar un aspecto clave en la aplicación de la reducción del 95% en el ISD en casos de donaciones de participaciones en entidades mercantiles. Sin embargo, esta decisión también plantea importantes desafíos prácticos y cuestiones interpretativas que merecen un análisis detallado. No surge de manera aislada, sino que se enmarca dentro de una línea jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la aplicación de beneficios fiscales en el ISD y el principio de devengo instantáneo del tributo. Uno de los antecedentes más relevantes es la STS de 16 de diciembre de 2013 (Rec. 28/2010), en la que el Tribunal Supremo determinó que, en las transmisiones mortis causa, los requisitos para la reducción del 95% deben cumplirse en el momento del fallecimiento del causante y no en un momento posterior, como el cierre del ejercicio fiscal. Con esta decisión, el Tribunal estableció un criterio restrictivo respecto a la temporalidad en la verificación de los requisitos del beneficio fiscal. La STS 1933/2024 extiende ahora este criterio a las donaciones inter vivos, reafirmando que el ISD es un impuesto de devengo instantáneo, por lo que los requisitos para la aplicación de la reducción deben cumplirse en el momento exacto en que se formaliza la donación. Esta decisión se alinea con otras resoluciones previas del Tribunal Supremo, como la STS de 17 de febrero de 2011 (Rec. 2124/2006) y la STS de 26 de octubre de 2012 (Rec. 6745/2009), en las que ya se establecía que, en transmisiones mortis causa, los requisitos para acceder a reducciones fiscales deben verificarse en el momento de devengo del impuesto.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña había sostenido en su sentencia 4668/2022 que los requisitos para la aplicación de la reducción podían verificarse a lo largo de todo el ejercicio fiscal en que se realizaba la donación, permitiendo que se acreditaran al cierre del año natural. Esta interpretación se basaba en la necesidad de coordinar el ISD, un impuesto instantáneo, con otros tributos de devengo periódico como el IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Sin embargo, la STS 1933/2024 rechaza esta postura y revoca la decisión del TSJ de Cataluña, estableciendo que los requisitos deben cumplirse en el momento exacto de la donación. Con esta decisión, el Tribunal Supremo refuerza la seguridad jurídica al fijar un criterio unificado, pero también genera nuevos desafíos en la planificación fiscal de las donaciones de participaciones en empresas familiares.

El criterio adoptado por el Tribunal Supremo introduce una serie de implicaciones prácticas que los contribuyentes deberán considerar cuidadosamente. Dado que el cumplimiento de los requisitos debe darse en el momento exacto de la donación, los contribuyentes que deseen beneficiarse de la reducción del

95% deben asegurarse de que el donatario esté ejerciendo funciones de dirección y percibiendo una retribución adecuada antes de formalizar la donación. La exigencia de acreditar la percepción de retribuciones en un momento concreto puede generar dificultades, ya que el IRPF y el IP tienen un devengo anual, lo que podría llevar a situaciones en las que la reducción no pueda aplicarse a pesar de que se cumplan los requisitos en el ejercicio fiscal completo. La interpretación estricta del Tribunal Supremo podría dar lugar a nuevas controversias entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, especialmente en casos donde el cumplimiento de los requisitos sea cuestionado debido a la fecha exacta de la donación.

Ante la inseguridad jurídica que puede generar esta interpretación estricta, una posible solución sería una reforma legislativa que armonizara la aplicación de la reducción del 95% con los tributos periódicos. Algunas opciones podrían ser modificar el artículo 20.6 de la LISD para permitir que los requisitos se cumplan dentro del ejercicio fiscal en que se realiza la donación, en lugar de exigir su verificación en el momento exacto del acto; introducir una regla de transición o flexibilización que permita acreditar el cumplimiento de los requisitos dentro de un plazo razonable posterior a la donación; o clarificar la relación entre el ISD, el IP y el IRPF para evitar que los contribuyentes se enfrenten a situaciones contradictorias en la aplicación de beneficios fiscales.

EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA Y EL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA COMO LÍMITES A LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS. STS DE 17 DE DICIEMBRE DE 2024, REC. NÚM. 3605/2023.

Emilio V. Pérez Pombo
Economista-Asesor Fiscal
(España)

Resumen

Basándose en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional y del propio Tribunal Supremo, el Alto Tribunal considera que no es válida la notificación electrónica de una liquidación tributaria por parte de la Administración competente, tras un cambio en el sistema de notificaciones realizado por una Administración pública en relación con un interesado y en un mismo procedimiento, sin aviso previo sobre el cambio de proceder. Al respecto, estima que no es jurídicamente admisible y respetuoso con los principios de confianza legítima y vinculación de la administración con sus actos propios y, por tanto, comporta una indefensión para el administrado, en la medida en que éste no conoció la causa y la variación misma del sistema de notificaciones y no pudo acceder al contenido de lo notificado y recurrir los actos que constituían su objeto.

Palabras clave

Notificaciones tributarias, notificaciones electrónicas, derecho a la tutela judicial efectiva, principios tributarios, confianza legítima, actos propios, procedimiento tributario.

Abstract

Based on the recent doctrine of the Constitutional Court and the Supreme Court itself, the High Court considers that the electronic notification of a tax settlement by the competent Administration is not valid, following a change in the notification system carried out by a public Administration in relation to an interested party and in the same procedure, without prior notice of the change in procedure. In this regard, it considers that it is not legally admissible and does not respect the principles of legitimate trust and the connection of the administration with its own acts and, therefore, entails

a lack of defense for the citizen, insofar as the latter was not aware of the cause and the change in the notification system itself and could not access the content of what was notified and appeal the acts that constituted its object.

Keywords

Tax notifications, electronic notifications, right to effective judicial protection, tax principles, legitimate trust, own acts, tax procedure.

Cómo citar: Pérez Pombo, E. (2025). El principio de confianza legítima y el derecho a la tutela judicial efectiva como límites a las notificaciones electrónicas. STS de 17 de diciembre de 2024, rec. núm. 3605/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 261-270.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

Conviene precisar que la Sentencia 1973/2024, de 17 de diciembre de 2024, no da respuesta expresa a la cuestión de interés casacional pues entiende que es un tema muy casuístico, y será preciso atender a las circunstancias concretas de cada supuesto de hecho, razón por la que no fija una doctrina explícita, como tal.

Ahora bien, en sus conclusiones, afirma que, atendiendo, pues, a las circunstancias del caso, en el que no se cuestiona que la Administración autonómica cambió de modo sobrevenido el sistema de notificación con la entidad mercantil y, sin previo aviso, pasó de certificación en papel a dirección electrónica habilitada, sin que la hoy recurrente tuviera conocimiento de las comunicaciones remitidas a través de la dirección electrónica habilitada, se colige que se le ha generado una situación de indefensión ante la falta de conocimiento de las resoluciones administrativas y la imposibilidad de articular una defensa efectiva frente a las mismas. A criterio del Alto Tribunal, la actuación de la administración con la primera notificación en papel, generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se notificarían en papel, más aún cuando no recibió ninguna comunicación previa a su correo electrónico asociado, sobre la puesta a disposición de notificaciones en un buzón habilitado de la administración tributaria competente, sin olvidar el deber de diligencia exigible a dicha administración para arbitrar medios alternativos ante la evidente falta de conocimiento real y efectivo de las comunicaciones por parte de la entidad mercantil destinataria, lo que incidió de modo directo en su capacidad de defensa y tutela judicial efectiva.

2. Supuesto de hecho

El 8 de noviembre de 2017, tras una compraventa inmobiliaria, una sociedad mercantil presentó autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad AJD, en formato papel, pues a dicha fecha la Agencia Tributaria de Andalucía (ATRIAN), no disponía aún de un sistema de presentación electrónica de las mismas.

El 4 de abril de 2018 se suscribe Convenio por la Dirección de la ATRIAN y el Director General de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM), de tal forma que, la Administración estaba habilitada para utilizar, para la práctica de notificaciones y comunicaciones, los servicios de notificaciones electrónicas y de dirección electrónica habilitada (DEH) operados por la FNMT-RCM.

Con fecha 2 de noviembre de 2018, la ATRIAN inició, de oficio, un procedimiento de comprobación de valor en relación con la compraventa antes señalada, comunicando a la sociedad mercantil el inicio de dicho procedimiento, en papel, mediante notificación por correo certificado, con acuse de recibo, al domicilio social de la entidad.

Posteriormente, 22 días después, la ATRIAN cambió la forma de notificación, poniendo a disposición el 24 de noviembre de 2018 el acuerdo de liquidación (de

fecha 22 de noviembre de 2018) en una dirección electrónica habilitada de la FNMT para la entidad mercantil citada. Esta «puesta a disposición» de la liquidación de forma electrónica, sin aviso previo en el cambio del sistema de notificaciones, no fue objeto de conocimiento ni respuesta por la mercantil. Así pues, resultando su rechazo automático por falta de acceso al buzón, la liquidación se dio por notificada formalmente el 5 de diciembre de 2018.

Concluido el plazo de pago en periodo voluntario, la Oficina Liquidadora emitió la providencia de apremio, que se puso a disposición en la dirección electrónica habilitada (DEH) el 26 de junio de 2019, produciéndose el rechazo automático el 7 de julio del mismo año.

En fecha 9 de octubre de 2019, la mercantil interpuso reclamación económica-administrativa, registrada con ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEAR), contra la liquidación de apremio, alegando las irregularidades en las notificaciones del procedimiento de liquidación y apremio.

El TEAR de Andalucía, mediante resolución de 30 de septiembre de 2021, estimó la reclamación formulada por la sociedad mercantil contra la providencia de apremio de la liquidación tributaria.

Sin embargo, la letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAR de Andalucía citada. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, dictó sentencia en fecha 15 de febrero de 2023, estimando el recurso núm. 960/2021 y revocando la resolución del TEAR impugnada, dejándola sin efecto.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, funda su decisión en que las notificaciones electrónicas practicadas por la administración autonómica con la entidad mercantil mediante un servicio prestado por la FNMT-RCM, fueron válidas, pues se ajustaron a las previsiones contenidas en la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, y en la ley 58/2003, General Tributaria, no siendo de aplicación la limitación contenida en el artículo 3.1 del Real Decreto 1363/2010. Por tal motivo, considera que la reclamación económico-administrativa debió declararse inadmisibile al haberse interpuesto de forma extemporánea, tras haber transcurrido con creces el plazo legalmente previsto desde la notificación de la liquidación apremiada.

3. Fundamentos de derecho

A la vista las circunstancias, el Tribunal Supremo se cuestiona si resulta legítima y conforme con el principio de confianza legítima la práctica de notificaciones electrónicas a una persona jurídica por parte de una agencia tributaria regional una vez ha suscrito un convenio con la FNMT para efectuar las comunicaciones mediante su dirección electrónica habilitada (DEH) en el seno de un procedimiento iniciado mediante un acto notificado (en papel) por vía de correo certificado sin que medie aviso del cambio de sistema de notificación.

La cuestión central es si un cambio en el sistema de notificaciones realizado por una Administración pública en relación con un interesado y en un mismo procedimiento, por razón de la firma de un convenio con la FNMT, y en concreto, la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio de proceder, que suponía dejar de practicar las notificaciones por correo certificado, es jurídicamente admisible y respetuoso con los principios de confianza legítima y vinculación de la administración con sus actos propios o, por el contrario, comporta una indefensión para el administrado.

En principio, deben considerarse los preceptos normativos afectados, los artículos 13 y 14.2.a) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), junto con el artículo 131 del mismo texto, en relación con la obligación de publicidad de las normas y, adicionalmente, el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), en la que conmina, expresamente, a las Administraciones públicas para que sus actuaciones respeten, entre otros, los principios de buena fe y confianza legítima.

Como señala el Alto Tribunal, el elemento singular es que, es que independientemente de la obligación legal de relacionarse de forma electrónica con la Administración por tratarse de una persona jurídica, el proceder del órgano administrativo ha podido inducir al interesado a esperar que las comunicaciones del procedimiento de comprobación incoado seguirían practicándose por medios tradicionales (en papel y mediante correo certificado).

Ante la expectativa de que el procedimiento se siga de una determinada forma, el cambio del sistema de notificaciones sin aviso alguno ni información es susceptible de causar una eventual situación de incertidumbre y, por tanto, indefensión.

Como expresamente se señala *«la finalidad de la notificación es garantizar que el contenido del acto administrativo llegue a conocimiento de los interesados y que estos, en su caso, puedan interponer los recursos procedentes.»* A este respecto, el Tribunal trae a colación su propia doctrina, en especial, su Sentencia de 11 de abril de 2019 (Rec. 2112/2017), en la que, asentaba doctrina al decir que,

«Con carácter general se ha entendido que lo relevante en las notificaciones no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas o haya podido tener conocimiento del acto notificado, en dicho sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2015, rec. cas. 680/2014, puesto que la finalidad constitucional, a la que antes se hacía mención, se manifiesta en que su finalidad material es llevar al conocimiento de sus destinatarios los actos y resoluciones al objeto de que éstos puedan adoptar la conducta procesal que consideren conveniente a la defensa de sus derechos e intereses y, por ello, constituyen elemento fundamental del núcleo de la tutela judicial efectiva sin indefensión garantizada en el art. 24.1 de la Constitución española (CE), sentencias del Tribunal Constitucional 59/1998, de 16 de marzo o 221/2003, de 15 de diciembre FJ 4º 55/2003, de 24 de marzo FJ 2».

Adicionalmente, el Tribunal recuerda y se acoge a la doctrina constitucional contenida en las Sentencias 84/2022, de 27 de junio y 147/2022, de 29 de

noviembre, del Tribunal Constitucional en virtud de las cuales se exige ponderar los niveles de diligencia de la administración tributaria y del obligado en orden a analizar si se ha conculcado o no los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva sin indefensión (artículo 24.1 de la Constitución española) e, incluso, a la defensa y a ser informado de la acusación (artículo 24.2 de la CE).

A la luz de la doctrina constitucional y jurisprudencial expuesta, aunque las notificaciones electrónicas se efectúen con respeto a la ley y al procedimiento, en la que medida que no han surtido verdadero efecto al no haber logrado el conocimiento del acto por parte del interesado, en función de las concretas circunstancias concurrentes, puede colegirse que la actuación administrativa impugnada ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión de la recurrente.

El cambio en el sistema de notificaciones realizado por la Administración que se lleva a cabo con la notificación electrónica de una liquidación complementaria, sin aviso previo sobre el cambio en la forma de proceder en las notificaciones, en el curso de un procedimiento que se había iniciado practicando la notificación por correo certificado con acuse de recibo, unido a la falta de acceso de la entidad recurrente a ninguna de las comunicaciones que la ATRIAN le remitió a través de su DEH - por lo que no tuvo o, al menos, no consta que tuviera conocimiento de la liquidación complementaria practicada-, hacía necesario que la Administración realizase alguna verificación adicional a fin de cerciorarse de que el obligado tributario había recibido las notificaciones.

Además, el hecho de que la primera notificación de la ATRIAN fuese personal (en papel y correo certificado), y no se informase expresamente del cambio, generó una razonable expectativa para el obligado tributario de que las subsiguientes lo serían por la misma vía, a pesar de ser un obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

El Tribunal Supremo aclara que, anteriormente, había admitido que la Administración tributaria no vulneraba los principios de confianza legítima y buena fe al utilizar la notificación electrónica, incluso cuando ciertos actos de trámite fueron notificados por correo ordinario (STS 1927/2017, de 11 de diciembre de 2017), habiendo recordado que no cabe alegar una legítima expectativa a ser permanentemente notificado por correo ordinario fundada en el solo hecho de haberse llevado a cabo, a través de tal medio, anteriores notificaciones de actos de trámite. Ahora bien, tales pronunciamientos se correspondían con supuestos en que el obligado tributario ya tenía habilitada la DEH y lo sabía, esto es, tenía adecuado conocimiento de su existencia, extremo en el que radica la diferencia sustancial con el presente recurso.

Por consiguiente, atendiendo a las circunstancias del caso, en el que no se cuestiona que la Administración autonómica cambia de modo sobrevenido el sistema de notificación con la entidad mercantil y, sin previo aviso, pasa de certificación en papel a DEH, sin que la entidad mercantil tuviera conocimiento de las comunicaciones remitidas a través de la DEH, se entiende que se ha causado una situación de indefensión. Según el Alto Tribunal, la actuación de la administración con la primera notificación en papel, generó una confianza legítima en el contribuyente de que las siguientes actuaciones se seguirían notifi-

cando en papel, más aún cuando no recibió ninguna comunicación previa a su correo electrónico asociado sobre la puesta a disposición de notificaciones en un buzón habilitado de la ATRIAN. Esto, sin olvidar el deber de diligencia exigible a dicha administración para arbitrar medios alternativos ante la evidente falta de conocimiento real y efectivo de las comunicaciones por parte de la entidad mercantil destinataria, lo que incidió de modo directo en su capacidad de defensa y tutela judicial efectiva.

4. Análisis

La notificación de los actos de la Administración es uno de los ejes esenciales a través de los cuales se establece la seguridad jurídica en un Estado de Derecho, ya que la notificación permite, por un lado, que el ciudadano conozca y sea debidamente informado del procedimiento (y de cualquier disposición administrativa) que le afecte y, por otro lado, a partir de este conocimiento, le permite reaccionar e iniciar cuantas actuaciones sean oportunas para la defensa de sus intereses.

En este sentido, la notificación de un acto administrativo tributario es esencial para que sea eficaz y despliegue plenamente sus efectos jurídicos, conforme lo establecido en los artículos 39 y 40 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPA-CAP), como concreción del principio de tutela judicial efectiva establecido en el artículo 24 de la Constitución Española.

A su vez, en la Sección 3ª del Capítulo II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se establece que, con carácter general, las notificaciones tributarias se regirán por la normativa administrativa común, sin perjuicio de ciertas especialidades.

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en que se establecía que los medios electrónicos serían el medio preferencial para las relaciones con los ciudadanos, la normativa y la práctica cotidiana han ido evolucionando, extendiéndose el empleo de las notificaciones electrónicas como principal canal de comunicación entre la Administración y los ciudadanos.

Con el transcurso de los años, tanto los ciudadanos (especialmente, los obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración) como las distintas administraciones tributarias se han ido adaptando a estos nuevos medios y/o canales de comunicación, con los consiguientes problemas y deficiencias. Convendría no perder de vista de que, lo que en su momento se configuró como un derecho de los ciudadanos (a relacionarnos por medios electrónicos con la Administración) y, por consiguiente, una obligación legal y de medios de la Administración frente a los mismos, tras estos años, la práctica diaria nos evidencia que, actualmente, son los ciudadanos quienes tienen un deber de adaptarse a este cauce de comunicación para relacionarse con la Administración, especialmente, tras la crisis sanitaria del COVID-19.

Pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo analizada se incardina dentro de un nuevo corpus doctrinal que se está consolidando en relación con las noti-

ficaciones electrónicas. En este sentido, los órganos jurisdiccionales tratan de conciliar y ponderar el respeto y garantía de los derechos fundamentales (en este caso, principalmente, seguridad jurídica y el derecho a la defensa) con las amplias potestades de la Administración y la obligación legal de relacionarse por vía electrónica (artículo 14 de la LPACA), con la consiguiente exigencia de una cierta diligencia por parte de los administrados para acceder y comunicarse por estos medios.

Como expresamente señala el Tribunal en sus Fundamentos de Derecho, en el supuesto de hecho analizado, la administración tributaria actuante, aparentemente, había cumplido las formalidades legales. No se cuestiona que las notificaciones se hayan practicado (al menos, formalmente), que la ATRIAN podía hacer uso de la DEH de la FNMT-RCM y que el destinatario era una persona obligada a relacionarse por medios electrónicos.

Ahora bien, como la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, las citadas Sentencias 84/2022, de 27 de junio, y 147/2022, de 29 de noviembre) y del propio Tribunal Supremo (entre otras, STS 2448/2016 de 16 de noviembre de 2016 y STS 513/2019 de 11 de abril de 2019), claramente señalan que, el elemento esencial de una notificación es su razón de ser, que se consiga notificar al administrado.

En particular, en la Sentencia 513/2019, el Alto Tribunal expresamente dejó dicho que, *«la función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses. Lo que acaba de afirmarse pone bien de manifiesto que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.»*

Así pues, al fijar como criterio de validez el efectivo conocimiento del interesado, puede suceder que, se practiquen notificaciones incorrectas formalmente, pero eficaces si se acredita que el obligado tributario tuvo pleno conocimiento. A su vez, pueden practicarse notificaciones formalmente correctas, si bien no deberían ser válidas y eficaces, en tanto se constata que el contribuyente no conoció el acto y, además, la Administración no obró con un mínimo de diligencia para asegurarse dicho conocimiento.

En este segundo supuesto debe encuadrarse el supuesto de hecho enjuiciado por el Alto Tribunal, recogiendo la doctrina asentada por el Tribunal Constitucional de que, cuando la Administración constata que el contribuyente no ha tenido un conocimiento de las notificaciones y comunicaciones administrativas, debe desplegar una conducta tendente a lograr que las mismas lleguen al efectivo conocimiento del interesado, en este caso, a emplear *«formas alternativas de comunicación»* para conseguir la efectiva notificación, evitando así la lesión de derechos fundamentales.

De hecho, en el propio artículo 41.7 de la LPACAP se señala la posibilidad de que el interesado sea notificado por distintos cauces, por tanto, parece evidente que el legislador contempla que se puedan simultanear ambos cauces, con la finalidad de que se cumpla el objetivo esencial, la notificación.

Además, en el artículo 43.2 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo, del Reglamento de actuación y funcionamiento del sector público por medios elec-

trónicos, se establece que, antes de habilitar efectivamente la DEH, la administración deberá notificar, en papel, al interesado que las sucesivas notificaciones se realizarán de forma electrónica, informándole de la necesidad de que el mismo identifique dispositivo electrónico y/o dirección de correo electrónico.

Como podrá comprobarse, en el supuesto de hecho, nada de esto parece haber sucedido, hay una manifiesta falta de diligencia administrativa. De hecho, el elemento distintivo del pronunciamiento y fundamento de la decisión judicial es que la actuación de la ATRIAN generó una expectativa en el obligado tributario acerca de cómo se iba a desarrollar el procedimiento. Por consiguiente, en aplicación de la doctrina de actos propios, vinculada a los principios de buena fe y confianza legítima, la Administración no debería cambiar las reglas del procedimiento sin que exista la debida información al interesado. Al final, el Tribunal le está exigiendo a la administración competente un mínimo de coherencia y de respeto con los derechos y las garantías de cualquier contribuyente, evitando actuaciones con espurias intenciones.

Como precisa el Tribunal Supremo, el problema no es tanto que, a lo largo de un mismo procedimiento se utilice, indistintamente, tanto las notificaciones físicas (en papel) como las electrónicas. Ello sería aceptable si el contribuyente o interesado ya era plenamente conocedor de los distintos medios de notificación habilitados durante la tramitación del correspondiente procedimiento. Por esta razón, expresamente, contrapone la Sentencia aquí analizada a pronunciamientos previos (en especial, su Sentencia 1927/2017 de 11 de diciembre de 2017).

Una cuestión conexas que no se aborda directamente en la Sentencia y que, posiblemente, seguirá generando controversia, es la referente a los avisos a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que se haya comunicado, informando de la puesta a disposición de una notificación electrónica. La normativa vigente (artículo 41.6 de la LPACAP y artículo 43.1 del Real Decreto 203/2021, de 30 de marzo) impone a la Administración esta obligación formal, sin embargo, señala que la ausencia de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida.

Esta aparente incongruencia normativa puede explicarse en la medida que, si lo esencial es que el interesado tenga conocimiento de una notificación, si se demuestra que el mismo accedió y conoció el acto administrativo en tiempo y forma, no afectaría a la validez de dicha notificación el que no se hubiese producido el señalado aviso. Por el contrario, y como sucede en el supuesto de hecho de la Sentencia comentada, cuando el contribuyente no recibe aviso alguno (ni se le informa de la existencia de la DEH) y se prueba que no tuvo conocimiento de la notificación (en el momento procesal oportuno), entonces, debería cuestionarse la validez y eficacia del acto administrativo.

En definitiva, para garantizar un adecuado equilibrio entre las potestades administrativas y los derechos fundamentales de los ciudadanos, el Tribunal Supremo le recuerda a la Administración que, en lugar de ampararse en vacíos formalismos, trate de actuar conforme los principios del artículo 3 de la Ley 40/2015, especialmente, cuando puedan lesionarse derechos y garantías fundamentales (seguridad jurídica, derecho de defensa y tutela judicial efectiva, principalmente).

AUTORIZACIONES ADMINISTRATIVAS PARA EL APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DEMANIO: SSTs DE 7 Y 13 DE ENERO DE 2025, RECURSOS DE CASACIÓN NÚMS. 4830/2023 Y 4515/2023

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada (España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

El uso especial del dominio público mediante autorización administrativa para la explotación de negocio de restauración con terrazas en la vía pública, no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al no ser equiparable a una concesión administrativa con desplazamiento patrimonial en favor del particular (art. 13.2 TR).

Palabras clave

Autorización administrativa para uso especial de dominio público; concesión administrativa; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales onerosas; desplazamiento patrimonial; transmisión de derechos reales y transferencia de facultades; contraprestación.

Abstract

The special use of the public domain by means of administrative authorisation for the operation of a restaurant business with terraces on public roads, does not constitute a taxable event for the Tax on Onerous Property Transfers, as it is not comparable to an administrative concession with a transfer of assets in favour of the individual (art. 13.2 TR).

Keywords

Administrative authorization for special use of public domain; administrative concession; Transfer Tax for consideration;

displacement of assets; transfer of rights in rem and transfer of powers; consideration.

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2025). Autorizaciones administrativas para el aprovechamiento especial del demanio: SSTs de 7 y 13 de enero de 2025, recursos de casación núms. 4830/2023 y 4515/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 271-281.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal Supremo
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis crítico

1. Doctrina del Tribunal Supremo

En las dos sentencias que se comentan, el Tribunal Supremo concluye que el aprovechamiento especial del dominio público a través de autorización administrativa municipal para la instalación y explotación de terrazas en negocios de restauración, no constituye hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) conforme se deduce de los arts. 7.1 B) y 13, 2 de su Texto Refundido.

