



Revista Técnica Tributaria



Revista trimestral // Número 127 // octubre - diciembre 2019



AEDAF

Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Coordinación de redacción

**Arturo Jiménez
Contento**
Director del Gabinete de
Estudios

Marta González Álvaro
Subdirectora del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

**Montserrat Ruiz de
Velasco Casas**
Técnico del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

María Valcárcel Seco
Técnico del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de La Laguna

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en
excedencia. Socio de Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de Sevilla

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad Complutense de Madrid

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela

Javier Gómez Taboada
Abogado. Vocal Responsable de Estudio e
Investigación de la AEDAF

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers.
Universidad de Oxford

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

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-
Aramburu Abogados

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de
Madrid

**José Ignacio Ruiz
Toledano**
Inspector de Hacienda del
Estado.
Vocal del TEAC

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del
Estado

M^a Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de
Madrid

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la
Universidad Católica de
Lovaina. Abogado.

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, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral

Redacción y administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 – Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas, Madrid

Depósito Legal: M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

e-ISSN: 2695-6365

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Suscripciones:

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

Maquetación:

Wolters Kluwer España, S.A.

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista Técnica
Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

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

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

Editorial

- La adhesión a Códigos de buenas prácticas tributarias y sus implicaciones jurídicas
María Amparo Grau Ruiz 7

Estudios

- La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública
Joan Iglesias Capellas 13
- Rechazo a un criterio administrativo no previsto en la Ley del IRPF e inconstitucional: la imputación de renta por los garajes o trasteros de la vivienda habitual que no hayan sido adquiridos conjuntamente
Antonio Cubero Truyo 65
- Los recursos administrativos en materia tributaria: evolución, situación en 2018 y perspectivas.
Jesús Rodrigo Fernández 83
- «La fiscalidad de los alquileres turísticos en la imposición directa e indirecta»
Juan Calvo Vérguez 117
- Reflections on sustainable taxation
Frans Vanistendael 137

Comentario de Jurisprudencia Nacional

- Tributación en España de los dividendos percibidos por fondos soberanos de otros estados: ¿se vulnera la libre circulación de capitales de la UE?
Manuel Lucas Durán 151

Comentario de doctrina administrativa

- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 0871/2017, de 24 de septiembre de 2019 165
- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2495/2016, de 18 de septiembre de 2019 168

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5252/2018, de 24 de septiembre de 2019.....	172
Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Comentario a la Resolución de 30 de septiembre de 2019.....	174
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2652/2016, de 16 de septiembre de 2019.....	179
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3934/2019, de 10 de julio de 2019.....	182
 Comentario de Jurisprudencia del TJUE	
Comentario a la Sentencia del TJUE de 10 de Julio de 2019 (Sala Octava).....	187
Comentario a la Sentencia del TJUE de 18 de Septiembre de 2019 (Sala Octava).....	190
Comentario a las Sentencias del Tribunal General de la UE (Sala Séptima), de 24 de Septiembre 2019.....	196
 Transferencia	
El procedimiento contencioso administrativo y la autorización de entrada en domicilio por motivos tributarios <i>José Luis Guinot Almela</i>	209
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)	229
 Novedades editoriales	233

La adhesión a Códigos de buenas prácticas tributarias y sus implicaciones jurídicas

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Los Códigos de buenas prácticas tributarias, en particular, el de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios¹ han ocupado parte del debate reciente entre los asesores fiscales, existiendo discrepancias sobre la pertinencia o no de una adhesión institucional, por las consecuencias que ello pudiera tener para la asociación, los asociados y quienes a ellos recurren a la hora de requerir sus servicios. Tanto promotores como detractores de dicha adhesión han dado fundadas razones para justificar su posición. En estas circunstancias, quizás sea útil dedicar unas páginas a esta espinosa cuestión para contribuir a un mejor entendimiento futuro.

Desde luego, la figura de la que aquí tratamos escapa al concepto tradicional código al que los abogados están habituados (como conjunto de normas legales sistemáticas que regulan unitariamente una materia determinada), para adentrarse en otro cuyos perfiles son más difusos (conjunto de reglas o preceptos sobre cualquier materia)². Se aparta, en consecuencia, de la idea de recopilación legislativa y se sacrifica la sistemática. A cambio, se alcanza mayor flexibilidad a la hora de perfilar ciertas «reglas», que aparentemente pueden referirse a puntos (¿inocuos?) relativos a las «prácticas» o «conductas» (a sabiendas de que puede ir por consenso procediéndose a la inclusión en el Código de nuevas materias).

Inmediatamente a muchos se les suscitan dudas sobre la naturaleza de las disposiciones contenidas en estos códigos. ¿Con ello se afecta a la creación o a la interpretación jurídico-tributaria? Aunque, de entrada, suene paradójico: ¿se crea «derecho blando» para una mejor aplicación del «derecho duro» vigente?

Quizás, cuando la legislación no da respuestas adecuadas, cuando su modificación es lenta o parece políticamente difícil que se acepte la exigencia de amoldarse a determinados cambios, surge la autorregulación como alternativa, ya que, a veces, los facilita, contribuyendo a rebajar o endurecer estándares normativos, según