Enfatiza además, que no todo aprovechamiento especial del dominio público origina desplazamiento patrimonial para el autorizado, circunstancia a tener presente para la equiparación establecida en el art. 13. 2 del Texto Refundido entre las concesiones administrativas y otros negocios innominados que revisten su apariencia.

La constatación del desplazamiento patrimonial para gravar en el Impuesto la autorización administrativa por uso especial del dominio público, requiere el examen del contenido y las circunstancias presentes en la autorización administrativa para el aprovechamiento especial del suelo público.

2. Supuesto de hecho

A través de un procedimiento de control de declaraciones tributarias, la titular de un restaurante de Barcelona recibió requerimiento de la Agencia Tributaria Autónoma para presentar la correspondiente al ITPO por instalación de una terraza en la vía pública, para lo que había obtenido autorización del Ayuntamiento.

La interesada respondió que no estaba obligada a hacerlo y fue objeto de procedimiento de comprobación limitada con liquidación de deuda por el mencionado Impuesto.

El TEAR de Cataluña estimó la reclamación económico-administrativa deducida frente a la liquidación girada con fundamento en que no se apreciaba en el caso desplazamiento patrimonial en favor de la autorizada al uso del dominio público municipal, y en parecidos términos fue resuelto por sentencia del TSJ de Cataluña quien precisó, además, las diferencias entre autorización y concesión administrativas pues, en tanto la primera es un acto administrativo reglado, la segunda es un contrato oneroso generador de derechos administrativos; en consecuencia, consideró que el acto de liquidación tributaria dictado por la Administración autonómica desconocía la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible del ITPO, y procedió a anularlo.

La Generalidad de Cataluña acude en casación alegando que la autorización administrativa de que se trata constituye hecho imponible del ITPO equivalente al gravamen de una concesión administrativa (art. 13.2 TR), pues existe uso especial del demanio del que se transfiere a la interesada una serie de facultades que dan origen a un desplazamiento patrimonial en su favor. Concluye por ello, *«que el otorgamiento de la autorización supone una habilitación y amplia-*

ción de la capacidad jurídica del particular autorizado para el ejercicio de una actividad económica y constituye el requisito indispensable para el desarrollo de dicha actividad sobre el dominio público» de suerte que, existe desplazamiento patrimonial por la integración en el patrimonio particular de un valor económico derivado de la autorización administrativa del aprovechamiento del dominio público municipal del que, hasta ese momento, carecía.

3. Fundamentos de Derecho

La sentencia de 7 de enero de 2025, con acierto, comienza recordando por la consecuencia que extrae, que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es un tributo cedido por el Estado a quien corresponde su función unificadora llamada a desarrollar por los órganos revisores en sede económico-administrativa; realiza, además, una visión crítica de la regulación de su hecho imponible poniendo en cuestión el contenido del art. 13.2 de su TR cuando trata de equiparar a las concesiones administrativas otro tipo de actos o negocios que no llega a calificar, pero que al quedar desgajados del núcleo de los sometidos a gravamen en el art. 7.1 B), invitan al Tribunal Supremo a considerar que su redacción supone el ofrecimiento hacia una *«búsqueda afanosa de nuevos hechos imposables»* que para evitarla, propone una interpretación no extensiva de sus términos como, contrariamente, se ha pretendido argumentar por la parte recurrente en el asunto enjuiciado.

En la construcción de su doctrina, el Tribunal Supremo delimita el hecho imponible del ITPO con el fin de enjuiciar si en su ámbito pueden entenderse incluidas las autorizaciones administrativas para uso especial del dominio público equiparándolas a las concesiones administrativas, en los términos previstos en el art. 13.2 de su Texto Refundido. De este modo, analiza cómo el apartado A) del art. 7.1 sujeta a gravamen en el Impuesto los actos de transmisión o traslación patrimonial como los expresados a través de una compraventa, una permuta, etc.; esto es, negocios jurídicos que suponen transmisión adquisitiva de bienes y derechos.

La letra B) del mismo precepto y apartado, complementa la anterior con otras operaciones gravadas enumeradas a título ejemplificativo, entre las que hace referencia a las concesiones administrativas que se integran en el hecho imponible del ITPO en tanto negocios jurídicos que transfieren al concesionario un derecho real sobre el dominio público.

El art. 13.2 TR, por su parte, hace referencia a una serie de negocios, que no llega a identificar pero considera equiparables a las concesiones administrativas, a través de los que se otorgan facultades de atribución sobre el demanio y suponen un desplazamiento patrimonial en favor del autorizado. Y de los tres negocios de posible identificación en su mandato (actos que facultan a la gestión de servicios públicos; aquellos que atribuyen el uso privativo del dominio público; o los que autorizan el aprovechamiento especial del dominio público), para el TS, solo en esta tercera modalidad de actos administrativos podría tener cabida la autorización para uso especial de dominio público como posible hecho imponible del ITPO equivalente a una concesión administrativa, dado que con

el aprovechamiento especial autorizado, ni se está gestionando un servicio público, ni supone aprovechamiento privativo del dominio público –pues de ser así, no se trataría de su uso especial–.

Pero como el mencionado precepto legal condiciona la equiparación a una concesión administrativa, que la autorización de aprovechamiento especial de suelo municipal, se produzca con desplazamiento patrimonial en favor del beneficiario, el TS pasa a analizar si en el caso enjuiciado se ha producido el tránsito adquisitivo de bienes o derechos.

Siguiendo los razonamientos recogidos en la sentencia de instancia, el Tribunal Supremo destaca las diferencias entre una concesión administrativa, contrato oneroso para la prestación de servicios públicos o la ejecución de obras; y una autorización administrativa, acto reglado y unilateral de la Administración que no supone la cesión de derechos reales sino reconocimiento de una serie de facultades posesorias, no susceptibles de inscripción registral. Aun así, no toda autorización administrativa para uso especial de dominio público implica desplazamiento patrimonial a favor del beneficiario, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.2 TRITPO no todos estos actos reglados son equiparables, sin más, a las concesiones administrativas.

A lo largo de sus consideraciones jurídicas, el Tribunal Supremo insiste que en el caso litigioso, la Administración Autonómica en ningún momento ha puesto de manifiesto el grado de intensidad de uso del dominio público municipal autorizado por el Ayuntamiento (fijeza o solidez de instalaciones; vocación de permanencia en la utilización del dominio público; horarios de apertura y cierre del negocio; compatibilidad con el tránsito de viandantes; medidas restrictivas en casos de emergencia; etc.), lo que dificulta la función de enjuiciar si se ha producido o no desplazamiento patrimonial al beneficiario y el grado en que pudo serlo.

En la búsqueda de este desplazamiento patrimonial requerido como consecuencia de la autorización municipal, sostuvo la Administración Autonómica recurrente en casación, que venía dado por la explotación económica del negocio de restauración permitido a través del uso demanial. Objetando a ello el Tribunal Supremo *«que no es el título autorizatorio... el que habilita para el desarrollo de una actividad [mercantil], ni hay en el asunto debatido explotación económica del dominio público. La explotación económica lo es de una actividad privada, no el dominio público viario...»*. En efecto, la explotación de un restaurante la lleva a cabo su titular por propia iniciativa y riesgo económico y el Ayuntamiento que transfiere el uso del dominio municipal mediante autorización, solo traslada al beneficiario unas facultades limitadas a la ocupación, uso y aprovechamiento del suelo público. Y sentencia el Tribunal: *«[...] no cabe interpretar, como se hace en el recurso de casación, que todo aprovechamiento especial lleva consigo de modo ineluctable un desplazamiento patrimonial pues, de ser así, esta autorización, no concesión, de uso o de intensidad de uso debería figurar en el art. 7.1.B) TR, como modalidad natural y propia de la concesión...»*.

Para el TS, la interpretación que hace la recurrente en casación de los términos del art. 13.2 TRITPO supone la extensión del hecho imponible del Impuesto a situaciones que sobrepasan su contorno, y obliga a declarar que no existe una equipara-

ción absoluta a efectos fiscales entre el uso privativo del dominio público obtenido mediante concesión administrativa y el uso común especial de ocupación de ese dominio mediante autorización administrativa, porque de ser interpretado el precepto legal en los términos pretendidos por la Administración recurrente en casación, lo que en él se regula como excepción –equivalencia entre concesión y autorización administrativas con desplazamiento patrimonial– pasaría a tener la consideración de regla de aplicación general que supondría la interpretación extensiva, incluso analógica, del hecho imponible «[...] a casos que, con nitidez, quedan extra muros de sus linderos, lo que se realiza asignando al aprovechamiento especial sobre el demanio obtenido, mediante autorización, siempre, un efecto de desplazamiento patrimonial», y en tal caso, carecería de toda lógica que el uso especial del dominio público mediante autorización administrativa, no apareciera entre los supuestos del art. 7 TRITPO como constitutivos de su hecho imponible, y añade el Tribunal: «[...] la legalidad no impone la interpretación extensiva y correctora, descartable por contraria a la lógica, de que todos los casos de utilización especial del dominio público, mediante autorización entrañan de suyo un desplazamiento patrimonial».

Pero no solo la forzada equiparación fiscal de las autorizaciones especiales de uso del dominio público con las concesiones administrativas por la vía del art. 13.2 ITPO supone a juicio del Tribunal Supremo, una aplicación extensiva o analógica del hecho imponible del tributo sino que, además, de la lectura de su apartado 3 se desprende que no existe –por no quedar prevista en él– posibilidad alguna de poder determinar su base imponible por referencia al precio o canon a satisfacer por el concesionario, que la Administración Autonómica identificó con la tasa municipal satisfecha por ocupación de dominio municipal y que el Tribunal Supremo entiende que «[...] es ciertamente extravagante la consideración como base imponible del ITPO sobre simples autorizaciones administrativas de la tasa municipal que abona el licenciatario, lo que en absoluto autoriza el art. 13.3 TR ni ningún otro precepto».

Ni hay equiparación de la autorización administrativa para el uso especial del dominio público con las concesiones administrativas como actos susceptibles de integrar el hecho imponible del ITPO, ni tampoco existe posibilidad de cálculo de su base imponible en los términos del art. 13.3 TR, menos si cabe, considerando que el precio satisfecho por el hipotético concesionario viene representado por la tasa pagada al Ayuntamiento como consecuencia del reconocimiento del título habilitante que faculta a su beneficiario para el aprovechamiento especial de suelo municipal.

El Tribunal Supremo concluye sus razonamientos jurídicos afirmando que: «[...] la autorización para la instalación de terrazas en suelo de dominio público con la finalidad de llevar a cabo en ellas actividades de hostelería no conlleva un desplazamiento patrimonial en favor del autorizado, en modo alguno, que excedan de la facultad de uso especial que es objeto de la autorización. (...) ni el uso especial transfiere derechos subjetivos sobre el dominio público, ni la Administración local titular y gestión (sic) de ese dominio público pierde, ni aun transitoriamente, el control y competencia sobre ese suelo».

Fija por ello como doctrina, primero, que el aprovechamiento especial del dominio público permitido a través de la instalación de terrazas para el ejercicio de la actividad de restauración no constituye el hecho imponible del ITPO (art,

7.1.B) y art. 13.2 TR); segundo, que no todo aprovechamiento especial del demanio origina por sí solo un desplazamiento patrimonial de bienes y derechos al autorizado; y tercero, la posible existencia de desplazamiento patrimonial en el caso enjuiciado, hubiera requerido, a los efectos fiscales, un examen del contenido y circunstancias por las que se otorgó la autorización municipal para el uso del dominio público.

4. Análisis crítico

Sin duda, nos hallamos ante una interesante sentencia del Tribunal Supremo –me refiero a la de 7 de enero de 2025, dado que la fechada el 13 del mismo mes y año trae causa de aquella, y la reproduce– no ya por lo que tiene de acertada doctrina a propósito del tratamiento fiscal que merecen las autorizaciones de uso especial del dominio público y su equiparación posible con las cesiones administrativas no sujetas al ITPO cuando no supongan desplazamiento patrimonial; sino porque cierra posibles iniciativas de las Comunidades Autónomas en la búsqueda de nuevos hechos imponible con fundamento en este tributo, solo descifrables desde la extravagancia jurídica, la obsesión recaudatoria y la inadecuada aplicación analógica del hecho imponible del ITPO conforme a lo que dispone el art. 7.1 de su TR.

El ITPO grava transmisiones adquisitivas de bienes y derechos que signifiquen entradas en el patrimonio de su titular que hasta ese momento se tenían por inexistentes, haciéndolo mediante contraprestación. Si no hay desplazamiento patrimonial oneroso, resulta inútil pretender la sujeción de un acto habilitante o de una operación jurídica al Impuesto. Esta es la idea que transcende en el pronunciamiento del Tribunal Supremo. Por lo tanto, absténgase la imaginación tributaria de pretender sujetar a gravamen hechos, actos o negocios jurídicos ajenos al objeto de ese tributo por inexistencia de desplazamiento patrimonial en favor del presunto obligado tributario, haciéndolo además, forzando los términos de normas jurídicas protegidas por la reserva de ley. Todo aquello que no quede recogido en la descripción el hecho imponible, no tiene acogida en su ámbito de aplicación, tanto más, cuando resulta imposible proceder al cálculo de una presunta base imponible. Ni tan siquiera es posible extender más allá de sus términos el ámbito del hecho imponible del ITPO cuando, de forma poco adecuada y alejada de la delimitación del artículo que lo delimita, el propio texto legal (art. 13.2) abre la posibilidad de equiparar el otorgamiento de ciertos títulos jurídicos habilitantes para el uso del dominio público, que no llega a identificar, con los contratos de concesión administrativa en los que existe transmisión de derecho reales sobre cosa ajena a cambio de contraprestación e inscripción registral.

Es lo ocurrido con la intención de una Comunidad Autónoma de gravar en el ITPO la autorización administrativa para el aprovechamiento especial de suelo municipal colocando sillas y mesas para la explotación de un restaurante, tratando de encontrar similitud entre este acto administrativo reglado que otorga al autorizado ciertas facultades sobre la vía pública, con una concesión administrativa para el uso del demanio, contrato oneroso que supone la transmisión

al cesionario de derechos reales inscribibles registralmente; equiparación de acto administrativo y de contrato oneroso que se pretendió fundamentar a la sombra del art. 13.2 TRITPO, cuando asemeja el trato fiscal de las concesiones administrativas a ciertos negocios que el precepto deja sin calificar, pero que deben reunir los caracteres de aquellas, cesión de uso o aprovechamiento especial de dominio público con desplazamiento patrimonial de bienes y derechos del cedente al cesionario. Precepto del TR que el Tribunal Supremo también somete a crítica al dejar entreabierto la ampliación del ámbito del hecho imponible del tributo, más allá de los términos recogidos en el art. 7.1 de su texto normativo.

La equiparación de un acto o negocio administrativo a una concesión administrativa a efectos del ITPO exige la observancia de dos requisitos: a) que se produzca desplazamiento patrimonial; y b) que este desplazamiento sea consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicio público; de la atribución del uso privativo del demanio; o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público.

En el caso de la ocupación de la vía pública con sillas y mesas para la explotación de restaurante, estamos ante la atribución municipal del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso municipal mediante licencia, donde no concurre el requisito exigido por el artículo 13.2 del TRITPO que, a resultas de este aprovechamiento especial, se produzca un desplazamiento patrimonial en favor del particular, esto es, traslado del dominio del suelo público al particular beneficiario. Al autorizado sólo le está permitido su utilización con determinadas condiciones (delimitación del espacio ocupado, imposibilidad de hacerlo permanentemente, en una franja horaria fuera de la cual debe quedar libre y vacuo para que vuelva a estar a disposición del pleno uso público, sin que además esa utilización privada sea excluyente de su uso público), por lo que el reconocimiento de este aprovechamiento especial del dominio público municipal en favor del autorizado no permite considerarlo como un uso privativo, de ahí su condición de aprovechamiento especial del demanio. Pero aun entendiéndolo como tal, por lo tanto, distante de una concesión administrativa sobre suelo público, su equiparación con un contrato de concesión administrativa a los efectos fiscales y en los términos que establece el art. 13.2 TRITPO, requeriría la existencia de desplazamiento patrimonial hacia el particular habilitado para ese tipo de aprovechamiento especial, esto es, que como consecuencia de la licencia de uso de suelo municipal su beneficiario viera integrado en su patrimonio algún bien o derecho del que hasta ese momento careciera, no pudiendo reunir tal carácter evidentemente, la facultad otorgada por el Ayuntamiento para la utilización del suelo municipal por tratarse de una mera facultad de uso.

El reconocimiento de facultades sobre el uso del dominio público que supone toda autorización municipal para su aprovechamiento especial, no significa en todo caso, la existencia de desplazamiento patrimonial de bienes y derechos que comporten su posible la integración en el haber del autorizado, como tampoco permite la inscripción registral de bienes incorporados al patrimonio privado, sencillamente, porque tal integración no queda reconocida a través de la autorización administrativa para el uso de suelo municipal. La ley reguladora del Impuesto no ha querido asimilar a las concesiones administrativas cualquier

autorización especial para el uso del dominio público y exige, por ello, que conlleve desplazamiento patrimonial en favor del autorizado. De no entenderse así el mandato del art. 13.2 TRITPO, no hubiera existido inconveniente para que la ley considerara integrado en el hecho imponible del ITPO (art. 7.1), el aprovechamiento especial de uso de dominio público.

Como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en el recurso de casación interpuesto por la Administración Autonómica, para ésta, cualquier utilización especial del dominio público queda sujeta al ITPO vía art. 13.2 de su TR, al dar por supuesto que *«en todo negocio autorizatorio que confiera el uso del dominio público está naturalmente presente esa nota indispensable del desplazamiento patrimonial»*, siendo así que debe ser el uso especial autorizado por el Ayuntamiento sobre el dominio municipal, el que origine el desplazamiento patrimonial exigido en el art. 13.2 del TR que no puede quedar identificado con el beneficio que repara al autorizado el desarrollo de su actividad empresarial.

El hecho de que la autorización administrativa para el uso del suelo municipal permita desarrollar en él una actividad económica, no significa que el ejercicio de esta actividad mercantil penda del uso demanial, ya que no deja de ser el resultado de la puesta en práctica de una actividad privada, de no entenderse así, como señala el Tribunal Supremo, la tasa exigida por el aprovechamiento especial del vial municipal se graduaría en función de los beneficios de explotación del negocio desarrollado en la vía pública. La rentabilidad económica que al titular del restaurante le proporciona la utilización del viario municipal, no es algo inherente a la autorización otorgada por el Ayuntamiento para uso del dominio público, antes bien, resulta ser ajena a su aprovechamiento sin que, por ello, pueda advertirse en el hecho de la autorización administrativa, el desplazamiento patrimonial que permitiría argumentar la equivalencia entre la concesión y la autorización administrativas a los efectos de su gravamen en el ITPO, conforme al art. 13.2 de su TR.

En cualquier caso, la doctrina que sienta el tribunal Supremo es que la equiparación entre las concesiones administrativas «innominadas» con otros títulos que autorizan el uso especial o privativo del dominio público, solo es posible en casos concretos y determinados, de modo particular cuando se constate la existencia de un desplazamiento patrimonial consecuencia del título autorizante del aprovechamiento, que ha de ser objeto de prueba suficiente acreditando el grado de limitación de la autorización administrativa sobre el uso especial del dominio público.

La sentencia de instancia confirmada en casación, cuenta con tres votos particulares de los nueve Magistrados que integraban la Sala, manteniendo que la autorización municipal para el aprovechamiento especial de suelo local con la colocación de mesas y sillas para prestar el servicio de restaurante o cafetería, constituye hecho imponible del ITPO equivalente a una concesión administrativa, por aplicación del art. 13.2 TRITPO.

Esencialmente, se fundamentan los votos discrepantes con la sentencia de instancia en la ausencia de razonamiento a propósito de por qué, con ocasión de la autorización administrativa para el aprovechamiento especial del dominio público, no existe desplazamiento patrimonial, ausencia de razonamiento jurí-

dico que proscribe la equiparación entre tales autorizaciones administrativas y las concesiones administrativas, haciendo inaplicable el mandato del art. 132. ITPO. Entienden, en definitiva, que con la autorización administrativa para uso del dominio público municipal se está produciendo el desplazamiento patrimonial exigido por el precepto por asimilación a una concesión administrativa, permitiendo al autorizado en suelo de dominio público la colocación de elementos privados para la mejor explotación del negocio de restauración.

La lectura de la sentencia del Tribunal Supremo, como ya se ha expuesto, completa lo que de omisión en su razonamiento pudiera tener la de instancia en lo concerniente a la existencia o no de desplazamiento patrimonial a resultas de la habilitación municipal para el uso especial de dominio público por un particular. Y de manera acertada a mi entender, resuelve que el desplazamiento patrimonial imprescindible para asimilar la autorización administrativa de aprovechamiento especial del dominio público con una concesión administrativa, de ningún modo, puede venir de la mano de los beneficios derivados de la explotación económica de un negocio de restauración, por más que llegue a ampliarlos por la utilización especial del demanio municipal, sino que ha de venir dada por la explotación en sí misma del dominio público cedido para su ocupación que la haría equiparable a una concesión administrativa tal y como se deduce de la lectura del art. 13.2 TRITPO.

En suma, nos hallamos ante un pronunciamiento del Tribunal Supremo bastante esclarecedor para la delimitación del ámbito de aplicación del hecho imponible del ITPO, que pone cerco a la hipotética búsqueda de actos que, en modo alguno, pueden tener cabida en su presupuesto de hecho por extensión analógica de los términos que en él quedan recogidos.



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Elizabeth Gil García
Universidad de Alicante

José Carlos Pedrosa López
Universidad de Valencia

Alejandro Zubimendi Cavia
Universidad Complutense de Madrid

LA NO LIMITACIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA EN ARAS A GARANTIZAR EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD: LA STJUE DE 4 DE OCTUBRE DE 2024, C-475/23

Elizabeth Gil García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7239-4422>

Resumen

Esta sentencia profundiza en la interpretación del art. 168.a) de la Directiva IVA de forma que el derecho a la deducción no se vea denegado por el incumplimiento de ciertos requisitos formales ni cuando exista una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta IVA y otra operación por la que se repercute IVA. Con este pronunciamiento, el TJUE refuerza el principio de neutralidad en el IVA.

Palabras clave

Principio de neutralidad, deducción, IVA, cuestión prejudicial.

Abstract

This judgment elaborates on the interpretation given by the Court of Justice of the European Union to Article 168.a) of the VAT Directive. Accordingly, the right to deduct cannot be denied when some formal requirements are not met nor when there is a direct and immediate relationship between an operation for which VAT is input and another operation for which VAT is charged. With this judgment, the CJEU reinforces the principle of neutrality in VAT.

Keywords

Principle of neutrality, deduction, VAT, preliminary ruling.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Cluj (*Curtea de Apel Cluj*) en Rumanía al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con el Título X ('deducciones') de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA). En particular, en base a la primera cuestión prejudicial, se plantea al TJUE si las disposiciones de la Directiva IVA se oponen a la práctica nacional que deniega el derecho a deducir el IVA cuando una sociedad adquiere un bien para posteriormente ponerlo a disposición de un subcontratista –a título gratuito– que realizará ciertos trabajos en beneficio de dicha sociedad, por considerarse que el bien adquirido no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravas del subcontratista.

Por otra parte, la segunda cuestión prejudicial que aborda el TJUE es si las disposiciones de la Directiva IVA se oponen a la práctica nacional que deniega el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo que no ha llevado una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía, de forma que las Administraciones tributarias no pueden comprobar los costes de la mano de obra aplicados a las piezas moldeadas (cuya propiedad corresponde a dicho sujeto pasivo) ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se ha realizado en el territorio de Rumanía.

2. Supuesto de hecho

La sociedad austriaca «VGL» se dedica a la producción de diversas piezas moldeadas, realizando su procesamiento en Rumanía, donde está identificada a efectos del IVA. En particular, «VGL» celebró un contrato marco con la sociedad austriaca «Austrex», la cual podía recurrir y subcontratar los servicios de la sociedad rumana «GEP». Para la realización de esta actividad de procesamiento, «VGL» es propietaria de un bien inmueble situado en la ciudad rumana de Cluj-Napoca que pone a disposición de «Austrex», en virtud de un derecho de uso transmisible a «GEP». Asimismo, «VGL» adquirió y mandó instalar en dicho bien inmueble una grúa, la cual se pone a disposición –a título gratuito– de «GEP», que es la encargada de procesar las piezas producidas por «VGL».

Tras el procesamiento de las piezas moldeadas, «VGL» procede a su envío y facturación a clientes situados en distintos Estados miembros de la Unión Europea, indicando su número rumano de IVA en tales facturas.

En el mes de junio de 2021, «VGL» registra una declaración negativa de IVA con opción de devolución que es objeto de inspección por parte de la Administración tributaria. En concreto, se comprueba que el bien inmueble en el que «GEP» ha realizado la actividad de procesamiento había sido puesto a disposición de «Austrex» a título gratuito, y que «VGL» no había elaborado balances de comprobación de la contabilidad que reflejasen los ingresos y gastos de su actividad en Rumanía. En consecuencia, la Administración tributaria denegó la

deducción del IVA correspondiente a la adquisición de la grúa por no quedar acreditado que la misma hubiese sido adquirida para realizar su actividad económica. «VGL» impugnó la liquidación emitida por la Administración tributaria ante el Tribunal de Distrito de Cluj (*Tribunalul Cluj*), que desestimó su recurso por los mismos motivos y consideró, además, que la actividad de procesamiento llevada a cabo en Rumanía beneficiaba indirectamente a «VGL», siendo las sociedades «Austrex» y «GEP» las que facturaban a la primera por los trabajos en los que la mencionada grúa era utilizada.

«VGL» recurrió en apelación al Tribunal Superior de Cluj, que ante las dudas de compatibilidad de estas prácticas nacionales con el Título X de la Directiva IVA decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones prejudiciales anteriormente expuestas.

3. Fundamentos de derecho

Respecto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que el art. 168.a) de la Directiva IVA permite al sujeto pasivo deducir el IVA pagado en un Estado miembro por los bienes que le hayan sido (o le vayan a ser) entregados y por los servicios que le hayan sido (o le vayan a ser) prestados por otro sujeto pasivo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Pues bien, la cuestión es si este precepto debe interpretarse de forma que se oponga a la práctica nacional por la cual se deniega al sujeto pasivo la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de un bien que se pone posteriormente a disposición de un subcontratista con el fin de realizar trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo.

Igualmente, el TJUE recuerda que el derecho a la deducción del meritado precepto no puede limitarse, y enuncia los dos requisitos que se desprenden del mismo (y que ya se enunciaron en pronunciamientos anteriores). Primero, el interesado debe ser un 'sujeto pasivo' en el sentido de la Directiva IVA, no albergándose al respecto dudas ni resultando controvertido en el presente litigio. Segundo, los bienes o servicios que se invoquen como base de este derecho a la deducción deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades propias de sus operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo. Esto implica que ha de existir una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA en que den derecho a la deducción. Ahora bien, como ha señalado el TJUE en reiterada jurisprudencia, también se admite el derecho a la deducción cuando no exista esa relación directa e inmediata, siempre y cuando los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, de modo que sean elementos constitutivos del precio de los bienes que se entregan o de los servicios que se prestan.

En el presente litigio, para determinar si «VGL» tiene derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de la grúa que gratuitamente puso a disposición de «Austrex», y del subcontratista «GEP», es necesario establecer si existe una relación directa e inmediata entre la adquisición de esa grúa y las opera-

ciones posteriores sujetas a gravamen que realizó «VGL», o bien con el conjunto de la actividad económica de «VGL». Así, el TJUE considera que el uso de la grúa era indispensable para procesar unas piezas moldeadas que pesaban más de diez toneladas, por lo que sin la misma la actividad económica consistente en la venta de piezas moldeadas que lleva a cabo «VGL» no sería posible.

Además, el TJUE considera irrelevante que «Austrex» y el subcontratista «GEP» obtuvieran un beneficio directo de la grúa al haber sido puesta a su disposición a título gratuito, no pudiendo ser éste un motivo para denegar a «VGL» el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dicha grúa si, como se ha dicho antes, queda demostrada la existencia de una relación directa e inmediata, o que dicho gasto resulta un elemento constitutivo del precio de los bienes y servicios que se entregan o prestan en el marco de su actividad económica. Y añade el TJUE que la comprobación de tales elementos fácticos corresponde al órgano jurisdiccional remitente –esto es, al Tribunal Superior de Cluj–.

En consecuencia, el derecho a la deducción del art. 168.a) de la Directiva IVA debe reconocerse cuando la puesta a disposición del bien adquirido se limita a lo que es necesario para tal fin. Por tanto, este precepto debe interpretarse de tal forma que se opone a la práctica nacional de denegar el derecho a la deducción cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que pone posteriormente a disposición de un subcontratista si se evidencia que esa puesta a disposición no excede de lo necesario para permitirle realizar las operaciones gravadas, o ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de ese bien forma parte de los elementos constitutivos del precio de los bienes entregados o de los servicios prestados.

En lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE insiste en que el derecho a la deducción del IVA no puede limitarse, y se remite a jurisprudencia anterior para recordar que, a la luz del principio de neutralidad, cuando se cumplen los requisitos materiales debe reconocerse el derecho a la deducción, aun no cumpliéndose alguno de los requisitos formales. Así, no puede negarse el derecho a la deducción por el hecho de que el sujeto pasivo no haya llevado una contabilidad lo suficientemente detallada.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia del TJUE tiene un impacto relevante para España dada la consideración del IVA como impuesto armonizado en la Unión Europea. De esta forma, la interpretación que realiza el TJUE respecto al derecho a la deducción del art. 168.a) de la Directiva IVA debe ser observada tanto por la Administración tributaria española como por nuestros tribunales. En esencia, con este pronunciamiento se refuerza el principio de neutralidad en el IVA, pues el derecho a la deducción no puede verse limitado.

Como es sabido, en virtud del principio de neutralidad en el IVA, el sujeto pasivo queda completamente liberado del peso económico del impuesto en el curso de sus actividades económicas. Esto es, el IVA es un impuesto que pretende gravar el consumo final de bienes y servicios, no debiendo ser soportado

por quien desarrolla una actividad económica. Así pues, garantizando el derecho a la deducción del IVA soportado en adquisiciones de bienes y servicios que van a quedar afectos a la actividad sujeta al impuesto se garantiza que el sujeto pasivo quede liberado, resultándole este impuesto neutral.

Esta sentencia del TJUE vuelve a poner el foco en cómo han de interpretarse los dos requisitos que se desprenden del art. 168.a) de la Directiva IVA, especialmente del segundo de ellos. De esta forma, la Administración tributaria y los tribunales españoles deberán verificar que existe una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta IVA y otra operación por la que se repercute IVA, o bien que quede demostrado que el gasto de la adquisición de un determinado bien constituye un elemento del precio de los bienes y servicios que se entregan o prestan en el marco de su actividad económica. Por tanto, si un caso como el acontecido se produjese en España, ni la Administración tributaria española ni nuestros tribunales deberían denegar el derecho a la deducción a un sujeto pasivo que pone a disposición de un subcontratista un bien adquirido cuando dicha puesta a disposición no excede de lo que deviene necesario para que ese sujeto pasivo pueda realizar determinadas operaciones gravadas, o ejercer su actividad económica. Y, en ningún caso, podrá sustentarse la no deducción del IVA soportado en el hecho de que el subcontratista haya obtenido un beneficio directo por la puesta a disposición gratuita de un determinado bien.

Por otra parte, y también en virtud del principio de neutralidad en el IVA, no puede negarse el derecho a la deducción por el incumplimiento de algunos requisitos formales –como la contabilidad– cuando los requisitos materiales concurren. A este respecto, el TJUE recuerda que las Administraciones tributarias pueden realizar las comprobaciones que sean necesarias para determinar la existencia de este derecho y su alcance, por lo que nuestra Administración tributaria no podrá denegar la deducción ante la falta de contabilidad a menos que esta ausencia impida verificar que concurren todos los requisitos materiales para la deducción.

LA DEDUCCIÓN DE INTERESES A LA LUZ DE LAS LIBERTADES DE ESTABLECIMIENTO, PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y CIRCULACIÓN DE CAPITALES: LA STJUE DE 4 DE OCTUBRE DE 2024, C-585/22

Elizabeth Gil García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7239-4422>

Resumen

Esta sentencia analiza si la no deducción de intereses al contraer un préstamo con una entidad vinculada para adquirir o ampliar la participación en otra entidad que pasará a tener la condición de vinculada se opone a las libertades fundamentales garantizadas en el TFUE por considerarse un montaje puramente artificial, aun cuando las condiciones del préstamo se hayan pactado como si de partes independientes se tratase. Con este pronunciamiento, el TJUE refuerza los casos en que las restricciones a las libertades fundamentales están justificadas en razones imperiosas de interés general y resultan proporcionales a dicho objetivo.

Palabras clave

Endeudamiento, entidades vinculadas, deducción de intereses, libertades fundamentales, interés general, proporcionalidad.

Abstract

This judgment analyses whether the non-deduction of interest when contracting a loan with a related entity to acquire or expand the participation in another entity will be contrary to the fundamental freedoms guaranteed in the TFEU, because of the consideration of a purely artificial arrangement, even if the conditions of the loan have been agreed upon as if they were independent parties. With this judgment, the CJEU reinforces the cases in which restrictions on fundamental freedoms are justified on compelling reasons of general interest and are proportional to such aim.

Keywords

Indebtedness, related entities, deduction of interest, fundamental freedoms, general interest, proportionality.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda tres cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo de los Países Bajos (*Hoge Raad der Nederlanden*) al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con los artículos 49, 56 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) que recogen las libertades de establecimiento, prestación de servicios y circulación de capitales, respectivamente. En particular, en base a la primera cuestión prejudicial, se plantea al TJUE si estas libertades fundamentales se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual no son deducibles los intereses devengados a partir de un préstamo que concedió una entidad vinculada y que está relacionado con la adquisición o ampliación de la participación en el capital de una entidad que, tras dicha operación, pasa a ser una entidad vinculada, por considerarse que tal deuda constituye un montaje puramente artificial, aunque la deuda se hubiese contratado en condiciones de plena competencia.

En caso de que la respuesta a esta primera cuestión prejudicial fuese negativa, se plantea una segunda cuestión y es si los artículos 49, 56 y 63 del TFUE deben interpretarse de forma que se opongan a una normativa nacional que deniega la deducción íntegra de los intereses devengados por un préstamo concedido por una entidad vinculada que es considerado un montaje puramente artificial y que está relacionado con la adquisición o ampliación de una participación en el capital de una entidad que pasa a convertirse en entidad vinculada, aun cuando los intereses no superasen el importe que se hubiese pactado entre partes independientes.

Finalmente, se plantea al TJUE si en la respuesta que se dé a las anteriores cuestiones reviste alguna relevancia el hecho de que la adquisición o ampliación de la participación se refiera a una entidad que antes de tal operación ya estaba vinculada al contribuyente o que pase a tener la condición de entidad vinculada solamente tras esa adquisición o ampliación.

2. Supuesto de hecho

La sociedad holandesa «X» pertenece a un grupo multinacional, siendo su único socio la entidad belga «A», en cuyo capital participa la sociedad belga «B». El grupo constituido por «B» y «A» comprende a la sociedad belga «C» que, a efectos fiscales, tiene el estatuto de 'centro de coordinación' y disfruta de un régimen fiscal especial.

En el año 2000, la sociedad «X» adquiere el 72% de las acciones de la sociedad holandesa «F» y el 28% restante de las acciones es adquirido por la entidad «A». Para financiar la adquisición de tales acciones, «X» contrató un préstamo con el centro de coordinación «C», que utilizó para ello fondos propios obtenidos mediante una aportación de capital de «A».

La Administración tributaria holandesa, en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 practicada a «X», denegó la deducción de los intereses pagados por esta entidad a «C». La sociedad «X» impugnó tal denegación

ante el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres y, posteriormente, ante el Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden (ambos en Países Bajos). Cabe señalar que este Tribunal de Apelación consideró que los artículos 49, 56 y 63 del TFUE no se oponen a la limitación de la deducción de intereses prevista en la Ley (holandesa) del Impuesto sobre Sociedades, según la cual no se deducen los intereses que derivan de las deudas que se contraen con una entidad vinculada, en la medida en que dichas deudas estén relacionadas con la adquisición o ampliación de una participación de una entidad que va a convertirse en una entidad vinculada al contribuyente, a menos que éste acredite que el préstamo y la operación en cuestión se basan en razones económicas, o bien que un impuesto razonable (esto es, con un tipo impositivo no inferior al 10% de la base imponible) grava los intereses de quien, de hecho o de derecho, es acreedor de los mismos.

Así, la sociedad «X» interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo de los Países Bajos, que, si bien encuentra justificada la limitación de la deducción en la necesidad de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, duda sobre si la normativa holandesa puede ser desfavorable para situaciones transfronterizas en la medida en que una entidad no residente vinculada al contribuyente cumplirá con menor frecuencia esa exigencia de que los intereses estén gravados a un impuesto razonable. Asimismo, el Tribunal Supremo de los Países Bajos también se pregunta si puede deducirse que las operaciones realizadas en condiciones de libre competencia no constituyen, solamente por este motivo, montajes puramente artificiales. Por todo ello, decide suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones prejudiciales anteriormente expuestas.

3. Fundamentos de derecho

En primer lugar, el TJUE determina si la legislación nacional controvertida en el presente litigio está comprendida en el ámbito de aplicación de las libertades fundamentales garantizadas en el TFUE. En este sentido, el TJUE concluye que, al referirse la normativa nacional al tratamiento fiscal de los intereses pagados por deudas entre entidades de un grupo de sociedades en los casos en que una de dichas entidades puede tener, directa o indirectamente, una influencia real sobre la otra, la normativa en cuestión está comprendida en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento del art. 49 del TFUE. Y añade que si esta normativa tuviera efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios o la libre circulación de capitales sería una consecuencia inevitable de un obstáculo a la libertad de establecimiento, por lo que el Tribunal no realiza un examen diferenciado de las cuestiones prejudiciales a la luz de los artículos 56 y 63 del TFUE, centrándose en responder a la vista del artículo 49 del TFUE.

El TJUE recuerda que una diferencia de trato resultante de la normativa de un Estado miembro en perjuicio de las sociedades que ejercen su libertad de establecimiento solamente es admisible si afecta a situaciones que objetivamente no son comparables o que están justificadas por una razón imperiosa de interés general y proporcionada a dicho objetivo. En el presente litigio, cuando la normativa nacional establece los requisitos que permitirían la deducción de

los intereses no hace distinción entre si se trata de situaciones transfronterizas o no. Ahora bien, como se ha visto en el apartado anterior, la legislación holandesa establece como requisito para permitir la deducción de intereses que un impuesto grave los intereses y que dicho impuesto sea razonable, lo que significa que no conlleve a una imposición inferior al 10% sobre la base imponible. El TJUE considera que esta disposición implica una diferencia de trato que puede afectar al ejercicio de la libertad de establecimiento, aunque se trate de un requisito aparentemente objetivo y que se aplique indistintamente a situaciones domésticas o transfronterizas.

Dicho lo anterior, el TJUE procede a comprobar si el distinto trato que confiere la normativa nacional afecta a situaciones que objetivamente no son comparables. A este respecto, no se considera que el contribuyente se encuentre en una situación diferente dependiendo de si la entidad perceptora de los intereses está o no en el mismo Estado miembro. En otras palabras, y por remisión a jurisprudencia anterior, no puede considerarse diferente la situación en la que una sociedad establecida en un Estado miembro paga intereses por un préstamo contratado con una sociedad del mismo grupo que se encuentra en otro Estado miembro, con la situación en la que esos intereses se pagan a una sociedad del grupo establecida en el mismo Estado miembro.

Así pues, el TJUE procede a analizar si el diferente trato que confiere la normativa nacional en el presente litigio puede justificarse por razón imperiosa de interés general y si resulta proporcionada a dicho objetivo. Tanto el Tribunal Supremo de los Países Bajos como los Gobiernos que han presentado observaciones justifican la restricción en la deducibilidad de los intereses en la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscales. En concreto, el objetivo de esta normativa es prevenir la erosión de la base imponible en los Países Bajos mediante intereses deudores generados artificialmente. El TJUE recuerda que la lucha contra el fraude y la evasión fiscales se erigen como razones imperiosas de interés general que pueden justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas en el TFUE, siempre y cuando tales restricciones se opongan a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica y con la finalidad de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por las actividades realizadas en el territorio nacional.

Por consiguiente, ese diferente trato de la normativa nacional encontraría su justificación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, por lo que ha de examinarse si dicha normativa es apropiada para garantizar la realización de ese objetivo. Dicho de otra forma, si la restricción que establece la legislación holandesa no va más allá de lo necesario para conseguir ese objetivo de neutralizar las conductas de dos o más entidades vinculadas de crear montajes puramente artificiales, que careciendo de realidad económica pretenden eludir el impuesto normalmente adeudado.

En el presente caso, el hecho de que una entidad vinculada al contribuyente sea la acreedora del préstamo y que el mismo esté relacionado con la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que va a convertirse en vinculada de dicho contribuyente constituye un indicio de que existe un montaje puramente artificial. Ahora bien, la normativa controvertida en este litigio per-

mite al contribuyente desvirtuar lo anterior demostrando que el préstamo y la operación en cuestión se basan en razones económicas. En este sentido, el TJUE señala que el mero hecho de que las condiciones del préstamo sean las mismas que se hubieran acordado entre partes independientes no excluye *per se* la existencia de un montaje puramente artificial, por lo que es preciso acreditar que tanto el préstamo como la operación jurídica se fundan en razones económicas, no pudiendo considerar que esto vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido. Por tanto, resulta conforme al principio de proporcionalidad la denegación de la deducción de la totalidad de los intereses cuando el préstamo de que se trate no tenga justificación económica y nunca se hubiese contratado de no existir una relación especial entre las sociedades.

Por todo lo anterior, el TJUE falla considerando que el artículo 49 del TFUE no se opone a una normativa nacional que deniega la deducción de intereses pagados por un préstamo contratado con una entidad vinculada destinado a la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que va a convertirse en parte vinculada cuando se considere que esa deuda constituye un montaje puramente artificial, aun cuando las condiciones del préstamo y el importe de los intereses se hayan establecido conforme al principio de plena competencia.

4. Análisis y relevancia para España

Dado que la normativa española en el Impuesto sobre Sociedades contempla la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, puede destacarse la importancia de esta sentencia del TJUE para nuestro país. Ahora bien, la limitación en la deducibilidad de gastos financieros que recoge nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) –y que se encuentra alineada con el Informe Final de la Acción 4 del Plan BEPS– no coincide con la norma controvertida en el presente litigio. Así, mientras la norma holandesa niega la deducción de intereses cuando no se acredita que el préstamo y la correspondiente operación se basan en razones económicas, la norma española permite la deducción de intereses en tal caso, pero con un doble límite.

Como es sabido, el art. 16.1 de la LIS establece que los gastos financieros netos sean deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio de la sociedad. Esta norma es aplicable a la totalidad de los gastos financieros de una sociedad, siendo indiferente que el endeudamiento sea contraído con entidades del mismo grupo, con entidades vinculadas o con entidades independientes. Igualmente, es indiferente que las personas o entidades prestamistas sean residentes o no residentes. De hecho, puede decirse que la voluntad del legislador de no distinguir entre situaciones domésticas y situaciones transfronterizas pretende evitar cualquier tipo de discriminación que pudiese ser vista como una vulneración del Derecho de la Unión Europea –como ocurrió en su momento con la anterior norma de subcapitalización–. Además, nuestra norma de limitación en la deducibilidad de los gastos financieros se ve flexibilizada en dos sentidos. Por un lado, permitiendo que todas las sociedades puedan deducir siempre un importe (mínimo) anual de un millón de euros. Por otro

lado, permitiendo que la capacidad de deducción de gastos financieros que no haya sido utilizada por la sociedad (esto es, la diferencia positiva entre el 30% del beneficio operativo y sus gastos financieros netos) pueda sumarse al 30% del beneficio operativo obtenido durante los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

Por su parte, el art. 67.b) de la LIS contempla una regla especial en la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital de una entidad que se va a incorporar a un grupo de consolidación fiscal, estableciendo que se deduzcan con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo adquirente. En este sentido, la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 13 de noviembre de 2023 establece que el límite del art. 67.b) de la LIS es adicional y previo al que, con carácter general, prevé el art. 16.1 de la LIS (V2969-23). Se trataba de una sociedad española que contrataba un préstamo con una entidad vinculada situada en Reino Unido para adquirir las acciones de otra entidad, la cual se incorporaba al grupo de sociedades. La DGT señala que los gastos financieros netos derivados del préstamo son deducibles con un primer límite: el 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente; y, que una vez determinados los gastos financieros netos deducibles conforme a este límite, procede aplicar el límite general del art. 16.1 de la LIS, por lo que el gasto financiero neto por aplicación del art. 67.b) de la LIS no podrá superar el 30% del beneficio operativo del grupo fiscal –tomando en consideración las eliminaciones e incorporaciones– o, en todo caso, el millón de euros. Se contempla, pues, para estos supuestos de endeudamiento con entidades vinculadas para adquirir participaciones en otra entidad que se incorpora al grupo un doble límite para la deducibilidad de los gastos financieros. Añade la DGT que, si en un período impositivo el beneficio operativo de la entidad no fuese positivo, no sería posible deducir gasto financiero neto alguno en atención a lo dispuesto en la regla especial del art. 67.b) de la LIS, y no pudiendo acudir al límite general del art. 16.1 de la LIS ni a la aplicación del importe mínimo anual de un millón de euros.

Con todo ello, no parece que un litigio como el acaecido con respecto a la norma holandesa pudiera plantearse en relación con nuestra normativa en materia de deducción de intereses, pues esta regla (tanto la especial como el límite general) en la deducción de gastos financieros no genera un trato diferente entre si la sociedad española contrata un préstamo con una entidad residente o si lo hace con una sociedad no residente (como ocurre en la meritada consulta tributaria). En efecto, el doble límite al que acaba de hacerse referencia opera indistintamente en situaciones domésticas y transfronterizas.

EL DIFERENTE TRATAMIENTO FISCAL A LOS DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR SOCIEDADES NO RESIDENTES A LA LUZ DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES: LA STJUE DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2024, C-782/22

Elizabeth Gil García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7239-4422>

Resumen

En esta sentencia, el TJUE analiza si el tratamiento fiscal menos ventajoso que reciben los dividendos abonados a sociedades no residentes es contrario a la libre circulación de capitales garantizada en el art. 63 del TFUE. Para ello, el TJUE examina si la diferencia de trato entre los dividendos pagados a sociedades residentes y los abonados a sociedades no residentes son situaciones objetivamente comparables y si dicha diferencia de trato puede estar justificada por razones imperiosas de interés general.

Palabras clave

Dividendos, libre circulación de capitales, TFUE, diferencia de trato, interés general

Abstract

In this judgment, the CJEU analyses whether the less advantageous tax treatment received by dividends paid to non-resident entities contravenes the free movement of capital guaranteed in Article 63 of the TFEU. With this aim, the Court examines whether the difference in treatment between dividends paid to resident entities and those paid to non-resident entities are objectively comparable situations and whether such difference in treatment can be justified by compelling reasons of general interest.

Keywords

Dividends, free movement of capital, TFEU, difference in treatment, general interest

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Bolduque en Países Bajos (*Gerechtshof's-Hertogenbosch*) al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con la libre circulación de capitales garantizada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En particular, se plantea al TJUE si el art. 63.1 del TFUE se opone a una norma nacional en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15% sobre su importe bruto, mientras que los dividendos pagados a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse de manera íntegra al Impuesto sobre Sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recaiga sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro.

2. Supuesto de hecho

La sociedad «XX», situada en el Reino Unido, es una empresa de seguros que invierte las primas recibidas de sus clientes (situados también en el Reino Unido) en sociedades domiciliadas en Países Bajos. Los dividendos abonados por estas sociedades se gravan en los Países Bajos en concepto de impuesto sobre los dividendos a un tipo del 15%, el cual la sociedad «XX» no puede imputar en el impuesto sobre los beneficios al que está sujeta en el Reino Unido. Por ello, solicita la devolución del impuesto sobre los dividendos, aludiendo a una diferencia de trato fiscal con respecto a los contribuyentes residentes, los cuales, si percibieran los mismos dividendos y desarrollasen actividades comparables, no tributarían efectivamente por tales dividendos. Al no ser estimada esta reclamación por la Administración tributaria holandesa, interpuso recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Zelanda y Brabante Occidental (Países Bajos) y, posteriormente, recurso de apelación al Tribunal de Apelación de Bolduque (también en Países Bajos), que ante las dudas de compatibilidad de esta norma nacional con el art. 63 del TFUE decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial anteriormente expuesta.

3. Fundamentos de derecho

El TJUE refiriéndose a su propia jurisprudencia recuerda que el art. 63.1 del TFUE prohíbe aquellas medidas que puedan disuadir a los no residentes de hacer inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado a hacerlo en otros Estados miembros, por constituir -tales medidas- restricciones

a la libre circulación de capitales. Así, el TJUE considera que un tratamiento fiscal menos favorable para los dividendos abonados a sociedades no residentes, en comparación con los pagados a entidades residentes, puede disuadir la inversión y, por tanto, estar limitando la libre circulación de capitales.

En el presente litigio, conforme a la normativa holandesa, como se ha dicho antes, una sociedad residente no tributa efectivamente por los dividendos percibidos, mientras que la retención practicada a una sociedad no residente tiene carácter definitivo, quedando tales dividendos sujetos a un 15% sobre su importe bruto. Por tanto, el TJUE confirma la existencia de un tratamiento fiscal menos ventajoso para los dividendos abonados a las sociedades no residentes. En este sentido, el TJUE recuerda que las diferencias de trato son posibles cuando se trate de situaciones que no son objetivamente comparables o, en caso contrario, cuando resultan justificadas por razones imperiosas de interés general.

A la luz de reiterada jurisprudencia del TJUE (como el asunto *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17), parece desprenderse que en el presente caso la sociedad no residente se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de una sociedad residente, por lo que corresponde examinar si esa diferencia de trato está justificada por razones imperiosas de interés general.

Ciertamente, el órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial no ha precisado cuál es el objetivo específico que persigue la normativa holandesa controvertida en el presente litigio, ni tampoco el Gobierno de los Países Bajos ha hecho referencia a este aspecto. Por su parte, el Gobierno alemán (que presenta observaciones en este asunto) considera que la restricción a la libre circulación de capitales estaría justificada en la necesidad de preservar tanto el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros como la coherencia del régimen tributario nacional.

En relación con esto último, el TJUE indica que, como se desprende de su propia jurisprudencia, preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros forma parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar la restricción a la libre circulación de capitales, pero este motivo no puede justificar que las sociedades no residentes que reciben dividendos sean sometidas a imposición por un Estado miembro que ha decidido no gravar a las sociedades residentes respecto de este mismo tipo de rendimientos. Si bien es cierto que los Países Bajos ha ejercido su potestad tributaria respecto de todos los dividendos, ya sean percibidos por sociedades residentes o por sociedades no residentes, la realidad es que la carga de la retención en la fuente que grava los dividendos cuando se abonan a sociedades residentes se ve neutralizada.

El TJUE concluye que la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la de evitar la doble deducción de las cargas y la de mantener la coherencia del régimen tributario nacional no pueden invocarse para justificar la restricción de la libre circulación de capitales en el presente asunto. Por lo que debe entenderse que el art. 63 del TFUE se opone a una normativa nacional que confiere un tratamiento diferenciado en la tributación de los dividendos abonados a sociedades no residentes, cuando éstas se

encuentran en una situación objetivamente comparable a las sociedades residentes.

4. Análisis y relevancia para España

En tanto en cuanto nuestra legislación tributaria contempla la tributación de los dividendos, ya sean abonados a sociedades residentes como a sociedades no residentes, el fallo del TJUE en el presente litigio debe ser tenido en cuenta a fin de evitar restricciones no justificadas a la libre circulación de capitales garantizada en el art. 63 del TFUE.

En esta sentencia, el TJUE viene a recordarnos la importancia de que un tratamiento fiscal menos ventajoso para las sociedades residentes en otros Estados miembros debe estar justificado por razones imperiosas de interés general. En este sentido, si bien el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros puede ser una razón imperiosa de interés general que justifique la restricción al libre movimiento de capitales, la decisión de un Estado miembro de no gravar efectivamente a las sociedades residentes por los dividendos que perciben y sí someter a gravamen los dividendos percibidos por sociedades no residentes no puede ampararse en la necesidad de mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

LA DIFERENCIA DE TRATO EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y SU FALTA DE JUSTIFICACIÓN PARA LIMITAR EL EJERCICIO DE LIBERTADES FUNDAMENTALES EN EL ASUNTO CREDIT SUISSE SECURITIES: LA STJUE DE 19 DE DICIEMBRE DE 2024, C-601/23

Elizabeth Gil García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7239-4422>

Resumen

Esta sentencia analiza si la normativa del territorio foral de Bizkaia contraviene la libre circulación de capitales garantizada en el art. 63 del TFUE por conferir un tratamiento diferenciado en la tributación de los dividendos percibidos por sociedades residentes y no residentes. En concreto, las sociedades residentes que registran pérdidas pueden obtener la devolución de la retención en origen de los dividendos, mientras que en el caso de las sociedades no residentes se configura como un impuesto de carácter definitivo, no pudiendo obtener esta ventaja aun cuando tuviesen pérdidas. Así, el TJUE examina si esta diferencia de trato se basa en distintas razones imperiosas de interés general, llegando a la conclusión de que la restricción a la libre circulación de capitales no está justificada.

Palabras clave

Dividendos, retención, impuesto de carácter definitivo, libre circulación de capitales, TFUE, diferencia de trato.

Abstract

This judgment analyses whether a tax provision of Bizkaia contravenes the free movement of capital guaranteed in Article 63 of the TFEU for granting a different treatment in the taxation of dividends received by resident and non-resident entities. Accordingly, resident entities that record losses can obtain a refund of the withholding tax on dividends, while the withholding tax in the case of non-resident entities is configured as a definitive tax,

without any possibility of obtaining such advantage even if they are in an objectively comparable situation. Thus, the Court examines whether this difference in treatment is based on compelling reasons of general interest, reaching the conclusion that the restriction on the free movement of capital is not justified.

Keywords

Dividends, withholding tax, definitive tax, free movement of capital, TFEU, difference in treatment.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante, TSJ del País Vasco) al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con la libre circulación de capitales garantizada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). En particular, se plantea al TJUE si el art. 63.1 del TFUE debe interpretarse de forma que se oponga a una norma en base a la cual los dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en un territorio fiscalmente autónomo de un Estado miembro son objeto de una retención en origen, pero si son percibidos por una sociedad residente en ese mismo territorio fiscalmente autónomo, se le devuelve dicha retención en su totalidad cuando cierra su ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que si esos dividendos los percibe una sociedad no residente, no se contempla devolución alguna.

2. Supuesto de hecho

La sociedad británica «*Credit Suisse Securities*», sin establecimiento permanente en España, percibió en el ejercicio 2017 dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en Bizkaia, que fueron objeto de retención en origen (inicialmente, 19%, pero finalmente 10% por aplicación del convenio hispano-británico). Durante ese ejercicio, la sociedad registró pérdidas por lo que en su país de residencia no pudo deducir de la cuota tributaria la suma que en concepto de retención en origen había soportado. Por ello, solicitó a la Hacienda Foral de Bizkaia la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por tratarse de un ingreso indebido. Ello basándose en que la norma foral permite, en ese mismo caso, cuando la sociedad receptora de los dividendos está domiciliada en Bizkaia y no cuenta con una base imponible positiva en el correspondiente ejercicio, obtener la devolución de las retenciones. Sin embargo, al ser una sociedad no residente en dicho territorio la que percibe los dividendos, no existe la posibilidad de obtener la devolución de la retención, configurándose, pues, como un impuesto definitivo.

Al desestimar su solicitud la Hacienda Foral de Bizkaia, la sociedad británica presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia y, posteriormente al desestimarse su reclamación, presentó recurso contencioso-administrativo ante el TSJ del País Vasco.

Al albergar dudas sobre la compatibilidad de esta normativa tributaria con la libre circulación de capitales garantizada en el art. 63 del TFUE, el TSJ del País Vasco decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial anteriormente expuesta.

3. Fundamentos de derecho

El art. 63.1 del TFUE prohíbe, tal y como se desprende de la jurisprudencia del TJUE (entre otros, el asunto *Sofina*, C-575/17), aquellas medidas que puedan disuadir a los no residentes de hacer inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho territorio a hacerlo en otros Estados miembros, por constituir -tales medidas- restricciones a la libre circulación de capitales. En el presente caso, la norma controvertida grava los dividendos que son distribuidos por una sociedad domiciliada en Bizkaia, pero lo hace atendiendo a dos regímenes impositivos diferentes según la sociedad perceptora de tales dividendos sea residente o no. Así, si bien los dividendos que recibe una sociedad residente se gravan mediante retención al 19% de su importe bruto, esta retención se configura como un pago a cuenta del impuesto, que se devolverá si la sociedad registra pérdidas. Cuestión ésta que no ocurre en el caso de una sociedad no residente, aun encontrándose en la misma situación.

Por consiguiente, la norma controvertida en este litigio está confiriendo un tratamiento fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental que está, en principio, prohibido por el art. 63 del TFUE. Es preciso, pues, determinar si tal restricción puede estar justificada en virtud del art. 65 del TFUE. Concretamente, en su apartado primero, letra a), este precepto establece el derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido el capital. Como es lógico, y así advierte el TJUE, esta disposición es una excepción a una libertad fundamental que debe interpretarse en sentido estricto, de forma que no cualquier disposición que distinga según el lugar de residencia o según el lugar donde se invierta el capital es automáticamente compatible con el TFUE. Esto implica examinar si la diferencia de trato afecta a situaciones que no son objetivamente comparables, o que resulte justificada por razones imperiosas de interés general.

Pues bien, en el momento en que un Estado sujeta al impuesto sobre la renta no solo a los contribuyentes residentes, sino también a los no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de los no residentes se asemeja a la de los residentes. Por tanto, la norma foral controvertida en este litigio está afectando a situaciones que objetivamente son comparables.

Son varias las razones que se alegan para justificar la diferencia de trato. El primer motivo esgrimido es la necesidad de garantizar la recaudación del impuesto. En base a la jurisprudencia del TJUE, éste es un objetivo legítimo para justificar una restricción a las libertades fundamentales del Tratado. Ahora bien, esa restricción debe ser adecuada para la consecución de tal objetivo y no debe exceder de lo necesario para conseguirlo. En el presente litigio, el TJUE considera que extender a las sociedades no residentes que registran pérdidas la posibilidad de obtener la devolución de la retención en origen y de aplazar la tributación implicaría eliminar un obstáculo a la libre circulación de capitales, sin que el objetivo perseguido por la norma controvertida se viera afectado. Ello porque este régimen de devolución es una excepción al principio de tributación

durante el ejercicio al solamente estar destinado a las sociedades que registren pérdidas, y porque además las sociedades no residentes deberían aportar los elementos necesarios que permitieran a las autoridades tributarias comprobar que, en efecto, se han registrado pérdidas.

La segunda razón para justificar la restricción a la libre circulación de capitales se basa en mantener el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y en prevenir el riesgo de doble imputación de pérdidas. La jurisprudencia del TJUE reconoce la preservación del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la prevención de la doble imputación de pérdidas como objetivos legítimos que pueden justificar una restricción a las libertades fundamentales. En este asunto, el TJUE considera que no pueden esgrimirse estas razones para justificar la restricción a la libre circulación de capitales. Así, y como se ha expuesto en otras sentencias anteriores, mantener un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede invocarse para establecer que las sociedades no residentes quedan sujetas por los dividendos que reciben cuando ese Estado miembro ha decidido no gravar a las sociedades residentes respecto de este mismo tipo de rendimientos, en determinados supuestos. Asimismo, en el caso de que se permitiese a las sociedades no residentes aplazar la tributación de los dividendos al ejercicio inmediatamente posterior en el que obtuvieran beneficios, como ocurre con las sociedades residentes, no supone la renuncia por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia a gravar tales rentas. Igualmente, y en lo que se refiere al riesgo de doble imputación de pérdidas, como se ha dicho antes, las sociedades no residentes quedarían obligadas a aportar los elementos pertinentes que permitieran a las autoridades tributarias verificar que se cumplen los requisitos para beneficiarse del aplazamiento.

La tercera y última razón que se alega es que la norma controvertida sirve para mantener la coherencia del sistema tributario. Esto exige, conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE, demostrar que existe una relación directa entre la ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado. Cuestión ésta que no se da en el presente litigio.

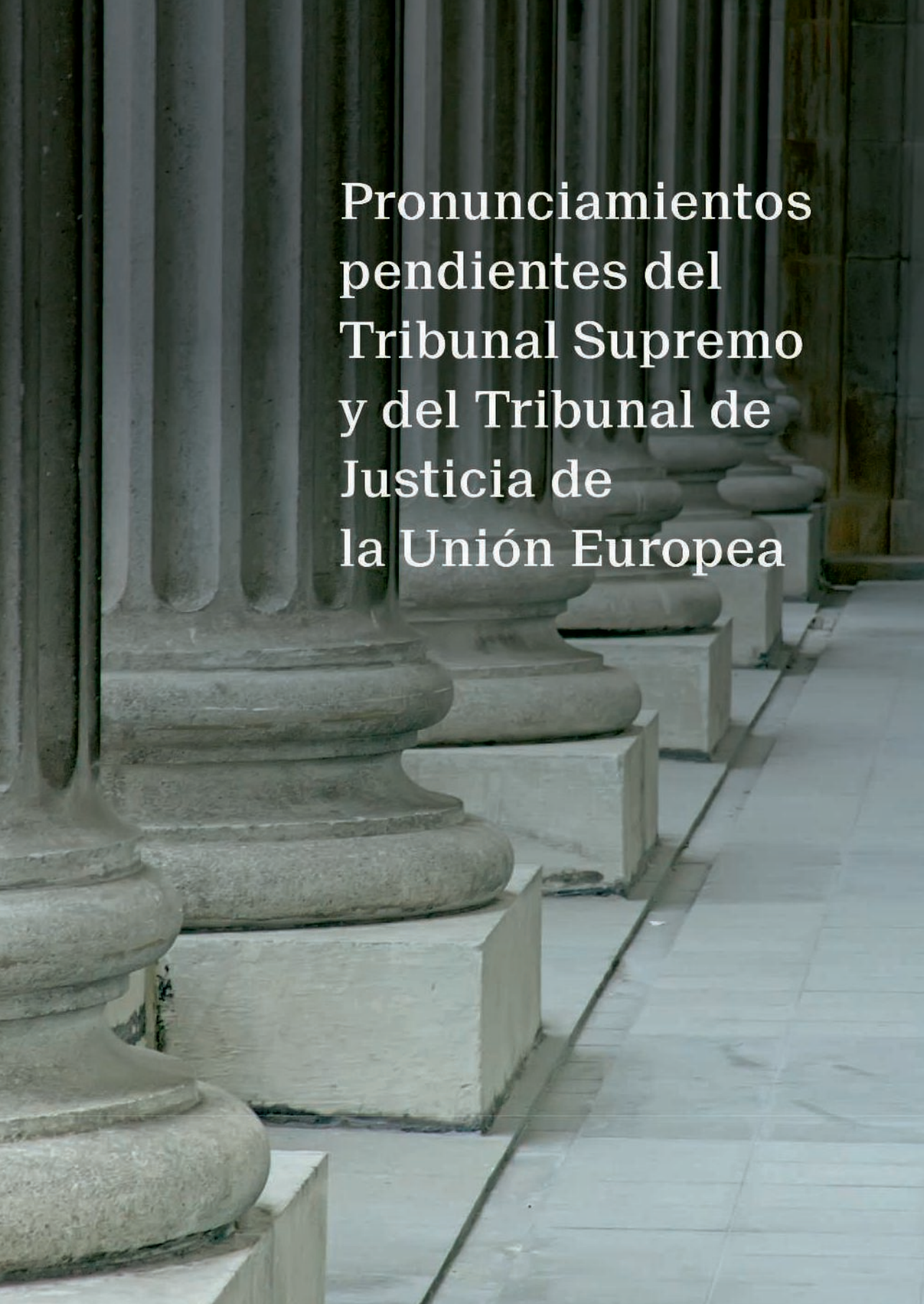
Por todo lo anterior, el TJUE concluye que la norma controvertida está confiriendo un trato fiscal diferente contrario a la libre circulación de capitales del art. 63 del TFUE que no está justificada en razones imperiosas de interés general. Por ende, el meritado precepto debe oponerse a una norma que grava los dividendos percibidos por sociedades no residentes, no permitiendo la devolución de la retención en origen ni solicitar aplazamiento de su tributación en caso de registrar pérdidas, cuando las sociedades residentes que se encuentran en la misma situación sí pueden acceder a dicha ventaja respecto de la tributación de los dividendos.

4. Análisis y relevancia para España

Resulta innegable la relevancia que esta sentencia del TJUE tiene para España, no solamente porque se establece la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de una norma establecida en uno de los territorios forales, sino porque las conclusiones del Tribunal de Luxemburgo podrían ser extrapo-

lables a la norma del territorio común, cuya redacción es idéntica. De esta forma, los argumentos esgrimidos por el TJUE sobre la diferencia de trato y la ausencia de una justificación serían aplicables a los contribuyentes sujetos por sus dividendos a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Además, esta sentencia también debe ser observada por otros Estados miembros en los que la retención en origen esté configurada como un impuesto de carácter definitivo, de forma que no sea posible obtener la devolución de la retención cuando se registren pérdidas en el ejercicio que corresponda, pero esta posibilidad sí esté disponible para las sociedades residentes.

A photograph of a long, dimly lit hallway with a series of classical stone columns. The columns are fluted and have papyrus capitals. They are arranged in a perspective that leads the eye towards the background. The floor is made of large, light-colored stone tiles. The lighting is soft, creating a sense of depth and grandeur.

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 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

Anulación de la liquidación por prescripción y derecho a obtener la devolución del ingreso indebido reconocido en la regularización.

Auto del Tribunal Supremo 5447/2024, de 18 de diciembre de 2024, rec. 279/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si la anulación, por causa de prescripción, de una liquidación tributaria dictada en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos con resultado de cuota a ingresar, comporta necesariamente la pérdida del derecho a obtener la devolución de un ingreso indebido reconocido por la administración tributaria en ese procedimiento de regularización.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 31, 32, 66, 101.1 y 150.2 y 5, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción aplicable *ratione temporis*.

Comprobación de valores. Método de dictamen pericial. Visita al inmueble.

Auto del Tribunal Supremo 612/2025, de 29 de enero de 2025, rec. 1141/2024

RESUMEN: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2012. Comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial. Visita del inmueble. Reafirmar, reforzar, completar o aclarar, en su caso, la jurisprudencia histórica existente sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, si la exigencia de visita al inmueble impone que se visite tanto el exterior como el interior de inmueble. Plantea idénticas cuestiones que el recurso de casación núm. 5384/2023

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 57.1.e) de la LGT.
- Artículos 158, apartado 3, y 160, apartados 1, 2 y 3 del RGAT.

Cláusulas antielusión. Calificación. Conflicto en aplicación de la norma.

Auto del Tribunal Supremo 912/2025, de 5 de febrero de 2025, rec. 957/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la Administración tributaria puede directamente recalificar al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria un conjunto de operaciones consistentes en que una sociedad facture a nombre de su socio aprovechando la circunstancia de estar en estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen simplificado en el I.V.A., para disminuir la carga impositiva en conjunto de la sociedad; o si, por el contrario, tal recalificación exige la previa tramitación de un procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 LGT. Y aclarar si en atención a las facultades de impugnación del responsable reconocidas en el artículo 174.5, párrafo 1º, LGT, debe indicarse en los acuerdos de derivación de responsabilidad la posibilidad de impugnar directamente las liquidaciones y sanciones.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 13, 15 y 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Procedimiento de comprobación limitada. Facultades de los órganos de gestión. Cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad, para la aplicación del régimen especial de diferimiento en las aportaciones de activos.

Auto del Tribunal Supremo 918/2025, de 5 de febrero de 2025, rec. 1181/2024

RESUMEN: Determinar si el cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad, para la aplicación del régimen especial de diferimiento en las aportaciones de activos, puede ser verificado por los órganos de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 141.e) LGT.
- Artículo 217.1, apartados b) y e) LGT.
- Artículo 89 LIS.

Procedimiento de inspección. Entrada y reconocimiento de fincas. Utilización de la documentación obtenida para liquidar y sancionar otros ejercicios. Doctrina del hallazgo casual.

Auto del Tribunal Supremo 1202/2025, de 12 de febrero de 2025, rec. 1209/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la documentación obtenida durante la práctica de un registro llevado a cabo en virtud de una autorización judicial para entrada y registro en el domicilio de un contribuyente que ha sido solicitada en el curso de un procedimiento inspección que abarcaba unos concretos ejercicios fiscales (2016 y 2017) puede, por mor de la doctrina del hallazgo casual, abarcar y dar cobertura a que la documentación obtenida en relación a otros ejercicios fiscales sirva de fundamento para liquidar y en consecuencia sancionar en relación a ese ejercicio.

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.
- Artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero.
- Artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
- Artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Retenciones. Posibilidad de exigir la retención no practicada al retenedor sin antes regularizar a los contribuyentes a los que no se le retuvo.

Auto del Tribunal Supremo 12250/2024. de 9 de octubre de 2024, rec. 8290/2023

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo consisten en: 1) Determinar si la Administración puede exigir la retención no practicada al retenedor sin proceder a regularizar previamente a todos y cada uno de los contribuyentes a los que la entidad no retuvo cuando en el expediente administrativo se ha acreditado que los sujetos pasivos del IRPF no presentaron autoliquidación por dicho concepto. 2) Aclarar si en los supuestos en que no sea posible regularizar la obligación de practicar retenciones a cuenta del IRPF al retenedor, aun así, la Administración tributaria pueden exigir al retenedor los efectos perjudiciales que para la Administración hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención, en concreto precisar si pueden exigirse al retenedor los intereses de demora e imponerle las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Artículo 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

Base imponible. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Aplicación a militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano.

Auto del Tribunal Supremo 915/2025, de 5 de febrero de 2025, rec. 1092/2024

RESUMEN: Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar si resulta aplicable a los rendimientos del trabajo percibidos por los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) la exención prevista en el artículo 7, letra p) LIRPF, o, en su caso, la exención total prevista en la Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947. Aclarar si las retribuciones abonadas por el Ministerio de Defensa en una cuenta corriente de un

banco establecido en España a un militar español integrante de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL) que operan bajo bandera de las Naciones Unidas, deben entenderse satisfechas por servicios prestados para las Naciones Unidas o, al contrario, se han prestado en un país que tenía la consideración de paraíso fiscal en los años 2017 y 2018, y si esta circunstancia, atendido el carácter obligado del destino encomendado y la finalidad de la exención fiscal, es relevante a efectos de la exclusión de ésta.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- Acuerdo entre las Naciones Unidas y el Gobierno del Líbano en relación con el status de la Fuerzas Provisionales de NNUU en tal país.
- Sección 19 de la Convención sobre privilegios e inmunidades de los organismos especializados, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 21 de noviembre de 1947.
- Sección 18 del artículo V de la Convención sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, Nueva York el 13 de febrero de 1946.

Base imponible. Rendimientos de actividades económicas.

Reducciones. Rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Auto del Tribunal Supremo 908/2025, de 5 de febrero de 2025, rec. 968/2024

RESUMEN: La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en precisar si los rendimientos netos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, y los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedan exceptuados de la reducción contemplada en el artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando proceden de una actividad que de forma habitual genera ese tipo de rendimientos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 32.1, párrafo primero, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Reducciones a la base imponible. Reducción por transmisión de participaciones. Empresa dedicada al arrendamiento. Cumplimiento del requisito de persona contratada.

Auto del Tribunal Supremo 616/2025, de 29 de enero de 2025, rec. 1143/2024

RESUMEN: Reducción del 95% en la BI del art. 20.6 LISD por transmisión de participaciones en empresa dedicada al arrendamiento. Concepto de actividad económica. Requisito de tener una persona contratada previsto en el art. 4.Ocho.Dos, a), LIP, y posibilidad de que se cumpla por una empresa del grupo.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Impuesto sobre Sociedades

Principio de correlación de ingresos y gastos. Deducibilidad de los gastos asociados a la titularidad de un bien no afecto a la actividad.

Auto del Tribunal Supremo 90/2025, de 15 de enero de 2025, rec. 1253/2024

RESUMEN: Determinar si, cuando se declaran en el Impuesto de Sociedades los ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial porque se cumple el principio de correlación con los ingresos.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 10.1, 3 y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Artículos 31.1 y 103 de la Constitución española.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Cómputo del plazo. Dies a quo en caso de presentación de autoliquidación trimestral debiendo haber liquidado mensualmente.

Auto del Tribunal Supremo 4/2025, de 8 de enero de 2025, rec. 9067/2023

RESUMEN: IVA. Dies a quo del plazo de prescripción para liquidar la deuda cuando se ha presentado autoliquidación trimestral, pero la Administración concluye que procedía liquidar mensualmente. Efecto interruptivo de la prescripción de dicha autoliquidación trimestral incorrectamente presentada.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículos 67.1 y 68.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Plazo de prescripción. Interrupción. Acuerdo de inicio de actuaciones que acota un periodo temporal.

Auto del Tribunal Supremo 1490/2025, de 19 de febrero de 2025, rec. 1671/2024

RESUMEN: Determinar si en los tributos de devengo instantáneo, como el ITP-AJD, el acuerdo de inicio de actuaciones que acota un periodo temporal en lugar de una operación individualizada tiene eficacia interruptiva de la prescripción, conforme al artículo 68.1.a) LGT.

Normas jurídicas objeto de interpretación:

- Artículo 68.1. a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Artículo 87.3.b) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

CUESTIONES PREJUDICIALES Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES EN ASUNTOS PENDIENTES DE RESOLUCIÓN POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (5/12/2024 AL 10/03/2025)

Gabinete de Estudios 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.

Cooperación aduanera

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – Devolución o condonación de derechos de importación o de exportación – Reglamento (CEE) n.º 1430/79 – Código aduanero de la Unión – Reglamento (UE) n.º 952/2013 – Requisitos para la devolución de oficio – Plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de la deuda aduanera – Conocimiento por las autoridades aduaneras de la identidad de los operadores económicos afectados y del importe que debe devolverse a cada uno de ellos, sin obligación de realizar indagaciones exhaustivas – Derecho a una buena administración.

Asunto: C-206/24.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia)].

Fecha de las conclusiones: 6 de marzo de 2025.

Abogado/a General: SR. RIMVYDAS NORKUS.

Parte demandante: YX, Logística i Gestió Caves Andorranes i Vidal SA

Parte demandada: Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance
– Directeur général des douanes et droits indirects.

Propuesta del Abogado General:

A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Francia) de la siguiente manera:

El artículo 2, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 1430/79 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, debe interpretarse en el sentido de que, para que las autoridades aduaneras puedan devolver de oficio derechos de aduana percibidos indebidamente, estas deben haber comprobado, en un plazo de tres años a partir de la contracción de tales derechos, que no eran adeudados legalmente. A fin de que pueda efectuarse la devolución, esa comprobación debe incluir la identidad de los operadores afectados y los importes que han de devolverse a cada uno de ellos. Las indagaciones realizadas a estos efectos han de ser proporcionados a la gravedad de la situación que la autoridad competente debe subsanar.

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Unión aduanera – Reglamento (UE) n.º 952/2013 – Código aduanero de la Unión – Tarifa aduanera común – Valor en aduana – Valor transaccional – Determinación – Mercancías importadas sobre la base de un contrato que indica el precio de compra provisional – Precio definitivo desconocido en la fecha de aceptación de la declaración en aduana.

Asunto: C-782/23.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo, Lituania)].

Fecha de las conclusiones: 23 de enero de 2025.

Abogado/a General: M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA.

Parte demandante: «Tauritus» UAB

Parte demandada: Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, con intervención de: Kauno teritorinė muitinė.

Propuesta del Abogado General:

A tenor de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo, Lituania) en estos términos:

«1) El artículo 70, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que:

se aplica a una situación en la que, en el momento de la admisión de la declaración en aduana y con arreglo a la compraventa realizada inmediatamente antes de que las mercancías hayan sido introducidas en el territorio aduanero, se conocen, además de su precio provisional, las condiciones que determinarán su precio final, siempre que tales condiciones respondan a criterios objetivos y de fácil verificación por parte de la autoridad aduanera, lo que corresponde apreciar al órgano judicial de reenvío.

2) El artículo 173, apartado 3, del Reglamento n.º 952/2013 debe interpretarse en el sentido de que:

permite al declarante, previa solicitud, rectificar uno o más datos de la declaración de aduana, sin que tal rectificación resulte el mecanismo adecuado cuando lo procedente sea presentar una declaración complementaria a título del artículo 167 del Reglamento n.º 952/2013».

Impuesto sobre el Valor Añadido

• Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Legislación tributaria – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Reimportación de bienes – Mercancías de retorno – Exención del IVA – Artículo 143, apartado 1, letra e) – Necesidad de cumplir las disposiciones aduaneras – Unión aduanera – código aduanero – Exención de derechos en la importación de mercancías de retorno – Artículo 203 – Artículo 86, apartado 6 – Relación entre el Derecho aduanero y la legislación del IVA.

Asunto: C-125/24 [Palmstråle] (i)

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)].

Fecha de las conclusiones: 6 de marzo de 2025.

Abogado/a General: S. RA JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: AA.

Parte demandada: Allmänna ombudet hos Tullverket.

Propuesta de la Abogada General:

Propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial del Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia):

«El artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA solo requiere que concurran los requisitos materiales del artículo 203 del código aduanero. En el supuesto de que nazca una deuda aduanera en virtud del artículo 79 del código aduanero únicamente por incumplimiento de la obligación de declaración en aduana con arreglo al artículo 158, apartado 1, del código aduanero y de la obligación de presentación en aduana con arreglo al artículo 139, apartado 1, del código aduanero, o por omisión de la solicitud de exención de derechos aduaneros con arreglo al artículo 203 del código aduanero, la reimportación de mercancías de retorno en el sentido del artículo 203 del código aduanero estará exenta del IVA. Por este motivo, para la exención del IVA a la importación en virtud del artículo 143, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA es irrelevante que se realice el supuesto de la exención del artículo 86, apartado 6, del código aduanero (por no existir tentativa de fraude).»

• Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Derecho tributario – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 72 – Valor normal de mercado – Artículo 80 – Nueva estimación de la base imponible – Holding que presta exclusivamente servicios gravados a sus filiales – Determinación del valor normal de mercado – Prevención del fraude o la evasión fiscales.

Asunto: C-808/23

Procedimiento: [[Petición de decisión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia)].

Fecha de las conclusiones: 6 de marzo de 2025.

Abogado/a General: S. RA JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Högkullen AB.

Parte demandada: Skatteverket.

Propuesta de la Abogada General:

Por lo tanto, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia):

«Los artículos 72 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que los diversos servicios administrativos (en el caso de autos, servicios de gestión, financieros, de gestión inmo-

biliaria, de tecnologías de la información y de gestión de personal) que presta una sociedad holding de gestión a sus filiales no necesariamente constituyen siempre prestaciones únicas para las que esté excluida de antemano la posibilidad de establecer un valor de referencia en el sentido del artículo 72, párrafo primero, de dicha Directiva.»

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 273 – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 50 – Principio *ne bis in idem* – Omisión de la obligación de emisión de un recibo de caja – Precintado de local – Acumulación de sanciones por una misma infracción – Principio de proporcionalidad.

Asunto: C-733/23

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad – Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas, Bulgaria)].

Fecha de las conclusiones: 13 de febrero de 2025.

Abogado/a General: M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA.

Parte demandante: Beach and bar management» EOOD.

Parte demandada: Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Burgas.

Propuesta de la Abogada General:

A tenor de lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia responder al Administrativen sad – Burgas (Tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas, Bulgaria) en estos términos:

«El artículo 325 TFUE, el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que:

Las consideraciones en cuya virtud el Tribunal de Justicia pronunció la sentencia de 24 de mayo de 2023, MV – 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), son extensibles al supuesto en que la autoridad tributaria nacional impone a un contribuyente ochenta y cinco sanciones pecuniarias por el incumplimiento sucesivo de sus obligaciones concernientes al impuesto sobre el valor añadido, además de acordar la medida de precintado y de prohibición de acceso a un local comercial durante catorce días, en razón del conjunto de infracciones tributarias cometidas».

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Prestaciones de servicios a título oneroso – Base imponible – Compensaciones para cubrir pérdidas – Subvenciones directamente vinculadas al precio – Servicio subvencionado prestado por un tercero en pro del interés público – Relación jurídica y vínculo directo entre la prestación de servicios y la contraprestación – Contraprestación obtenida de terceros.

Asunto: C-615/23

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)].

Fecha de las conclusiones: 13 de febrero de 2025.

Abogado/a General: SRA. JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Parte demandada: P. S.A.

Propuesta de la Abogada General:

Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) del siguiente modo:

«Los artículos 2, apartado 1, letra c), y 73 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que una compensación *a posteriori* de las pérdidas económicas cuyo importe está limitado mediante un reglamento de la Unión y que no se fija en función del número de usuarios, sino de los kilómetros por vehículo ofrecidos a tanto alzado, no constituye una contraprestación por un servicio prestado a la entidad de la Administración pública local que paga el servicio. Dicha compensación tampoco constituye una remuneración obtenida de un tercero a favor de los usuarios específicos del transporte público local, ya que no tiene una influencia directa, sino a lo sumo indirecta, en el cálculo de los precios de la sociedad subvencionada.»

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 273 – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea – Artículo 47, párrafo primero – Derecho a un recurso efectivo – Medida administrativa de precintado de un local – Demanda de suspensión – Control judicial limitado a la apreciación de los daños que puedan resultar de la ejecución de la medida.

Asunto: C-605/23.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunal de lo contencioso administrativo de Blagóevgrad, Bulgaria)].

Fecha de las conclusiones: 13 de febrero de 2025.

Abogado/a General: M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA.

Parte demandante: «Ati-19» EOOD.

Parte demandada: Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» – Sofia v Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite.

Propuesta de la Abogada General:

A tenor de lo que precede, propongo al Tribunal de Justicia responder al Administrativen sad – Blagoevgrad (Tribunal de lo contencioso administrativo de Blagóevgrad, Bulgaria) en estos términos:

«El artículo 47, párrafo primero, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:

En principio, no se opone a una normativa de un Estado miembro que, en su conjunto, permite al juez acordar la suspensión de la orden de ejecución provisional de una medida administrativa de precintado de un local comercial, decretada ante la constatación de irregularidades que afectan al impuesto sobre el valor añadido (IVA), cuando dicha ejecución provisional pudiera causar un perjuicio grave o difícilmente reparable al recurrente.

Se opone, sin embargo, a que el alcance del control judicial de la aplicación de esa normativa nacional, en el marco del procedimiento en el que se insta la suspensión de la orden de ejecución provisional, se circunscriba únicamente a la existencia de perjuicios graves o difícilmente reparables, excluyendo cualquier posibilidad de que el juez aprecie, para formar su convicción, que la solicitud de suspensión está justificada, de hecho y de derecho, en argumentos verosíblemente aceptables que pongan de relieve, a primera vista, deficiencias incompatibles con el ajuste de ese acto al derecho de la Unión».

• Conclusiones del Abogado General

Petición de decisión prejudicial – Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Prestación de servicios – Mención de un IVA incorrecto, por ser demasiado elevado, en la factura – Facturas emitidas en favor de una persona que no es sujeto pasivo y no tiene derecho a deducción – Responsabilidad por el riesgo de pérdida de ingresos fiscales – Determinación de las facturas en las que existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales – Autonomía procesal de los Estados

miembros – Carga de la prueba – Facultad de estimación de las autoridades tributarias – Criterios para efectuar una estimación correcta.

Asunto: C-794/23.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)].

Fecha de las conclusiones: 19 de diciembre de 2024.

Abogado/a General: S. RA JULIANE KOKOTT.

Parte demandante: Finanzamt Österreich.

Parte demandada: P GmbH.

Propuesta de la Abogada General:

Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria):

«1) Una persona no adeuda el IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA por las facturas erróneas cuyo destinatario no sea un sujeto pasivo, aunque también haya emitido otras facturas cuyos destinatarios sí sean sujetos pasivos y por las cuales sí adeude el impuesto con arreglo a dicho artículo. La proporción de estas facturas debe determinarse, en su caso, mediante una estimación.

2) Los criterios concretos para la estimación del porcentaje de facturas que entrañan un riesgo de pérdida de ingresos fiscales se deducen de la naturaleza de la prestación y del tipo de clientela habitual. También pueden ser criterios válidos para la valoración quién ha sido el causante del error y en qué medida ha cooperado el emisor de la factura en el esclarecimiento de los hechos.»

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales – Emisión de obligaciones – Contrato de garantía – Impuesto sobre actos jurídicos documentados – Alcance del concepto de formalidad relativa – Concepto de privilegio.

Asunto: C-685/23.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo – CAAD), Portugal].

Fecha de las conclusiones: 13 de febrero de 2025.

Abogado/a General: SR. ANDREA BIONDI.

Parte demandante: Corner and Border S. A.

Parte demandada: Autoridade Tributária e Aduaneira.

Propuesta del Abogado General:

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo – CAAD), Portugal]:

«1) El artículo 5, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la sujeción al impuesto sobre actos jurídicos documentados de las garantías constituidas por prendas sobre acciones, sobre saldos de cuentas bancarias, sobre créditos de accionistas y por cesiones de créditos en garantía, otorgadas en relación con una operación de emisión de obligaciones, siempre que el contrato de garantía pueda vincularse a una formalidad relativa al contrato de crédito. Así sucede cuando la obligación de constituir garantías en caso de emisión de obligaciones viene impuesta por la ley o por otra fuente que vincule a la autonomía de la voluntad o, en su defecto, si el órgano jurisdiccional nacional comprueba la existencia de situaciones de hecho que permitan considerar que la constitución de una garantía es una actuación comercial necesaria en una operación compleja y única.

2) La constitución de garantías impuesta por la ley es un requisito para considerar el contrato de garantía celebrado con ocasión de un contrato de préstamo como una formalidad relativa a este y, por tanto, se opone a la sujeción a un impuesto indirecto en el sentido del artículo 5, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/7.

3) La circunstancia de que las garantías se otorguen en el contexto de una operación de emisión de obligaciones objeto de suscripción privada por una entidad bancaria, cuya posición de suscriptor puede transferirse por voluntad de la entidad emisora, aun cuando dicha transferencia esté sujeta a determinadas condiciones y a penalizaciones/comisiones, no afecta a la respuesta a la primera cuestión prejudicial.

4) El artículo 6, apartado 1, letra d), de la Directiva 2008/7 debe interpretarse en el sentido de que comprende todas las garantías constituidas en el contexto de una operación de emisión de obligaciones incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 2, letra b), de la misma Directiva, cuya constitución o inscripción tenga un efecto análogo sobre los derechos del acreedor, es decir, atribuir derechos preferentes especiales a la hora de satisfacer el crédito en caso de impago, con independencia de su naturaleza mobiliaria o inmobiliaria.»

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial–anulación de la liquidación complementaria del impuesto municipal sobre las transmisiones de bienes inmuebles a título oneroso– Directiva 2008/7/CE– Artículo 6 y 8.

Asunto: C-837/24.

Cuestión planteada:

La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 3, letra a), 4, 5, apartado 1, letra a), 6, apartado 1, letras a) y b), y 8, apartado 3, de la Directiva 2008/7/CE.

Las partes discrepan sobre la compatibilidad con la Directiva 2008/7/CE de la imposición resultante de los artículos 2, apartado 2, letra d), 12, apartado 4, cláusula 19, letra a), y 17 del Código del IMT [omissis].

Fecha de presentación: 6 de diciembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo – CAAD, Portugal)].

Fecha de la resolución de remisión: 3 de diciembre de 2024.

Parte demandante: NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A.

Parte demandada: Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera).

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial – Régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones–Directiva 2003/49/CE– Artículo 1, apartado 15 – solicitud de decisión de exención.

Asunto: C-828/24

Cuestión planteada:

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Puede interpretarse la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes

Estados miembros, en el sentido de que permite al Estado de origen conceder, sobre la base de una decisión adoptada en virtud de su artículo 1, apartado 12, una exención también con respecto a un período anterior al momento de presentación del certificado y de la información acreditativa que el Estado de origen pueda pedir legítimamente, o al momento de emisión de la propia decisión?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿resulta directa o indirectamente de la Directiva 2003/49 o de cualquier otra disposición del Derecho de la Unión: a) algún plazo para presentar el certificado y la información acreditativa que el Estado de origen pueda pedir legítimamente a fin de adoptar una decisión de exención en virtud del artículo 1, apartado 12, o b) alguna limitación temporal respecto a la duración del período anterior al momento de presentación del certificado y de la información acreditativa que el Estado de origen pueda pedir legítimamente, por el que se pueda conceder la exención?

Fecha de presentación: 4 de diciembre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, República Checa).

Fecha de la resolución de remisión: 26 de noviembre de 2024

Parte demandante: Erdrich Umformtechnik GmbH

Parte demandada: Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa).

Carta de Derechos Fundamentales

• Petición de decisión prejudicial

Procedimiento prejudicial –Sociedades fiduciaria– interpretación del concepto de «istituti giuridici» («instrumentos jurídicos»)– Directivas (UE) 2015/849 y (UE) 2018/843– artículo 267 TFUE, interpretación del artículo 5 TUE y de los artículos 114 TFUE y 288 TFUE–analogía con los fideicomisos (del tipo «trust»).

Asunto: C-685/24

Cuestión planteada:

1. ¿Debe interpretarse el concepto de «istituti giuridici» («instrumentos jurídicos») del artículo 31, apartados 1, 2 y 10, de la Directiva (UE) 2015/849, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/843, que figura en la versión italiana, en el sentido de que se refiere, de conformidad con lo que puede deducirse de las demás versiones lingüísticas principales, del contexto y de la finalidad de la Directiva, a la existencia de una unión orgánica de las normas y principios que regulan un fenómeno social, o, en cambio, a un negocio jurídico económico concreto y específico o,

incluso, a tipos de negocios jurídico económicos apreciados en función de sus características sustantivas, que, en cualquier caso, presentan una estructura o funciones análogas a las de los fideicomisos (del tipo «trust»)?

2. ¿Debe interpretarse el artículo 31, apartado 10, de la Directiva (UE) 2015/849, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/843, en el sentido de que las notificaciones efectuadas por los Estados miembros y el informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo carecen de fuerza normativa vinculante y constituyen actos meramente declarativos de los instrumentos jurídicos análogos a los fideicomisos (del tipo «trust»), presentes en los distintos ordenamientos jurídicos, de modo que, en cualquier caso, corresponde al juez nacional y al Tribunal de Justicia apreciar, en caso de controversia, la existencia de tal analogía con los fideicomisos (del tipo «trust») de la estructura o las funciones de esos instrumentos, únicamente a la luz de las disposiciones de la Directiva, ya que no puede considerarse que dichos actos, que completan el Derecho [de la Unión], sean vinculantes?
3. ¿Deben interpretarse el Derecho de la Unión, y en particular los considerandos 1, 2, 4, 5, 12, 13, 14, 15, 16 y 17, y los artículos 2, 3, apartado 1, punto 6, y 31 de la Directiva (UE) 2015/849, así como los considerandos 4, 5, 16, 17, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34, de la Directiva (UE) 2018/843, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la contenida en los artículos 1, apartado 2, letra ee), 20, 21, y 22 del D. Lgs n.º 231/2017 (Decreto Legislativo n.º 231/2017), en la medida en que [...] incluye entre los instrumentos jurídicos con una estructura y funciones análogas a las de los fideicomisos (del tipo «trust») los mandatos fiduciarios de las [...] sociedades fiduciarias?
4. ¿Se oponen el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de proporcionalidad y las disposiciones contenidas en el artículo 31, apartado 1, de la Directiva (UE) 2015/849, en relación con el artículo 5 TUE, apartado 4, y los considerandos 5 y 27 de la Directiva (UE) 2018/843, a una normativa nacional como la establecida en los artículos 1, apartado 2, letra e), 20, 21 y 22 del Decreto Legislativo n.º 231/2017, en la medida en que incluye entre los instrumentos jurídicos con una estructura y funciones análogas a las de los fideicomisos (del tipo «trust») los mandatos fiduciarios de las sociedades fiduciarias, aun cuando la actividad de dichas sociedades esté sujeta a una serie de obligaciones y a la supervisión de varias autoridades nacionales y teniendo en cuenta los riesgos que pueden entrañar las operaciones que realizan?
5. ¿Son inválidas las disposiciones contenidas en artículo 31, apartados 1, 2 y 10, de la Directiva (UE) 2015/849, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/843, por oponerse a lo dispuesto en los artículos 114 TFUE y 288 TFUE, apartado 3, y al principio de efecto útil?
6. ¿Deben interpretarse el Derecho de la Unión, en particular los considerandos 1, 2, 5, 12, 13, 14, 15, 16 y 17 y los artículos 30 y 31 de la Directiva (UE) 2015/849, así como los considerandos 4, 5, 16, 17 y 25 a 34 de la

Directiva (UE) 2018/843, los artículos 6, 7, 8 y 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 5 TUE, apartado 4, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2022, en los asuntos acumulados C-37/20 y C-601/20, en el sentido de que se oponen a una normativa como la establecida en el artículo 21, apartado 4, letra d-bis), del Decreto Legislativo n.º 231/2007, y el artículo 7, apartado 2, del Decreto Ministerial n.º 55/2022, que permite el acceso a los particulares, incluidos aquellos que ostenten un interés difuso, con un interés jurídico relevante y diferenciado, en los casos en que sea necesario conocer el titular real al objeto de garantizar o defender un interés correspondiente a una situación jurídicamente protegida, cuando tengan pruebas concretas y documentadas de la divergencia entre la titularidad real y la legal, exigiendo, además, que el interés sea directo, concreto y actual y, en el caso de entidades representativas de intereses difusos, no coincida con el interés individual de los pertenecientes a la categoría representada?

Fecha de presentación: 17 de octubre de 2024.

Órgano jurisdiccional remitente: Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia).

Fecha de la resolución de remisión: 15 de octubre de 2024.

Parte demandante: Unione Fiduciaria SpA– Assoservizi Fiduciari– Torino Fiduciaria – Fiditor Srl– Ser-Fid Italiana Fiduciaria e di Revisione SpA.

Parte demandada: Presidenza del Consiglio dei Ministri (Presidencia del Consejo de Ministros) – Ministero delle Imprese e del Made in Italy (Ministerio de las Empresas y del Made in Italy) –Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economía y Hacienda) –Garante per la Protezione dei Dati Personali (Supervisor de Protección de Datos) –Unioncamere (Unione Italiana delle Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura)–Camera di Commercio Industria Artigianato Agricoltura di Milano, Monza-Brianza, Lodi (Cámara de Comercio, Industria, Artesanía y Agricultura de Milán, Monza-Brianza, Lodi).

Libertad de establecimiento

• Conclusiones del Abogado General

Procedimiento prejudicial – Servicios de pago en el mercado interior – Reglamento (UE) 2015/751 – Tasas de intercambio aplicadas a las operaciones de pago con tarjeta – Límite al importe de dichas tasas – Remuneración recibida por un socio de marca combinada procedente de un régimen de tarjetas de pago – Aplicación de dicho límite a esta remuneración – Deducción de la tasa de descuento – Deducción del importe de las prestaciones realizadas por el socio de marca combinada.

Asunto: C-549/23.

Procedimiento: [Petición de decisión prejudicial planteada por el College van Beroep voor het bedrijfsleven (Tribunal de Apelación en Materia Económica, Países Bajos)].

Fecha de las conclusiones: 6 de marzo de 2025.

Abogado/a General: SR. JEAN RICHARD DE LA TOUR.

Partes demandantes: American Express Europe SA, American Express Carte France SA, Visa Europe Ltd, MasterCard Europe SA, Autoriteit Consument en Markt, Koninklijke Luchtvaart Maatschappij NV con intervención de International Card Services BV.

Propuesta del Abogado General:

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el College van Beroep voor het bedrijfsleven (Tribunal de Apelación en Materia Económica, Países Bajos) del siguiente modo:

«1) El artículo 2, punto 11, del Reglamento (UE) 2015/751 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre las tasas de intercambio aplicadas a las operaciones de pago con tarjeta, en relación con su artículo 1, apartado 5, debe interpretarse en el sentido de que la compensación neta corresponde al importe neto total de los pagos, descuentos o incentivos abonados al socio de marca combinada, en particular, por el régimen de tarjetas de pago tripartito con extensión mediante marca combinada, aun cuando el socio de marca combinada no sea el emisor.

2) El artículo 4 del Reglamento 2015/751, en relación con su artículo 2, punto 10, segunda frase, debe interpretarse en el sentido de que la compensación neta queda comprendida directamente en el ámbito de aplicación de dicho artículo 4.

3) El artículo 5 del Reglamento 2015/751 debe interpretarse en el sentido de que

– están comprendidas en su ámbito de aplicación las retribuciones, incluida la compensación neta, recibidas por un socio de marca combinada, aun cuando no sea el emisor;

– por una parte, cualquier retribución acordada, incluida la compensación neta, que tenga un objeto o efecto equivalente a la tasa de intercambio, recibida por un socio de marca combinada del régimen de tarjetas de pago, de un adquirente o de cualquier otro intermediario en relación con operaciones de pago con tarjeta o actividades conexas se considera parte de la tasa de intercambio y, por otra parte, el criterio de la extensión de las actividades del régimen de tarjetas de pago es pertinente para evaluar ese objeto o efecto equivalente.

4) El artículo 2, punto 11, del Reglamento 2015/751 debe interpretarse en el sentido de que

– la tasa de descuento no puede deducirse de los pagos, descuentos o incentivos abonados al comerciante, como socio de marca combinada, por un régi-

men de tarjetas de pago tripartito con extensión mediante marca combinada, en relación con operaciones de pago o actividades conexas;

– a efectos del cálculo de la compensación neta, pueden deducirse de la remuneración abonada al socio de marca combinada por el régimen de tarjetas de pago tripartito no solo las retribuciones en efectivo, sino también las prestaciones del socio de marca combinada al régimen de tarjetas de pago tripartito que deben valorarse caso por caso teniendo en cuenta su valor económico real.»

Práctica profesional

El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente

La mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de un inmueble español por un socio residente en Alemania de una sociedad de capital española no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto)



EL RECARGO DEL IBI SOBRE LOS INMUEBLES DE USO RESIDENCIAL DESOCUPADOS CON CARÁCTER PERMANENTE

Juan Enrique Varona Alabern

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cantabria

(España)

Miembro de la AEDAF

Cómo citar: Varona Alabern, J.E. (2025). El recargo del IBI sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. *Revista Técnica Tributaria*, (148), 335-347.

SUMARIO

1. Introducción
2. Origen de su regulación y el problema que suscitó la remisión a un posterior desarrollo reglamentario
3. La viabilidad del recargo tras la redacción dispensada por el D-Ley 7/2019, de 5 de marzo
4. La vigente redacción del art. 72,4 del TRLRHL tras la reforma operada por la ley de vivienda
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. Requisitos necesarios para la aplicación del recargo
 - 4.3. Cuantía del recargo
 - 4.4. Las causas de justificación
 - 4.5. Facultades específicas de los ayuntamientos

1. Introducción

No cabe duda de que la vivienda es uno de los problemas sociales más graves que sufre nuestro país. Aunque son muchos los factores que inciden en el mercado de esta clase de inmuebles, la preocupante falta de oferta es quizás el más decisivo de todos ellos.

Por otra parte, existen viviendas vacías que no se ofrecen en venta o alquiler, no por razones objetivas sino por motivos especulativos, a la espera de que suban los precios, a lo cual se contribuye manteniendo esos inmuebles desocupados fuera del mercado inmobiliario.

En este contexto hay que situar el recargo del IBI sobre viviendas desocupadas con carácter permanente, que persigue una clara finalidad extrafiscal consistente en combatir determinadas actitudes especulativas y propiciar que muchas viviendas vacías se ofrezcan en arrendamiento o en venta, aumentando de este modo su oferta en el mercado.

Aunque se trata de un tributo bien intencionado, ha tenido escasa acogida por los ayuntamientos, e incluso algunos que lo han aprobado no lo han llegado a aplicar efectivamente. Básicamente, tres son las razones que explican su poco éxito.

En primer lugar, este recargo se encontraba parcamente regulado en la Ley, que remitía su desarrollo normativo a un posterior reglamento del Estado que nunca llegó a ver la luz, lo cual mantuvo este tributo en una prolongada situación de letargo.

En segundo lugar, el arduo procedimiento administrativo que precede a la declaración de vivienda desocupada y la dificultad de gestionar adecuadamente este recargo, operan como contundentes elementos disuasorios en buena parte de los municipios.

En tercer lugar, el mayor número de viviendas desocupadas se detecta en la llamada España vacía, es decir, en los ayuntamientos que sufren la cruda despoblación. Estos municipios carecen de medios para aplicarlo, pero, sobre todo, no padecen la escasez de oferta ni la actitud especulativa que el recargo pretende combatir, por lo que su implementación carece de sentido. Concretamente, en 2021 había 3.837.328 viviendas vacías en nuestro país, y el 45 % de ellas se ubicaba en municipios con menos de 10.000 habitantes; por el contrario, las ciudades con más de 250.000 habitantes solo tenían el 10,5 % del total de viviendas vacías.

2. Origen de su regulación y el problema que suscitó la remisión a un posterior desarrollo reglamentario

Como es sabido, la derogada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no contemplaba originariamente la existencia de este recargo, que fue introducido por el art. 17 de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre,

que añadía el siguiente párrafo al art. 73,4 de aquella Ley: «Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, las disposiciones reguladoras del mismo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que esta se declare». Esta misma redacción pasó al art. 72,4 del Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL).

La regulación legal era muy parca y claramente insuficiente para poder implementar el recargo, de tal modo que su aplicación devenía imposible sin el posterior desarrollo reglamentario al que la misma ley se remitía. Aunque algunos elementos esenciales quedaban descritos con suficiente precisión (p.e., sujeto pasivo, devengo, base imponible, tipo de gravamen, ...), otros, en cambio, requerían mucha mayor concreción, como sucedía especialmente con el hecho imponible, lo que resultaba sorprendente al tratarse de un elemento de singular relevancia en la estructura de cualquier tributo. Al referirse a los inmuebles de uso residencial que se encontraran desocupados con carácter permanente, el legislador dejaba sin regular aspectos nucleares del hecho imponible que exigían una mayor especificación, tales como la duración necesaria de la desocupación para considerar que el inmueble cumplía aquel requisito, o la clase de inmuebles de uso residencial que convenía dejar fuera del gravamen, atendiendo a sus singularidades o a la finalidad extrafiscal del tributo.

Las dudas se centraron en si el necesario desarrollo normativo debía llevarse a cabo mediante un reglamento del Estado o, por el contrario, si el propio ayuntamiento podía cubrir aquellas lagunas mediante la correspondiente ordenanza fiscal. No se reparó suficientemente en otro problema aun mayor, como era la remisión que se hacía a una norma reglamentaria –estatal o local– para regular aspectos sustanciales del hecho imponible, lo cual vulneraba el principio de reserva de ley, tal y como el Tribunal Constitucional ha precisado en varias ocasiones.

Pero, como decía, las dudas no se centraron en esta cuestión sino en qué tipo de norma reglamentaria (ordenanza municipal o estatal) era la idónea para completar la regulación del recargo, de tal modo que, si se entendía que solo cabía la estatal, únicamente sería posible aplicar el gravamen cuando aquella se aprobara, tesis esta última que fue la que acabaron defendiendo los tribunales. Como el referido reglamento estatal nunca se aprobó, el recargo devenía inaplicable.

3. La viabilidad del recargo tras la redacción dispensada por el D-Ley 7/2019, de 5 de marzo

El D-Ley de 14 de diciembre de 2018, que entró en vigor el 19 de diciembre de ese mismo año, dispensó nueva redacción al art. 72,4 del TRLRHL, pero estuvo vigente durante muy poco tiempo porque no llegó a convalidarse.

Poco más tarde, el art. Cuarto, dos del D-Ley 7/2019, de 1 de marzo, modificó aquel art. 72,4 en los mismos términos en que lo había hecho el anterior y fallido D-Ley. La nueva redacción de este precepto entró en vigor el 6 de marzo de 2019 y reguló de forma más pormenorizada el régimen jurídico del recargo para posibilitar así su implantación por los ayuntamientos, tratando de poner fin a tantos años de espera e incertidumbre provocadas por aquella originaria remisión a un posterior desarrollo reglamentario que nunca se produjo.

La nueva redacción añadió los siguientes extremos.

Se permitía a los ayuntamientos establecer un único recargo o varios de diversa cuantía en función del mayor o menor tiempo de desocupación del inmueble. Se trataba de una previsión coherente con la finalidad extrafiscal del tributo, porque no es deseable que la desocupación se prolongue en el tiempo, siendo lógico que se permitiese aumentar la carga tributaria conforme tal circunstancia se fuera perpetuando.

En segundo lugar, respecto a la definición de vivienda desocupada con carácter permanente, se remitía a lo que así se determinara en la normativa sectorial sobre la vivienda, estatal o autonómica, que se exigía que poseyera rango de ley, lo cual demuestra –como decía– que el legislador fue consciente de que esta definición forma parte esencial del hecho imponible, sin la cual este queda sustancialmente incompleto; de ahí que este extremo no pudiera regularse mediante una norma reglamentaria.

La regulación de los aspectos procedimentales y más vinculados a la aplicación del tributo se remitía a las correspondientes ordenanzas municipales, tales como determinados requisitos formales que debieran concurrir para la aplicación del recargo, indicios que sirvieran para presumir la desocupación del inmueble, diversos medios de prueba, etc. Todos estos requisitos procedimentales se mantienen en la redacción actualmente vigente del art. 72,4 del TRLRHL y que más tarde analizaré.

Como es sabido, las CC.AA. poseen la competencia en vivienda (art. 148,1,3º de la Constitución), por lo que en la práctica la remisión a la legislación sectorial había que referirla a la generada por los entes autonómicos. Esta remisión planteaba dos problemas de relevancia constitucional (especialmente el primero): uno, de carácter competencial; el otro, relativo a la justicia tributaria y, más concretamente, al principio de igualdad.

No cabe duda que definir el periodo de desocupación constituye un elemento esencial del hecho imponible, que a su vez es un elemento entitativo del tributo, porque sin precisar aquel extremo el hecho imponible no queda suficientemente delimitado. Cuando este aspecto es regulado por una ley autonómica, habrá que convenir que la C.A. está incidiendo en un elemento esencial del recargo, lo cual suscitaba dudas de inconstitucionalidad. Estas dudas se avivan a la luz de algunas sentencias del Tribunal Constitucional, que expresamente han declarado contrario a nuestra Carta Magna el que una ley autonómica pueda regular elementos esenciales de los tributos locales (cfr. la STC 184/2011, de 23 de noviembre, y la STC 184/2011, de 23 de noviembre, FJ 4).

Como la definición de inmueble de uso residencial con carácter permanente constituye un elemento nuclear y codefinidor del hecho imponible del recargo, sin cuya precisión este queda vacío de contenido, habría que aceptar que por vía de remisión se estaba concediendo a las CC.AA. la posibilidad de regular un aspecto esencial de un impuesto local, lo cual contravenía la referida doctrina del Tribunal Constitucional. La inconstitucionalidad no consistiría en una infracción del principio de reserva de ley, ya que aquella remisión se refería a una norma autonómica con rango de ley, sino en una vulneración de la competencia exclusiva del Estado en materia de hacienda general, dentro de la cual aquel tribunal incluye el poder de regular los elementos esenciales de los tributos locales.

Como señalaba anteriormente, la remisión a la normativa sectorial de las CC.AA. planteaba un segundo problema en torno a la unidad –que no uniformidad– en la tributación local.

Y entiendo que esta unidad, que es garantía de igualdad, se quebraba cuando se introducían diferencias sustanciales en la propia definición del hecho imponible, especialmente tratándose de un impuesto que encuentra su principal justificación en una finalidad extrafiscal que necesita concretarse en criterios homogéneos para que la figura tributaria no quede desvirtuada. Atendiendo a la diversidad de definiciones que podían contener las distintas leyes autonómicas que regulan este extremo, la diferencia de tratamiento fiscal estaba garantizada, sin que existiera claramente una razón que lo justificase.

En definitiva, el art. 74,2 del TRLRHL incurría en un error cuando contemplaba la referida remisión a la legislación sectorial porque estaba permitiendo que las CC.AA. pudieran codefinir el hecho imponible del recargo del IBI, regulando así un elemento esencial del impuesto local de singular relevancia, lo cual vulnera lo dispuesto en el art. 149,1,14 de la Constitución tal y como ha sido interpretado el Tribunal Constitucional. Además, aquella remisión sería causa de desigualdades fiscales que carecen de justificación y que se oponen a la unidad que debe poseer el sistema tributario local.

El R.D-Ley 7/2019, de 5 de marzo, otorgó un contenido más rico al art.74,2 del TRLRHL, con objeto de hacer factible la aplicación de un recargo que hasta ahora se encontraba insuficientemente regulado. En este sentido, concretó se devengaría el 31 de diciembre de cada año, así como otras cuestiones procedimentales que básicamente se conservan en la redacción actual del precepto y que, por ello, serán examinadas más adelante.

4. La vigente redacción del art. 72,4 del TRLRHL tras la reforma operada por la ley de vivienda

4.1. Introducción

Posiblemente las críticas que acabo de exponer vertidas contra el art. 72,4 del TRLRHL llegaran a oídos del legislador, quien aprovechó la aprobación de la

Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el Derecho a la Vivienda (en adelante, LV) para reformar este precepto y dotarlo de mayor calidad técnica.

En efecto, la DF 3ª de la LV ha dispensado nueva redacción al art. 72,4, introduciendo básicamente tres modificaciones. La primera consiste en una regulación más completa del hecho imponible del recargo, la segunda se refiere a su cuantía y la tercera supone la inclusión de unas causas de justificación que son absolutamente necesarias en un tributo genuinamente extrafiscal. A continuación, analizaré con más detalle cada una de ellas.

4.2. Requisitos necesarios para la aplicación del recargo

En primer lugar, se ha regulado con mayor precisión el aspecto material del elemento objetivo de su hecho imponible, tanto respecto del periodo de tiempo de desocupación de la vivienda como del número mínimo de ellas que debe poseer el tenedor para que le resulte de aplicación el recargo. Antes operaba una remisión a la normativa sectorial, normalmente autonómica, remisión que entrañaba un problema competencial al tiempo que propiciaba una sustancial desigualdad entre las diversas CC.AA.

El precepto señala que los Ayuntamientos podrán establecer un recargo de *hasta* el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente. Considera que concurre esta circunstancia cuando el inmueble se encuentre desocupado, de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, y «pertenezcan a titulares de cuatro o más inmuebles de uso residencial».

Conviene insistir en que el recargo es potestativo, es decir, puede no existir (como de hecho sucede en la mayor parte de los ayuntamientos). Además, el 50 por 100 no es un porcentaje único y fijo, sino que opera como límite máximo, lo que significa que los municipios tienen libertad para aprobar recargos por cuantía inferior o muy inferior.

El recargo solo es aplicable a los inmuebles de uso residencial, circunstancia que vendrá determinada por el Catastro (Estado). Se suscita la duda de si dentro de este concepto se incluyen los garajes y trasteros, porque el art. 24 del R.D 1020/1993, de 25 de junio (normas técnicas y cuadro marco de valores de los inmuebles de naturaleza urbana), los califica como una modalidad de los inmuebles de uso residencial, lo que podría sugerir que el recargo se aplicara también a estos bienes. Pues bien, si el inmueble tiene una única referencia catastral, es decir, un único valor catastral, el recargo se aplicará sobre el inmueble en su integridad, pero si los garajes y trasteros tienen asignadas referencias catastrales específicas, diferentes de las de vivienda, entiendo que el recargo solo se podría aplicar a esta última. Varios argumentos se pueden esgrimir en favor de esta afirmación. En primer lugar, la finalidad del recargo consiste en incentivar la puesta en el mercado de vivienda desocupada para aumentar su oferta y contribuir al problema *habitacional* que sufre nuestro país. En segundo lugar, porque en otros párrafos del art. 72,4 del TRLRHL se utiliza expresamente el tér-

mino «vivienda» (p.e., al enunciar las causas de justificación). Por último, el mismo art. 24 del R.D 1020/1993, de 25 de junio, considera los garajes como modalidad de otros inmuebles distintos de los de uso residencial (p.e., los de uso industrial –2.2.1.–), lo que pone de manifiesto que el garaje no es para el Catastro un bien necesario ni exclusivo de las viviendas.

El recargo se proyecta sobre la cuota líquida del IBI, lo que significa que se aplica a una magnitud que ya ha tenido en cuenta la deducciones y bonificaciones que puedan haber minorado la cuota íntegra del impuesto.

Es necesario que el sujeto pasivo sea titular de al menos cuatro inmuebles de uso residencial. Al emplear este término (*titular*), surge la duda de si el legislador se está refiriendo solo a los propietarios o también quiere incluir a los demás titulares de derechos reales sujetos la IBI (usufructo, superficie y concesión). Es cierto que cuando se habla de titular en el ámbito jurídico normalmente se quiere hacer referencia al propietario, y también es cierto que los derechos de concesión y superficie no casan con un inmueble de uso residencial, resultando por ello inidóneos para la aplicación de este recargo, pero considero que en este caso el legislador no ha querido limitar la referida titularidad al derecho de propiedad, sino que la ha querido extender también al usufructo. A favor de su inclusión el art. 72,4 del TRLRHL señala que «el recargo se exigirá a los sujetos pasivos del tributo», y recuérdese que lo son, de forma excluyente y por este orden, el concesionario, el superficiario, el usufructuario y el propietario. Los dos primeros quedarían excluidos por resultar su derecho incompatible con el carácter residencial que se exige al inmueble, pero no así los dos últimos. Por otra parte, esta interpretación resulta más coherente con la finalidad extrafiscal del recargo, ya que también el usufructuario de una vivienda puede actuar de forma especulativa dejándola voluntariamente desocupada de forma permanente.

Los cuatro inmuebles deben ser de uso residencial, aunque no es necesario que los cuatro estén desocupados de forma permanente, siendo suficiente que lo esté uno de ellos para que pueda aplicársele el recargo. De análogo modo, tampoco es preciso que las cuatro viviendas estén ubicadas en el mismo municipio; basta con que estén situadas en territorio español, lo cual obliga a los ayuntamientos establecer una cierta coordinación entre ellos, circunstancia que actualmente no existe y que incrementa las dificultades para gestionar adecuadamente este tributo. En relación con el cómputo de los cuatro inmuebles, entiendo que hay que incluir la vivienda habitual, ya que la ley guarda silencio al respecto, y si la ley no distingue, tampoco nosotros debemos hacerlo.

La regulación legal genera situaciones difíciles de entender desde el punto de vista de la equidad. Por ejemplo, un sujeto podría poseer su vivienda habitual y dos viviendas permanentemente vacías y, como no alcanza el mínimo de cuatro, no se podría aplicar el recargo a la desocupada; en cambio, sí sería objeto de aplicación al sujeto que poseyera, además de su vivienda habitual, dos viviendas arrendadas y una desocupada, lo cual resulta contrario a la finalidad extrafiscal que pretende el recargo, ya que demuestra una mayor actitud especulativa el primer supuesto que el segundo.

Como son sujetos pasivos del IBI tanto las personas físicas, como las jurídicas y los entes carentes de personalidad jurídica regulados en el art. 35,4 de la LGT, se podrá exigir el recargo a cualquiera de estos sujetos, siempre que cada uno de ellos reúna los requisitos establecidos en la norma jurídica.

Se puede plantear algún problema de identificación de sujetos en las comunidades de bienes, o más concretamente en torno al cómputo de los inmuebles cuando una persona física sea propietaria de unas viviendas y, al mismo tiempo, pertenezca a una comunidad de bienes que sea titular de otros inmuebles. ¿Se deberán atribuir unos y otros a la persona física o solo los primeros, pero no los segundos? La respuesta depende de si se trata de una comunidad societaria ex art. 35,4 de la LGT o no. En caso afirmativo, la comunidad sería sujeto pasivo del IBI y, por tratarse de un sujeto pasivo diferente de la persona física, el requisito del mínimo de cuatro inmuebles se debería exigir a ambos sujetos por separado, es decir, por un lado, a la persona física y, por otro, a la comunidad de bienes, de tal forma que los bienes de esta última no se tendrían en cuenta a la hora de computar los de la persona física. En cambio, si la comunidad de bienes no reúne los requisitos del art. 35,4 de la LGT para ser sujeto pasivo del IBI (por tratarse, por ejemplo, de una mera copropiedad), parece razonable atribuir al copropietario los inmuebles de esa comunidad, que se sumarían al resto que posee como único titular, ya que en este caso no existe un sujeto pasivo diferente de la persona física sino un supuesto de solidaridad tributaria ex art. 35,7 de la LGT.

El recargo es un tributo periódico porque se devenga el 31 de diciembre de cada año, siempre que se mantenga la desocupación con carácter permanente. Por su propia naturaleza, necesita aplicarse sobre una obligación tributaria existente, que es la del IBI que nació el 1 de enero del mismo año natural. Esta diferencia de devengos (IBI *versus* recargo) genera algunos problemas que más tarde analizaré.

4.3. Cuantía del recargo

La segunda reforma importante que introdujo la LV se refiere a la cuantía del recargo. Antes de esa Ley, solo se preveía un recargo de hasta el 50 por 100 sobre la cuota líquida del IBI; y a partir de su entrada en vigor se establece la posibilidad de que ese recargo alcance el 100 por 100 de la cuota líquida del IBI cuando el periodo de desocupación de la vivienda sea superior a tres años.

Este porcentaje se podrá modular según el tiempo de desocupación, lo cual otorga un importante margen de libertad a los ayuntamientos, que podrían aprobar diversos recargos en función de los diferentes periodos de desocupación. Es lógico exigir a los ayuntamientos que ejerzan esta competencia con el máximo respeto al principio de proporcionalidad, obligándoles a establecer una gradación ascendente que evitara saltos bruscos en la aplicación del recargo. Desde esta perspectiva, no tendría sentido y sería impugnable aquella ordenanza que impusiera un recargo del 100 por 100 a la vivienda que llevara desocupada poco más de tres años, porque desde el momento en que el art. 72,4 del TRLRHL no configura este recargo como un porcentaje único y fijo, sino como

límite máximo, y, además, admite la existencia de diversas alícuotas en función del tiempo de desocupación, está implícitamente obligando a los municipios a aprobar tarifas *escalonadas* que respeten una razonable proporción ascendente.

La reforma introducida por la LV no se quedó ahí, sino que amplió la dimensión del recargo. Concretamente, tanto el recargo aplicable al primer supuesto (de hasta el 50 por 100) como el aplicable al segundo (de hasta el 100 por 100), podrán ser aumentados hasta 50 puntos porcentuales cuando se trate de titulares de dos o más viviendas desocupadas que se encuentren en el mismo municipio, lo que significa que en determinados casos podría alcanzar el 150 por 100 de la cuota líquida del IBI. Así, por ejemplo, este tercer recargo podría ser operativo, junto con el primero, cuando el sujeto pasivo fuese titular de su vivienda habitual y de otra arrendada en su municipio, y, además, tuviera dos viviendas desocupadas en otro municipio. Y, siguiendo con el mismo ejemplo, si uno de esos dos inmuebles llevase desocupado más de tres años, podría ser objeto de aplicación de los tres recargos. Resulta aplicable aquí lo que acabo de señalar en torno a la obligación de los Ayuntamientos de respetar el principio de proporcionalidad a la hora de configurar este recargo.

El legislador solo ha previsto expresamente la posibilidad de modular la alícuota en función del tiempo de desocupación del inmueble en el recargo aplicable al segundo supuesto (de hasta el 100 por 100), pero ha guardado silencio respecto del primer y tercer supuestos, lo que suscita la duda de si también en esos casos los ayuntamientos poseen aquella facultad. Desde el punto de vista de la equidad, sería conveniente que se atribuyera expresamente esta facultad a los otros dos casos, y que no solo se ponderara el tiempo de desocupación del inmueble sino también el mayor o menor número viviendas vacías en manos del mismo titular.

Del carácter potestativo del recargo se deduce que el Ayuntamiento puede establecer los tres, o puede establecer solo el primero, o puede establecer el primero y el segundo, o puede establecer el primero y el tercero. No cabría establecer solo el segundo o solo el tercero, porque el primero es el que configura el hecho imponible del recargo, por lo que estructuralmente ambos necesitan del primero para poderse aplicar.

4.4. Las causas de justificación

Otra importante novedad se refiere a las causas de justificación. Si el recargo es un tributo genuinamente extrafiscal, que pretende evitar conductas especulativas en materia de vivienda, no tendría sentido que se aplicara cuando tales actitudes no existieran, es decir, cuando la vivienda se encontrase permanentemente desocupada por causas justificadas.

Por tanto, cuando concurren circunstancias que obligan a su titular a tener la vivienda vacía y no trasluzcan ningún tipo de finalidad especulativa, no existe razón para que el recargo pueda aplicarse. El art. 72,4 del TRLRHL se refiere a ellas cuando exige que el inmueble esté desocupado «de forma continuada y *sin*

causa justificada», y más tarde concreta en qué consisten estas causas justificadas.

No se escapará al avezado lector que el legislador ha utilizado expresiones más propias del Derecho sancionador que del Derecho Tributario, lo cual sucede con relativa frecuencia en los tributos genuinamente extrafiscales, que emplean esta terminología para exonerar de la carga tributaria a quien actúa de acuerdo con la finalidad extrafiscal o evita aquellas conductas que se oponen a ella. Pero luego es necesario trasladar al ámbito tributario estas expresiones para discernir la clase de exoneración o beneficio fiscal al que se refieren. Entiendo que en este caso las llamadas causas justificadas operan como supuestos de no sujeción, porque son elementos configuradores del hecho imponible y, cuando aparezcan, el recargo perderá todo su fundamento.

La norma jurídica señala una lista de causas justificadas que, a pesar de ser amplia, no es cerrada o taxativa, como se deduce del tenor literal del precepto («en todo caso se consideraran justificadas...»). Por tanto, el contribuyente podría aducir otras causas no recogidas en esa lista que razonablemente también pudieran considerarse justificadas, lo cual, en caso de litigio, debería valorarlo el juez.

Concretamente establece las siguientes causas justificadas: el traslado temporal por razones laborales o de formación; el cambio de domicilio por situación de dependencia o razones de salud o emergencia social; el uso del inmueble como vivienda de segunda residencia con un máximo de cuatro años de desocupación continuada; actuaciones de obra o rehabilitación, u otras circunstancias que imposibiliten la ocupación efectiva del inmueble; existencia de litigio o causa pendiente de resolución judicial o administrativa que impida el uso y disposición de la vivienda; así como estar sujeto un inmueble de titularidad de alguna administración pública a un procedimiento de venta o de puesta en explotación mediante arrendamiento.

También constituye una causa de justificación la oferta de venta, con un máximo de un año, o de alquiler, con un máximo de seis meses, por los titulares del inmueble, siempre que se realicen en condiciones de mercado. Por tanto, no operaría la exoneración si el titular ofreciera el inmueble a precios exorbitantes, claramente ajenos al mercado. Se entiende que no se computaría el año (en caso de oferta de venta) o los seis meses (en caso de oferta de arrendamiento), a efectos del cálculo de los dos años de desocupación necesarios para que pueda aplicarse el recargo.

4.5. Facultades específicas de los ayuntamientos

El art. 72,4 del TRLRHL atribuye importantes facultades normativas a los ayuntamientos cuando establece que el recargo se aplicará a los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, «de forma continuada y sin causa justificada, por un plazo superior a dos años, *conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal, ...*». Por tanto, los municipios tienen facultad para añadir algunos requisitos materiales

(p.e., incluir expresamente alguna causa de justificación adicional, precisar qué se entiende por desocupación de forma continuada y cuándo esta se considera interrumpida por una ocupación ocasional o intermitente, ...), y fundamentalmente para regular las cuestiones procedimentales, que generan graves problemas de practicabilidad administrativa y cuya regulación legal apenas ha sufrido modificaciones por la LV.

Aunque el carácter de uso residencial del inmueble viene determinado por el Catastro (Estado), corresponde al ayuntamiento calificar a un determinado inmueble como vivienda desocupada con carácter permanente (art. 77,5 del TRLRHL). Para ello, se deberá observar un procedimiento en el que el ente local acredite que el inmueble responde a los indicios de desocupación establecidos en la ordenanza, entre los que podrán figurar los datos del padrón municipal y los consumos de servicios de suministros. Este procedimiento, que deberá incluir una fase de audiencia al sujeto pasivo, finalizará con un acto administrativo declarativo del carácter permanente de la desocupación. A nadie se le escapa que la implementación de este procedimiento genera muchos problemas en la práctica, tanto en lo referente a su propio desarrollo como respecto a su engarce con la posterior liquidación del recargo.

Además, se plantearán los perturbadores problemas que suelen aparecer cuando la exigencia de un tributo está condicionada al reconocimiento de una situación o cualidad en un procedimiento administrativo previo. No faltarán casos en los que el titular del inmueble haya impugnado el acto administrativo que declare desocupada la vivienda, bien por motivos formales (notificación defectuosa, falta de motivación,...), bien por causas materiales (concurrir alguna causa de justificación de la desocupación, no haber transcurrido el tiempo necesario para considerar desocupada la vivienda, haberse ocupado la vivienda recientemente, etc.), lo que supondrá que la liquidación posterior quedará condicionada al resultado de aquella impugnación.

Como ya hemos señalado, el recargo se devenga el 31 de diciembre de cada año, siempre que se mantenga la desocupación con carácter permanente. Obsérvese que su devengo no coincide con el del IBI, que es el impuesto principal sobre el cual aquel se proyecta y cuya obligación tributaria nace el 1 de enero de cada año, lo que significa que el recargo se aplicará sobre la cuota líquida del IBI del mismo año natural, aunque deba liquidarse posteriormente. En efecto, si la obligación tributaria del recargo nace el 31 de diciembre, y antes de liquidarlo es preciso que se haya declarado el carácter permanente de la desocupación respecto del ejercicio en que el recargo se devengó, necesariamente su liquidación y recaudación se deberán practicar estando ya muy avanzado el año siguiente al de su devengo. Esta asimetría en los devengos de ambos tributos conducirá a que el recargo se aplique sobre la cuota líquida del IBI del año anterior al IBI que en ese momento se esté exigiendo.

De lo anteriormente expuesto es fácil entender que los ayuntamientos que han implementado este recargo estén tropezando con importantes escollos, especialmente en lo concerniente a la sustanciación del procedimiento administrativo por el que se declara la vivienda desocupada de forma permanente, así como en lo relativo a la articulación de este procedimiento con la liquidación del recargo.

Además, una parte importante de los municipios que aprobaron este recargo hace algunos años, no han adaptado sus ordenanzas a la reforma introducida por la LV en el art. 72,4 del TRLRHL, que entró en vigor el 26 de mayo de 2023, lo que en la práctica les impide aplicar el recargo o, si lo han hecho, se exponen a hacer frente a fundadas impugnaciones. Algunos municipios se percataron de esta grave omisión e incorporaron esta reforma en las ordenanzas vigentes a partir de 2025 (p.e., Barcelona), mientras que otros optaron por suprimir el recargo (p.e. Cáceres).

LA MERA POSIBILIDAD REAL (DE HECHO) DEL USO PRIVADO DE UN INMUEBLE ESPAÑOL POR UN SOCIO RESIDENTE EN ALEMANIA DE UNA SOCIEDAD DE CAPITAL ESPAÑOLA NO CONDUCE POR SÍ MISMA A UN REPARTO OCULTO DE BENEFICIOS (DIVIDENDO ENCUBIERTO)

Tribunal Federal Supremo de lo Fiscal alemán (Bundesfinanzhof – BFH), sentencia de 01/10/2024 – VIII R 4/21; procedencia: Tribunal Fiscal de Hesse (TF Hesse – Finanzgericht – FG Hessen) de 14/12/2020 – 9 K 1266/17. Con nota de Frank Behrenz*

Frank Behrenz

*Abogado y asesor fiscal
(Alemania)*

*Dr. Kleeberg & Partner GmbH, WPG/StBG Múnich
frank.behrenz@crowe-kleeberg.de*

Cómo citar: Behrenz, F. (2025). La mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de un inmueble español por un socio residente en Alemania de una sociedad de capital española no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto). *Revista Técnica Tributaria*, (148), 349-363.

* Frank Behrenz, Abogado/Asesor fiscal, Socio-administrador y Jefe del departamento multidisciplinar Spanish & LatAm Desk de Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StGB y Kleeberg Legal GmbH en Múnich (<https://kleeberg-esdesk.de/>).

SUMARIO

1. Aclaraciones
2. Cuestiones existentes y nuevas sobre la valoración del dividendo encubierto
3. Necesidad de aclarar cuestiones de derecho español
4. Mirando hacia el futuro

Ley alemana del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (LIRPF alemana - Einkommenssteuergesetz - EStG) § 20 (1) n° 1 frase 2, § 8 (2); Ley General Tributaria alemana (LGT alemana - Abgabenordnung - AO) § 90 (2)

1. La mera posibilidad real (de hecho) del socio de una sociedad de capital de usar un activo operativo de la sociedad (aquí: inmueble residencial), también privadamente (aquí: para fines residenciales), no conduce por sí misma a un reparto oculto de beneficios (dividendo encubierto).

2. Sin embargo, podría suponerse que es un dividendo encubierto si la sociedad ha proporcionado gratuitamente a su socio un activo operativo o se lo ha puesto a disposición a un precio reducido para su uso privado (cesión de uso).

3. También puede considerarse como dividendo encubierto si el socio utiliza el activo de forma privada sin acuerdo de uso o en contra de una prohibición para su uso y, por lo tanto, este socio obtiene una ventaja patrimonial en detrimento de la sociedad, la cual ella no le había otorgado.

Fallo:

A raíz del recurso de casación interpuesto por los demandantes se anula la sentencia del TF Hesse de 14/12/2020 - 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 con nota de Behrenz. Se declara la inadmisibilidad del recurso de casación de la demandante. En todos los demás aspectos, el asunto se devuelve al TF Hesse para su posterior audiencia y resolución. Se le asigna la decisión sobre las costas de todo el procedimiento.

I. Antecedentes de Hecho

(1) Las partes implicadas discuten la imputación de un dividendo encubierto relativo al uso de un inmueble español.

(2) Los demandantes y recurrentes en casación (demandantes) son cónyuges que tributan conjuntamente a efectos del IRPF alemán en los años 2010-2012 (años de disputa). Hasta 2007, los demandantes vivían con sus hijos en A (España). Según los demandantes, el inmueble constaba de tres partes. Una era propiedad del demandante. Las otras dos pertenecían a dos sociedades españolas bajo la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada (S.L.), B S.L. y C S.L. En cada una de estas sociedades, los demandantes poseían la mitad de las participaciones sociales. Los demandantes pagaron un alquiler de 1.000 euros mensuales respectivamente a las dos sociedades. En 2007, los demandantes trasladaron su residencia a la República Federal de Alemania (Alemania) y dejaron de pagar los alquileres. Las partes implicadas discuten en qué medida y por qué han utilizado los demandantes posteriormente la propiedad.

(3) Los demandantes han admitido haber realizado visitas ocasionales (aproximadamente dos veces por trimestre) de unos pocos días de duración, las cuales habrían sido para preparar la propiedad para su venta desde que se trasladaron a Alemania, cuyo fin fue prepararla para visitas de interesados y controlar su estado. A tal fin, los demandantes presentaron, en esencia, un contrato de corretaje de 2008, dos correos electrónicos de la sociedad de corretaje de 2008 y 2013 y tres billetes de avión para estancias en A del 29 de julio al 1 de agosto

de 2009, del 8 de marzo al 11 de marzo de 2010 y del 27 de mayo al 29 de mayo de 2013.

(4) En 2013 los demandantes vendieron la propiedad. En la medida en que las sociedades españolas eran propietarias, los demandantes vendieron las participaciones sociales.

(5) En las liquidaciones del IRPF alemán de los demandantes correspondientes a los años controvertidos, la parte demandada y recurrida en casación (Oficina Tributaria – Finanzamt - FA) imputó un reparto oculto de beneficios por las dos sociedades por un importe de 42.000 euros por cada demandante (3.500 euros × 12 meses). Por lo que se refiere al año 2010, el reparto oculto de beneficios fue gravado por la Oficina Tributaria sobre la base de una ejecución de opción de liquidación favorable con arreglo al art. 32d (6) LIRFF alemana al tipo de escala aplicable y, para los años 2011 y 2012 al tipo de ahorro fijo según art. 32d (1) LIRPF alemana. En respuesta al recurso administrativo del demandante de 18 de enero de 2016, la Oficina Tributaria acumuló a la demandante al procedimiento de recurso administrativo y lo desestimó por infundado mediante resolución de 12 de junio de 2017.

(6) Tanto el demandante como la demandante interpusieron una demanda contra dicha resolución. El TF Hesse declaró la inadmisibilidad de la demanda de la demandante y estimó parcialmente la del demandante. Aún siendo cierto que en los años 2011 y 2012 (como en el año 2010) la Oficina Tributaria había fijado correctamente un reparto oculto de beneficios por el importe liquidado, en los años 2011 y 2012 este había sido sometido erróneamente al tipo de ahorro fijo. El razonamiento del TF Hesse se expone en IStR 2021, 769 con nota de Behrenz.

(7) Mediante su recurso de casación, los demandantes alegan vicios de procedimiento e infracciones del derecho federal sustantivo.

(8) El TF Hesse no tuvo en cuenta la alegación de los demandantes según la cual un arrendamiento (de corta duración) del bien inmueble a terceros habría infringido la ley aplicable en A y, por tanto, el principio del derecho a ser oído. El TF Hesse también declaró erróneamente la inadmisibilidad del recurso de la demandante. En la medida en que el TF Hesse desestimó el recurso de la demandante, la sentencia recurrida infringió el art. 20 (1), punto 1, segunda frase LIRPF alemana. No existe un reparto oculto de beneficios. En los años en disputa, los demandantes utilizaron el inmueble en la medida en que era propiedad de las sociedades españolas únicamente en interés de sí mismas. La mera posibilidad de usar el inmueble que ha estado vacío desde su traslado con fines privados no sería suficiente para suponer un reparto oculto de beneficios. La calificación como dividendo encubierto también vulneraría el principio de libre circulación de capitales.

(9) Los demandantes solicitan, mutatis mutandis, que se anule la sentencia del TF Hesse de 14 de diciembre de 2020 – 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 con nota de Behrenz y que se remodifiquen las liquidaciones del IRPF alemán alteradas de 2010, 2011 y 2012 de 1 de marzo de 2021 para determinar el IRPF alemán excluyendo los rendimientos del capital mobiliario del reparto oculto de beneficios en cuestión.

(10) La Oficina Tributaria solicita, mutatis mutandis, que se desestime el recurso de casación por infundado.

(11) Durante el recurso de casación, el 1 de marzo de 2021 la Oficina Tributaria emitió las liquidaciones del IRPF alemán modificadas correspondientes a los ejercicios en disputa y sometió el reparto oculto de beneficios al IRPF alemán a tipo de escala correspondiente a 2011 y 2012. No hubo impacto en la liquidación tributaria de 0 euros de cada parte debido a mayores compensaciones de bases negativas impositivas en ambos años.

(12) Las autoridades fiscales españolas no realizaron ninguna corrección correspondiente a los dividendos encubiertos a nivel de las sociedades para los años en cuestión.

II. Fundamentos de Derecho

(13) El recurso de casación ya está fundamentado por motivos de procedimiento. Se declara la inadmisibilidad del recurso de la demandante. El recurso de casación del demandante es fundado. Lo que da lugar a que el asunto se devuelva al TF Hesse para que se celebre otra audiencia y se adopte otra decisión (art. 126 (3) frase 1 nº 2 de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal - Finanzgerichtsordnung - FGO). El TF Hesse incurrió en error de derecho al calificar la posibilidad real (de hecho) de utilizar en cualquier momento el/los inmueble/s en propiedad de las sociedades españolas para fines privados como suficiente por sí misma para determinar la existencia de un reparto oculto de beneficios. Sobre la base de las constataciones de los hechos efectuadas por el TF Hesse hasta la fecha, la Sala no puede apreciar de forma concluyente si existe un dividendo encubierto y, en caso afirmativo, cómo debería valorarse.

1. El recurso de la demandante es inadmisibile ... (14 - 17),

2. ... ya que las liquidaciones tributarias contra la demandante son formalmente firmes, (18) ... porque, según los hechos del caso, el demandante no presentó también una impugnación en nombre de la demandante en el marco de la liquidación conjunta (19 -20) ... y la admisibilidad del recurso de la demandante tampoco se deriva de su acumulación en el procedimiento de recurso administrativo (21 - 23).

El recurso de casación del demandante también está fundado en motivos sustantivos,...

3. (24) El recurso de casación del demandante también está fundado en motivos sustantivos. El TF Hesse asumió erróneamente que debía reconocerse un reparto oculto de beneficios.

(25) a) El recurso del demandante es admisible. Lo mismo es aplicable en la medida en que se dirige contra las liquidaciones del IRPF alemán para los ejercicios controvertidos 2011 y 2012, que fueron modificados durante el procedimiento de recurso. La necesidad de protección jurídica del demandante no falta, en particular, porque el dividendo encubierto sujeto ahora al tipo impositivo general (de escala) no tuvo efecto alguno sobre el importe del impuesto liquidado de 0 euros en ninguno de los dos años. Debido al efecto vinculante del saldo de las bases imponibles utilizadas en la notificación de la liquidación tributaria

para determinar el saldo restante de las bases imponibles negativas a compensar (art. 10d (4) frase 4 LIRPF alemana), el demandante también se ve perjudicado por una liquidación tributaria de 0 euros (véase la sentencia de la Sala de 9 de mayo de 2017 - VIII R 40/15, BFHE 258, 335, BStBl. II 2017, 1049, DStR 2017, 1928).

...ya que la mera posibilidad real (de hecho) del uso privado de la(s) propiedad(es) de las sociedades españolas no basta por sí solo para la calificación como reparto oculto de beneficios.

(26) b) El recurso del demandante también está justificado en cuanto al fondo. El TF Hesse incurrió en error de derecho al considerar que la posibilidad real (de hecho) de usar en cualquier momento de forma privada el/los inmueble/s en propiedad de las sociedades españolas bastaba por sí sola para la calificación de como dividendo encubierto con arreglo al art. 20 (1) nº 1, segunda frase LIRPF alemana. Actualmente se descarta la hipótesis de un reparto oculto de beneficios debido a la falta de otros datos objetivos que pudieran respaldar esta calificación.

(27) aa) De conformidad con el art. 20 (1) nº 1 frase 2 LIRPF alemana, los rendimientos del capital como otros rendimientos de participaciones en una GmbH también incluyen dividendos encubiertos. No hay duda entre las partes de que la participación en una S.L. española es comparable a la participación en una GmbH alemana con arreglo al derecho alemán. Si existiera un reparto oculto de dividendos y en qué medida debe decidirse de forma independiente a nivel de la sociedad, por un lado, y a nivel de los socios, por otro (véase, por ejemplo, la sentencia de la Sala de 16 de diciembre de 2014 - VIII R 30/12, BFHE 248, 325, BStBl. II 2015, 858, DStR 2015, 1105, apartado 42, con más referencias).

(28) bb) Existe un dividendo encubierto en el sentido del art. 20 (1) n.º 1, frase 2 LIRPF alemana para el socio si la sociedad concede a su socio un beneficio al margen del reparto de beneficios conforme al derecho de sociedades y este beneficio tiene su origen en la relación societaria (jurisprudencia consolidada, por ejemplo, sentencias de la Sala de 14 de febrero de 2022 - VIII R. 14 de febrero de 2022 - VIII R 29/18, BFHE 276, 49, BStBl. II 2022, 544, DStR 2022, 1368 número marginal 12; 10 de diciembre de 2019 - VIII R 2/17, BFHE 267, 361, BStBl. II 2020, 679, DStR 2020, 1361 número marginal 24). Para ello no se requiere ni la intención de la sociedad de repartir los beneficios de forma oculta ni la conciencia de que los beneficios se están distribuyendo de forma oculta (véase la sentencia de la Sala de 28 de enero de 1992 - VIII R 207/85, BFHE 167, 90, BStBl. II 1992, 605, DStR 1992, 711, apartado 1.f con más referencias).

(29) (1) Existe una ventaja patrimonial para el socio si puede disponer de un activo específico y mensurable en dinero o valor monetario (art. 8 (1) LIRPF alemana; jurisprudencia reiterada, véase, por ejemplo, la sentencia de la Sala de 25 de mayo de 2004 - VIII R 4/01, BFHE 207, 103, DStR 2004, 2143, en II.2.b cc aaa (apdo. 25)). Un reparto oculto de beneficios debe ser imputado al socio desde el momento en el que obtiene la ventaja patrimonial (véase la sentencia de la Sala de 19 de junio de 2007 - VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl. II 2007, 830, DStR 2007, 1625, apartado II.1).

(30) (2) Se da un vínculo societario si un administrador prudente y diligente no habría concedido el beneficio a un no socio (jurisprudencia consolidada, por

ejemplo, sentencia de la Sala de 5 de septiembre de 2023 - VIII R 2/20, BFH/NV 2024, 9, BeckRS 2023, 31709 apartado 17 con más referencias).

La mera posibilidad de utilización privada real (de hecho) de un activo empresarial de la sociedad no da lugar por sí misma a dividendos encubiertos para el socio...

(31) (3) La mera posibilidad real (de hecho) de poder acceder a un activo empresarial de la sociedad para utilizarlo con fines privados no da lugar por sí misma a la imputación de un dividendo encubierto al socio. Lo mismo se deduce de la jurisprudencia anterior sobre el reparto oculto de beneficios que está vinculado a un beneficio real de uso (véase, por ejemplo, sobre el uso privado de un vehículo de empresa sin el correspondiente permiso BFH de 17 de julio de 2008 - I R 83/07, BFH/NV 2009, 417, BeckRS 2008, 25014425; sobre el uso privado de una aeronave BFH de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131 marginal n° 18). De lo contrario, las sociedades de capital tendrían que imponer prohibiciones de uso a sus socios como medida cautelar para evitar un reparto oculto de beneficios. Sin embargo, una prohibición de uso por parte de un socio-administrador contra sí mismo solamente tendría valor probatorio limitado. En última instancia, un socio-administrador con participación de control tendría que pagar una contraprestación a la sociedad para la utilización a modo de evitar que se le aplique un reparto oculto de beneficios, aunque la utilización privada no se produzca realmente.

... sino hasta la cesión efectiva (gratuita o a precio reducido) del uso del bien, incluso para el uso privado...

32(4) No obstante se puede calificar como un reparto oculto de beneficios si la sociedad también ha puesto a disposición (gratuitamente o a precio reducido) de su socio un activo empresarial para el uso privado (beneficio). Aquí la ventaja patrimonial del socio reside en la posibilidad de uso privado; no se requiere el uso real. En este contexto, el BFH ya ha dictaminado que la cesión gratuita y durante todo el año de uso de un inmueble español (vacacional) al socio con derecho a utilizarlo puede dar lugar a un reparto de beneficios ocultos con arreglo al art. 20 (1) n° 1, frase 2 LIRPF alemana (BFH de 12 de junio de 2013 - I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz, apartado 12 f.). En el caso subyacente, una S.L. española había cedido el uso de un inmueble (vacacional) situado en España a sus socios residentes en Alemania para ser utilizado en cualquier momento del año. Los socios vivieron en el inmueble durante varias estancias. No tuvieron que pagar ninguna contraprestación por ello. No se cedió el uso de la propiedad a terceros. De este modo, la sociedad de capital renunció a un incremento patrimonial frente a sus socios en forma de las habituales retribuciones de mercado por la cesión duradera del inmueble para su uso. Esta circunstancia ha dado lugar a los correspondientes rendimientos de capital mobiliario para los socios (véase BFH de 12 de junio de 2013 - I R 109-111/10, BFHE 241, 549, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz, apartado 13).

...o el uso privado real sin acuerdo de uso o en contra a una prohibición de uso

(33) (5) También puede existir un reparto oculto de beneficios si el socio utiliza el activo empresarial de forma privada sin un acuerdo de uso o contravi-

niendo una prohibición de uso y obtiene así una ventaja patrimonial a costa de la sociedad, pero que no fue concedida por la misma. El beneficio para el socio reside entonces en el uso privado real por el que no se ha pagado una remuneración (adecuada). A nivel de la sociedad, esto corresponde a un aumento impecado de los activos en forma de las reclamaciones contra el socio por la utilización real. En tal caso, debe establecerse el uso para fines privados.

Para la calificación como dividendo encubierto...

(34) cc) El TF procedió sobre la base de otros principios jurídicos. A la luz de los principios expuestos, la sentencia impugnada resulta ser jurídicamente errónea.

(35) (1) El TF declaró que no tenía importancia si los demandantes también habían utilizado la/s propiedad/es de las sociedades españolas para fines privados en los años en litigio porque habían tenido la oportunidad de hacerlo en cualquier momento. Así sería suficiente para suponer que se trataba de un dividendo encubierto. Sin embargo, como se ha explicado anteriormente, la mera posibilidad de acceder a la propiedad en cualquier momento sin uso real (de hecho) no es suficiente en sí misma para poder determinarse un beneficio patrimonial (en este caso: reparto oculto de beneficios) en forma de beneficio de uso para el socio.

... se requieren nuevas comprobaciones por parte del TF

(36) (2) La sentencia del TF se basa en este error de derecho. Se debe a que el TF aún no ha realizado suficientes comprobaciones de los hechos para poder constatar que haya un beneficio en forma de cesión (continuada) de uso por parte de las sociedades españolas o un uso privado real de las partes de la propiedad pertenecientes a las sociedades por parte de los demandantes. Si el TF desestimó la alegación (concluyente) del demandante de que el inmueble solamente habríase visitado con fines de venta desde que la familia se trasladó a Alemania con el argumento de que los demandantes no habrían aportado pruebas suficientes, ello no indica en qué el TF basó sus dudas sobre la exactitud de la alegación del demandante ni en qué hechos basó su decisión.

(37) 4. El asunto no está listo para decidirse. Sobre la base de las comprobaciones de los hechos del TF, la Sala no puede actualmente apreciar de manera concluyente si puede calificarse como dividendo encubierto y, en caso afirmativo, cómo este debería valorarse.

(38) a) No existe un principio general basado en la experiencia según el cual un socio de una sociedad tenedora que visita una propiedad situada en A con el fin de venderla también utiliza esta propiedad de forma privada porque podría acceder a ella en cualquier momento. En última instancia, debe apreciarse circunstancialmente si los demandantes utilizaron realmente la propiedad para fines privados en los años en litigio. Depende de si las circunstancias del caso concreto hacen que dicho uso parezca suficientemente probable. Para ello es necesario establecer indicios de hechos (los llamados hechos circunstanciales) que permitan llegar a una conclusión suficientemente fiable sobre los hechos principales.

... en particular, sobre el tamaño, la ubicación, el equipamiento, el mobiliario y la habitabilidad del inmueble y sobre la cuestión de la necesidad de que las partes del inmueble sean autónomas con arreglo a la legislación española ...

(39) b) Al respecto faltan datos reales sobre el tamaño, la ubicación y el mobiliario del inmueble en los años en litigio. En vista a la suposición del TF de que la propiedad constaba de tres partes no se aclara cómo estaban relacionadas las partes de la propiedad entre sí, si todas eran habitables, si formaban un gran conjunto (mediante remodelación), como alega el demandante, y si fueron realmente habitadas por la familia del demandante hasta que se trasladaron a Alemania. En este contexto también se plantea la cuestión de que si la pluralidad de propietarios –como en el derecho inmobiliario alemán– no presupone también en el derecho español que se trata de unidades residenciales (todavía) separadas. Para calificar la existencia de un dividendo encubierto sería necesario entonces que existieran pruebas fehacientes de que las partes del inmueble en propiedad de las sociedades españolas fueron (realmente) utilizadas con fines privados por el demandante o su esposa durante sus breves estancias en A en los años en litigio. Asimismo, también corresponde determinar si estas partes de la propiedad seguían estando amuebladas y eran habitables en todo momento después de que la familia se trasladara a Alemania.

... así como sobre la duración también para la valoración de un reparto oculto de beneficios de conformidad con el art. 8 (2) LIRPF alemana ...

(40) c) También pueden exigirse las comprobaciones correspondientes para la valoración de un dividendo encubierto de conformidad con el art. 8 (2) LIRPF alemana. Si el TF llega nuevamente a la conclusión de que existe una cesión de uso permanente, el dividendo encubierto que debe reconocerse se medirá en función del alquiler de coste, incluido un rendimiento adecuado del capital más un margen de beneficio adecuado (véase BFH de 27 de julio de 2016 - I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl. II 2017, 217, DStRE 2017, 35). Esta decisión se dictó sobre la valoración del reparto oculto de beneficios a nivel de empresa en conformidad con el art. 8 (3) frase 2 de la Ley alemana del Impuesto sobre Sociedades (LIS alemana - Körperschaftsteuergesetz - KStG). Nada diferente puede aplicarse para hacer la evaluación del reparto oculto de beneficios en conformidad con el art. 20 (1) n° 1, frase 2 LIRPF alemana en el socio. Si, por el contrario, resulta que no existe una cesión de uso permanente, sino que el dividendo encubierto solamente puede apreciarse en el uso real del inmueble en el día a día, las normas para la valoración del mismo resultan de la sentencia BFH de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10 (BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131 apdos. 10 y ss.). Por regla general, el valor justo de mercado del servicio, incluido un margen de beneficio adecuado, es determinante.

(41) d) En la repetición del procedimiento, el TF suplirá, si es posible, las comprobaciones de los hechos que falten sobre el tipo y el estado del inmueble, la duración de las estancias de los demandantes en el inmueble y los respectivos motivos de dichas estancias (si es necesario, solicitando más documentos de los años en litigio, como más billetes de avión, fotos del inmueble, folleto de venta, facturas de consumo, etc.). También podría depender de si los demandantes, como han alegado, no pasaron sus vacaciones en A en los años posteriores a 2008.

... aunque la mera comprobación de los hechos llegue entretanto a sus límites habida cuenta del transcurso del tiempo y de la venta del bien

(42) La Sala no deja de reconocer que la mera constatación de los hechos alcanzará entretanto sus límites a la vista del transcurso del tiempo y de la venta del inmueble. Sin embargo, como el TF asumió correctamente, no se puede suponer sin más que los demandantes ya no tienen documentación relativa a este período. Recién después de que se hayan realizado los esfuerzos adecuados para aclarar los hechos, el TF tendrá que volver a evaluarlos, teniendo en cuenta también, si es necesario, la cooperación del demandante en dicha aclaración (y tomando en consideración el art. 90 (2) de la LGT alemana).

(43) 5. Con el consentimiento de las partes implicadas, la Sala decide sin vista oral (art. 121 frase 1 en relación con el art. 90 (2) de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal).

(44) 6. El traslado de la decisión sobre las costas al TF se basa en el art. 143 (2) de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal. Por lo que respecta al principio de uniformidad de la decisión sobre las costas, el TF también debe pronunciarse sobre las costas correspondientes a la parte del procedimiento que ya ha concluido legalmente mediante la decisión de la Sala (jurisprudencia consolidada, por ejemplo, BFH de 13 de junio de 2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl. II 2014, 706, IStR 2013, 959 marginal n.º 46 con más referencias).

Nota:

La esperada sentencia, que el BFH había anunciado inicialmente en su avance de decisiones para 2023, contiene aclaraciones bienvenidas para la práctica de la consultoría, pero deja varias preguntas sin respuesta o plantea nuevas. La sentencia no tiene en cuenta en absoluto la cuestión planteada en la notificación procesal del BFH de 20 de mayo de 2021 sobre hasta qué punto la calificación de un dividendo encubierto puede considerarse una violación de la libre circulación de capitales de la UE. Los siguientes comentarios se limitan a los aspectos jurídico-sustantivos de la sentencia, la cual es también interesante desde el punto de vista procesal.

1. Aclaraciones

En primer lugar, debe acogerse favorablemente la afirmación de que la mera posibilidad real del uso privado de un bien inmueble español no da lugar por sí misma al gravamen de una ventaja patrimonial para los socios de una sociedad patrimonial española residentes en Alemania a efectos fiscales. El uso real relevante desde un punto de vista tributario debe ser determinado positivamente por las autoridades tributarias o los tribunales fiscales en cada caso concreto; la carga objetiva de establecer la naturaleza y el alcance del hecho imponible de la percepción efectiva de un beneficio de uso imponible recae en las autoridades tributarias, pero el contribuyente afectado debe cumplir su deber ampliado en cooperar con el esclarecimiento de los hechos de conformidad con el art. 90 (2) de la LGT alemana.

Como se indica en el punto II.4.a de los fundamentos de derecho, en la práctica esto equivaldrá a menudo a una evaluación indicativa del uso privado basada en las circunstancias de cada caso. En el caso de una estancia plausible en la propiedad para preparar una venta, que es relevante para la decisión en este caso, la sentencia muestra que no siempre será posible establecer principios generales basados en la experiencia que indiquen el uso privado. Esto último es especialmente importante en el contexto de las afirmaciones formulistas realizadas reiteradamente por las autoridades fiscales en los procedimientos de liquidación y de imposición de multas («de acuerdo con las conclusiones de esta parte en casos comparables, en el presente caso también debe considerarse un uso imponible sobre la base de la experiencia vital general»). Es tarea del contribuyente o de su asesor fiscal crear una base circunstancial fiable para posibles litigios mediante una documentación a tiempo y la aportación de pruebas, en particular las «instrucciones de navegación» del BFH para el segundo procedimiento ante el TF sobre el equipamiento y la usabilidad (II. 4. b de los fundamentos de derecho), sobre el ámbito temporal de utilización así como sobre el tipo y la naturaleza del bien y las ocasiones de su utilización (II. 4.d de los fundamentos de derecho, para otros posibles aspectos en este contexto, véanse la nota del autor sobre la sentencia de primera instancia en IStR 2021, 769, en particular 774 en el apartado 1.1 y 775 en el apartado 7.2).

2. Cuestiones existentes y nuevas sobre la valoración del dividendo encubierto

Aunque en el punto II.3.b aa de la exposición de los fundamentos de derecho la Sala confirma su jurisprudencia, según la cual la cuestión del importe de un dividendo encubierto debe decidirse por separado a nivel de sociedad, por un lado, y a nivel de socios, por el otro, en el punto II.4.c de la exposición de los fundamentos de derecho para el caso de una cesión de uso permanente se indica sucintamente que para la valoración del dividendo encubierto a nivel de socio según el art. 8 (2) LIRPF alemana no puede aplicarse otra cosa que el art. 8 (3) frase 2 LIS alemana a nivel de sociedad. Según la sentencia del BFH de 27 de julio de 2016 - I R 12/15 (BStBl. II 2017, 217, DStRE 2017, 35 - alquiler de una vivienda unifamiliar al socio-administrador que no cubre los gastos), en caso de utilización permanente, el dividendo encubierto que debe reconocerse se basa en el coste de alquiler, incluido un rendimiento adecuado sobre el capital invertido más un margen de beneficio adecuado. La decisión paralela con la misma fecha no citada por la Sala (BFH de 27/7/2016 - I R 8/15, BStBl. II 2017, 214, DStR 2016, 2649), va en la misma línea y establece que un administrador prudente y diligente consideraría (excepcionalmente) la posibilidad de arrendar en condiciones normales de mercado, pero no en condiciones de cobertura de los costes de alquiler más un rendimiento adecuado sobre el capital invertido y un margen de beneficio adecuado, si ya puede suponer que puede obtenerse una rentabilidad adecuada en relación con el respectivo período de liquidación a valorar, lo que conduce a la exigencia de los correspondientes cálculos en la práctica de determinación e inspección de las autoridades fiscales. En una sentencia de 24 de abril de 2024 - 7 K 113/21 K, G (DStRK 2024, 260 con nota de Rennar, BeckRS

2024, 10043) relativa al arrendamiento de una vivienda al accionista mayoritario de una sociedad anónima, el Tribunal Fiscal de Düsseldorf se remitió a los mismos principios; el recurso contra la denegación de autorización para recurrir (referencia del asunto I B 15/24) fue desestimado en una resolución de 13 de noviembre de 2024.

Por el contrario, en el caso de un uso real por día únicamente, la sentencia se remite a la sentencia de 22 de diciembre de 2010 - I R 47/10 (BFH/NV 2011, 1019, BeckRS 2011, 95131) relativa al uso privado gratuito de una aeronave de empresa como referencia para la valoración del dividendo encubierto, según la cual debe aplicarse, por lo general, el valor justo de mercado de la prestación, incluido un margen de beneficio adecuado a nivel de socio. Para justificar este concepto de valoración se remite al apartado 10 de la sentencia de referencia, que a su vez se remite a la sentencia de 23 de febrero de 2005 - I R 70/04 (BStBl. II 2005, 882, DStR 2005, 918 - Valoración del uso privado de un vehículo de motor como dividendo encubierto) y confirma asimismo que un reparto oculto de beneficios debería valorarse exclusivamente con arreglo a las normas de plena competencia. En consecuencia, corresponde en primer lugar al Tribunal Fiscal, en su calidad de órgano de valoración de los hechos, llevar a cabo la apreciación global de las pruebas relevantes para la comparación de precios de libre competencia, cuya evaluación solamente puede ser revisada en el procedimiento de casación en cuanto a si se ha llegado a ella procesalmente mal o si vulnera las normas del razonamiento o los principios generales de la experiencia (apartado 14 de la sentencia de referencia). Como ya se explicó en la nota del autor sobre la sentencia de primera instancia del TF Hesse de 14 de diciembre de 2020 - 9 K 1266/17, IStR 2021, 769 (773 y ss., 775 en el apartado 2), curiosamente, según los fundamentos de derecho de la resolución, tanto la Administración tributaria en el procedimiento del recurso administrativo como el Tribunal Fiscal no basaron su valoración del dividendo encubierto en el alquiler de coste más un margen de beneficio adecuado, sino en el nivel de alquiler de mercado según la ubicación del inmueble.

Siguen sin estar claras las razones de la distinción conceptual realizada por la Sala con respecto a la cuestión del concepto de valoración pertinente según el criterio de la duración del uso, al igual que la cuestión de cuándo el uso «por día» se convierte en uso «permanente» en el sentido de los fundamentos de derecho y qué norma de valoración debe aplicarse por tanto, por ejemplo, en el caso del uso semanal, mensual, trimestral o de otro tipo relacionado con el periodo de tiempo o el uso recurrente a corto plazo. Al menos de un punto de vista conceptual, es probable que «permanente» no debe entenderse solamente como un uso durante todo el año, que es el objeto de la sentencia de base de 12 de junio de 2013 (I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 con nota de Behrenz), a la que se hace referencia en otra parte de los fundamentos de derecho (apartado II.3.b bb), en concreto en relación a la existencia de un supuesto de dividendo encubierto de fondo, pero no en este punto de la sentencia. En el derecho fiscal, el concepto de permanencia se determina contextualmente (véanse, por ejemplo, el art. 9 (2) y el art. 12 (8) de la LGT alemana, el art. 9 (1) y el art. 22 (1) frase 3 LIRPF alemana), el concepto de «vivienda particular utilizada permanentemente» solamente existe en el derecho penal (art. 244 (4) del Código Penal (Strafgesetzbuch – StGB), para la interpretación del criterio «permanente-

mente» véase, por ejemplo, Schmitz en *MüKoStGB*, 4ª ed. 2021, art. 244, apdo. 72 y ss. 4 StGB, por lo que sería deseable una aclaración en el presente contexto.

Según la jurisprudencia consolidada del BFH, las sociedades de capital no tienen ninguna esfera externa a efectos fiscales (BFH de 27 de julio de 2016 - I R 8/15, *BStBl. II* 2017, 214, *DStR* 2016, 2649, apartado II.2, con otras referencias), lo que, sin embargo, no impide que las pérdidas derivadas de una inversión de la sociedad se califiquen de reparto encubierto de beneficios en el sentido del art. 8 (3) segunda frase LIS alemana (BFH, *ibíd.*, apartado II.3, con más referencias). Los criterios para evaluar si una empresa no actúa para su propio beneficio, más bien en última instancia solamente para satisfacer los intereses privados de sus socios, son los que se han desarrollado para distinguir entre la generación de ingresos y la liberalidad de las personas físicas (BFH, *ibíd.*, bajo II.3. con más referencias). Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de los ingresos por alquiler, en opinión del BFH, se aplica a las sociedades una valoración relacionada con el período de liquidación, ya que un administrador prudente y diligente no estaría satisfecho con la posibilidad de obtener un beneficio total durante un período de alquiler imaginario de 30 años, ya que incluiría en su cálculo el hecho de que tendría que compensar las pérdidas inicialmente sufridas durante muchos años e incluso lograría un rendimiento negativo del capital necesario o de los fondos prestados debido a la falta de un rendimiento sobre el capital propio o de la cobertura de intereses sobre una financiación ajena (BFH, *ibíd.*, apartado II.4.b con más referencias).

El concepto de valoración «alquiler de costo más margen de beneficio» tiene ciertamente la ventaja de permitir a la Administración tributaria y a los Tribunales Fiscales realizar una determinación tipificada de la remuneración objetiva y de la rentabilidad buscada por un inversor basándose únicamente en el nivel del tipo de interés aplicable, las condiciones en los mercados de capitales y en los documentos que debe presentar el contribuyente como parte de la evaluación fiscal (en particular, las cuentas anuales, si procede, los cálculos del rendimiento). Si la remuneración objetiva o el rendimiento determinado de esta manera corresponde a una comparación real en condiciones de plena competencia en las respectivas condiciones aplicables en el mercado de alquiler de referencia, para el que siguen siendo importantes otros factores de creación de valor, que pueden tenerse en cuenta, por ejemplo, en el contexto de las evaluaciones del importe del alquiler o reflejarse en estadísticas de alquiler, es una cuestión completamente diferente. Además de la ubicación de la propiedad, se incluye, por ejemplo, la aplicación de las normas urbanísticas de uso: Un alquiler turístico a corto plazo de alto precio, que generalmente solo se permite en zonas turísticas y también es posible durante todo el año, por ejemplo, en las Islas Canarias, dará lugar a un nivel de alquiler y retorno completamente diferente al de un alquiler a largo plazo en una zona residencial o en las zonas no urbanas (fincas rurales). Además, este método de valoración tipográfica no tiene en cuenta otros ajustes pertinentes para el valor de mercado, como las medidas oficiales en relación con el bien inmueble (por ejemplo, el detrimento de valor debido a los derechos de gestión pública y los derechos de paso) o su alcance (por ejemplo, restricciones de uso debidas a medidas de construcción a largo plazo en las inmediaciones con obstrucción de la vista, sombreado, etc.).

En España, por otro lado, las autoridades tributarias y la jurisprudencia basan la evaluación de los hechos de dividendos encubiertos en el valor normal del mercado, pero un procedimiento amistoso con arreglo al art. 25 del CDI-España 1966 y al art. 24 (1) del CDI-España 2011 normalmente no procede sobre la cuestión de una evaluación diferente del beneficio patrimonial a nivel de un socio residente en Alemania (véase, a este respecto, Behrenz IStR 2022, 865, párr. 2.3, 867 y ss.).

3. Necesidad de aclarar cuestiones de derecho español

La cuestión de derecho civil planteada en el apartado II.4.b de los fundamentos de derecho, relativa a si una pluralidad de propietarios –como en el derecho inmobiliario alemán– también exige en el derecho español que las tres partes del inmueble identificadas por el Tribunal Fiscal sean (todavía) unidades residenciales terminadas a pesar de las medidas de renovación propuestas por el demandante, debe responderse afirmativamente sobre la base del juicio del autor («división material u horizontal del inmueble e individualización en Catastro y Registro de Propiedad») sobre la base del registro catastral (<https://sedecatastro.gob.es>) y del registro de propiedad (<https://www.registro.es>). La determinación de la ley extranjera pertinente y su interpretación son responsabilidad de la Oficina Tributaria y del Tribunal Fiscal de oficio (art. 155, primera frase de la Ley alemana sobre el Procedimiento Fiscal en relación con el art. 293 del Código de Procedimiento Civil – Zivilprozeßordnung – ZPO), y los contribuyentes no están obligados a demostrar o cooperar al respecto (BFH de 27 de marzo de 2019 – I R 33/16, BFH/NV 2010, 201, BeckRS 2019, 35572: tampoco de conformidad con el art. 90 (2) de la LGT alemana; véase Loschelder DStR 2023, 1871).

4. Mirando hacia el futuro

Si tomásemos textualmente el fallo y los fundamentos de derecho de la sentencia, los socios residentes a efectos fiscales en Alemania podrían alquilar en el futuro diariamente los bienes inmuebles españoles en propiedad de sus sociedades y pagar una remuneración según los estándares del mercado local por ello, pero no tendrían que «alquilarse los bienes a sí mismos» durante todo el año, contrariamente a la práctica común de evitar un dividendo encubierto a nivel de socios que se ha generalizado desde la sentencia de base del BFH de 2013 (véase, en particular, la última frase del apartado II.3.b bb (3) de los fundamentos de derecho; así también opinó el autor en su nota sobre la sentencia del BFH de 12 de junio de 2013 – I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 (837 y ss., párr. 6 en la p. 839): «acordado para los períodos de uso de la propiedad»).

Aun así, la práctica de asesoramiento debe estar preparada para el hecho de que, en este caso, las autoridades fiscales alemanas buscarán cada vez más posibilidades de determinación e inspección para trasladar la sede de dirección efectiva de dichas sociedades a Alemania con el fin de gravar el reparto oculto

de beneficios a nivel de empresa, durante todo el año. Pues en muchos (si no es que fuese en la mayoría) de los casos, la gestión de las sociedades inmobiliarias españolas en manos privadas se encontrará entre el círculo de socios o personas vinculadas residentes en Alemania, en cuya residencia privada, según la jurisprudencia del BFH, se presume la sede de dirección efectiva; y corresponde al contribuyente o a sus asesores fiscales refutar esta presunción real (véase, a este respecto, Behrenz en la nota de la sentencia BFH de 12/6/2013 - I R 109-111/10, BStBl. II 2013, 1024, IStR 2013, 834 -837 y ss., en particular párr. 4 en la p. 838). Sin embargo, en muchos casos, esta perspectiva alemana no correspondería con la postura y los intereses fiscales de las autoridades tributarias españolas, pero una solución del problema de la doble residencia fiscal de la empresa inmobiliaria en virtud de la legislación alemana y española a nivel de acuerdo (véase, a este respecto, Behrenz en Wassermeyer, DBA, edición julio de 2024, España, art. 4 nota marginal 8) se podría encontrar –distinta a la cuestión de las diferencias de valoración (véase el apartado 7. II. al final)– en procedimientos amistosos con arreglo al art. 25 del CDI Alemania-España 1966 y al art. 24 (1), del CDI Alemania-España 2011.

Quisiéramos agradecer al autor y al editorial Beck Verlag de Múnich por su amable permiso para republicar el presente artículo, cuya primera publicación en alemán fue el 2 de enero de 2025 en la edición 1/2025 de la revista *Internationale Steuerrecht (IStR)* (IStR 2025, pág. 21 y ss.).

Novedades editoriales



Varona Alabern, Juan Enrique. La fiscalidad del arrendamiento de vivienda y de otras figuras afines. Aranzadi. 2024

En este libro se analizan los aspectos más relevantes de la fiscalidad del arrendamiento de vivienda y de otras figuras que también proporcionan el uso y disfrute de esta clase de inmuebles. Para poder entender mejor los problemas que subyacen en torno a esta materia, que actualmente constituye uno de los problemas sociales más graves que padece España, se han incluido algunos capítulos que abordan cuestiones socioeconómicas, civiles y administrativas en torno al arrendamiento de la vivienda, lo cual permite abordar con mayor exhaustividad y rigor los aspectos tributarios. El libro incorpora las reformas introducidas por Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el Derecho a la Vivienda.

Miranda Calderín, Salvador. Manual de la reserva para inversiones en Canarias y Baleares 2014-2027. Tirant lo Blanch. 2025

La reserva para inversiones en Canarias (RIC) es un poderoso incentivo fiscal que forma parte del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) y se aplica desde 1994 en el archipiélago canario como región ultraperiférica. Su mecanismo consiste en que los beneficios que se destinan a la inversión y a la creación de empleo en la región prácticamente no tributan. Sus dotaciones cayeron vertiginosamente por la inseguridad jurídica, la crisis financiera y la posterior pandemia Covid-19, pero se han recuperado en los últimos años. En 2022, las sociedades dotaron poco más de 1.320 millones de euros. La reserva para inversiones en las Islas Baleares (RIB) es de reciente creación, aplicándose por primera vez en 2023. Su normativa es muy similar a la RIC, pero se diferencian ambas reservas en los límites a las ayudas d Estado. Mientras que la RIC tiene unos generosos límites como ayuda a la inversión y al funcionamiento de las empresas en su estatus de región ultraperiférica, la RIB está sujeta al límite de las ayudas de minimis.

Cubero Truyo, Antonio y M^a Teresa Mories Jiménez, M^a Teresa (Dirs.), Toribio Bernárdez, Leonor. *Fiscalidad agraria. Aranzadi. 2024*

En un contexto de protestas agrícolas y el nuevo Plan Estratégico de la PAC 2023-2027, esta publicación aborda la fiscalidad agraria desde diversas perspectivas. Analiza impuestos directos como IRPF e Impuesto sobre Sociedades, indirectos como IVA e ITPAJD, y figuras como el Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables. La obra destaca medidas para incentivar a jóvenes agricultores, clave para combatir la despoblación y promover el relevo generacional, así como la modernización de explotaciones. El estudio busca entender mejor el impacto del sector agrario y los objetivos futuros a través de la fiscalidad. Esta obra sistematiza la normativa fiscal aplicable al sector agrario, aclarando aspectos clave; analiza impuestos como IRPF, IVA y nuevas figuras tributarias como el Impuesto sobre envases de plástico además de incluir medidas fiscales para incentivar a jóvenes agricultores y combatir la despoblación.

Hernández Vergara, Adela y Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros, Juan Manuel. *Ley General Tributaria y sus reglamentos. Aranzadi. 2024*

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria es una norma básica de nuestro ordenamiento jurídico y es la norma principal en el ámbito tributario. La Ley General Tributaria no puede entenderse sin los reglamentos que la desarrollan en los ámbitos de gestión, inspección, recaudación, sanción y revisión. El presente Código incluye el texto de la Ley General Tributaria y el texto de todos los reglamentos de desarrollo. A través de un completo conjunto de concordancias e índices se interrelacionan los distintos textos para facilitar la localización de los artículos conexos. Junto a ello, las anotaciones y las citas jurisprudenciales facilitan la interpretación de los artículos. Se trata de una obra muy útil y una herramienta imprescindible para todos los profesionales y estudiosos del ámbito tributario. El derecho tributario o derecho fiscal es la disciplina que forma parte del derecho financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos. Estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas de la consecución del bien común.

Calderón Carrero, José Manuel, Adolfo Martín Jiménez y González de Frutos, Ubaldo. Manual de negociación, interpretación y aplicación de convenios para la eliminación de la doble imposición en materia de imposición sobre la renta y el capital. BID. 2024

Este Manual constituye un auténtico compendio de fiscalidad internacional, aportando un valioso material de primera mano para la aplicación de la red global de convenios de doble imposición, desde una perspectiva de América Latina y el Caribe. La obra está concebida, por tanto, para facilitar el entendimiento sobre cómo funcionan estos convenios de doble imposición, y cómo se interrelacionan con las legislaciones nacionales y sus políticas fiscales y económicas. El Manual está pensado también para facilitar la aplicación práctica de estos convenios de doble imposición, tanto desde la perspectiva de las administraciones tributarias como de los restantes operadores económicos y jurídicos, aportando así sólidas bases para la fundamentación técnica y razonada de esta compleja regulación. El Manual, asimismo, permite visualizar cómo está evolucionando la fiscalidad internacional a nivel global, aportando así un contexto imprescindible para entender el inacabado proceso de transformación del sistema fiscal internacional y sus implicaciones. En suma, el Manual, por su calidad, claridad y actualidad, está llamado a convertirse en una obra de primera mano para todas las administraciones tributarias y contribuyentes que operen en los países de América Latina y el Caribe.

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

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado



Demarcaciones territoriales

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Business World Alicante. Oficina 404
Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)
03001 Alicante
Teléfono: +34 966 089 688
Responsable Sede: M^a Esther Sirvent

Andalucía-Málaga

Juan Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57
sedemalaga@aedaf.es
Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local
29006 Málaga
Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

Daniel Martín Moreno

Teléfono: +34 954 92 18 18
dmartin@mm-asesores.com
Balbino Marrón, 3-Ed.
Viapol-Portal A-4º-Mód.6
04018 Sevilla

Aragón-La Rioja

Francisco Gracia Latorre

Teléfono: +34 976 21 49 19
comunicaciones@graciayburillo.es
Jerónimo Zurita, 7 - Ppal. Izda
50001 Zaragoza

Asturias y León

Fernando Fernández Vallinas

fernando@etmasesores.com
Teléfono: +34 987 41 45 12
Lazúrtegui, 8 - 1º
24400, Ponferrada

Baleares

Antoni Serra Serra

Teléfono: +34 971 22 73 99
aserra@mon-lex.com
C/ Alexandre Rosselló, 4 - 3ºB
07002 Palma de Mallorca

Canarias

Julio García-Pérez Fernández

C/ Rafael Nebot, 5 - 1º
35001 Las Palmas de Gran Canaria
Teléfono: +34 928 36 84 70
canarias@aedaf.es
Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

Teléfono: +34 942 03 70 90
chuspereda@yahoo.es
Calvo Sotelo, 19 - 2º
39002 Santander

Cataluña

Adrià Redondo Vives

Teléfono: +34 93 317 68 78
Fax: +34 93 317 69 32
consol@aedaf.es
Provença, 281 - local
08037 Barcelona
Responsable Sede: Consol Carratalá

Galicia

Diego Víboras Cabañero

Teléfono: +34 881 08 08 24
diego.viboras@ausum.es
Rúa do Restollal, 32 - 2º - Of. 202
15702 Santiago de Compostela

Madrid-Zona Centro

Mabel Zapata Cirugeda

Teléfono: +34 91 563 01 11
sedemadrid@aedaf.es
C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 Madrid
Responsable Sede: Lara Álvarez

Murcia

Francisco Iniesta López-Matencio

Teléfono: +34 968 93 03 90
finiesta@strategiaconsultoria.es
Avda. Juan Carlos I, 43 - 5ªA
30009 Murcia

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

Teléfono: +34 948 15 07 00
beatrizperez@dataasesores.com
Abejeras, 1 - 1º
31007 Pamplona

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

Teléfono: +34 94 424 99 29
gapoita@grupoforetax.com
C/ Rodríguez Arias, 6 - 4º - Dpto.410
48008 Bilbao

Valencia-Castellón

Eduardo Rallo Martínez

Teléfono: +34 963 34 00 44
eduardo@eduardorallo.com
Avda. Peris y Valero, 149-1º-1ª
46005 Valencia

Normas de publicación

Normas de autor/a

Revista Técnica Tributaria es una publicación editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario. Desde 1988 se ha configurado como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en los tributos y su aplicación. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral. Revista Técnica Tributaria se publica en versión impresa y en versión electrónica (puede consultarse su página web en www.revistatecnicatributaria.com).

Temática

Los trabajos recibidos serán destinados a su publicación en la sección "Estudios" o "Práctica profesional". Los destinados a la sección "Estudios" deben ser trabajos de investigación que versen sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal y los destinados a la sección "Práctica Profesional" versarán sobre cuestiones de interés profesional relacionadas con el Derecho Tributario desde una perspectiva eminentemente práctica.

Envío de originales

Los trabajos deben ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional y no deben estar siendo evaluados simultáneamente en otra publicación. 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 150 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 (entre 5 y 8 palabras) 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, correo electrónico y el identificador ORCID. Debe constar la agencia de financiación y el (los) código(s) del (los) proyecto(s) en el marco del (los) cuales se ha desarrollado la investigación, debiéndose incluir esta información en los agradecimientos del artículo y en el resumen/abstract de forma que pueda figurar entre los metadatos que almacena la revista. 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, debiendo aparecer por estricto orden de importancia en función de su contribución específica 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. Se recomienda consultar la Política de igualdad de sexo de esta revista en el siguiente enlace: Política de igualdad de sexos.

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.

Consulta la Plantilla para la edición de artículos destinados a su publicación en la sección "Estudios".

Archivos complementarios

Los archivos complementarios como dibujos, tablas, gráficos, imágenes, figuras, etc. se introducirán en el texto en el lugar correspondiente y se numerarán correlativamente con numeración arábiga (ej: Figura 1; Tabla 1, etc.), con indicación del pertinente título y leyenda (según normas APA). Se debe hacer constar, expresamente, si es de "elaboración propia" o la fuente de la que ha sido extraída. Asimismo, se recomienda el envío en archivo separado indicando con claridad el lugar en el texto en el que debe insertarse. Esta recomendación adquiere especial importancia cuando resulte necesario remitir los gráficos, tablas, dibujos, etc. en formatos diferentes a Word (imagen jpg, tif, etc.).

Notas/referencias bibliográficas/citas legislativas o jurisprudenciales

Las notas se situarán a pie de página numeradas con caracteres arábigos, numeración correlativa y en formato superíndice. Se utilizarán, preferiblemente, para contener información complementaria o ampliatoria al texto.

Las referencias bibliográficas figurarán al final del documento, ordenadas alfabéticamente. Preferentemente su elaboración se adecuará a las normas APA y se facilitará la exportación por alguno de los gestores de referencias. Si la referencia cuenta con DOI, este deberá indicarse. En la medida de lo posible se citará añadiendo el nombre completo de los/las, autores/as, adhiriéndose así al uso de las buenas prácticas editoriales en igualdad de género.

Ejemplos de referencias bibliográficas (basados en el manual APA 7ª edición):

Libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del libro (en cursiva), Editorial,.

Ej: Alarcón García, E. (2016), La obligación tributaria de información sobre activos en el extranjero, Francis Lefebvre.

Capítulo de libro: Autor (Apellidos, inicial del nombre), (Año de publicación), Título del capítulo, en inicial del nombre y apellidos del coordinador (coord.), título del libro en cursiva, (páginas), editorial.

Ej: Trapé Viladomat, M. (2009), "Obligación de documentación: principios y reglas generales. Estructura de un dossier de precios de transferencia", en N. Carmona Fernández (coord.), Supuestos prácticos de documentación de operaciones vinculadas, (105-128), Edición Fiscal CISS.

Artículo de una revista: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Año de publicación), Título del artículo. Nombre de la revista en cursiva, volumen en cursiva (número), páginas.

Ej: Marín Benítez, G. (2016). "Los incentivos fiscales al relevo generacional en la empresa familiar y su controvertida aplicación práctica", Revista Técnica Tributaria (114), 29-40.

Sitios o páginas webs y blogs: Autor (Apellidos, inicial del nombre). (Fecha de última actualización). Título del trabajo en cursiva. Nombre del blog o sitio web. Dirección electrónica (URL).

Ej: Pérez Pombo, E. (2017, enero) 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 ser completas y contener todos los datos necesarios para su adecuada identificación. Las citas de jurisprudencia deberán ser lo más completas posible, señalando el correspondiente identificador ECLI. Debe evitarse el uso de referencias a bases de datos de uso restringido.

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 contenidos de Revista Técnica Tributaria son accesibles, únicamente, para asociados de AEDAF y suscriptores durante el primer año desde su publicación. Transcurrido este periodo, quedarán en abierto accesibles para todo el público bajo licencia

Creative Commons Reconocimiento-No comercial-Sin obra derivada 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

Los títulos, resúmenes y palabras clave (en español e inglés) son accesibles mundialmente a través de EBSCO, Medra, Crossref y similares.

Prevía petición del/la autor/a, Revista Técnica Tributaria permitirá y facilitará 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.

Esta publicación no cobra tasas por envío de trabajos ni tampoco cuotas por la publicación de sus artículos. Las colaboraciones se abonarán una vez publicadas.

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 Revista cuenta con un código ético que se puede consultar en el siguiente enlace: [Código Ético](#)

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.

Se recomienda consultar todas las políticas editoriales de la revista, con especial atención al Proceso de publicación, el Proceso de revisión de pares, el Código Ético y la política de derechos de autor.

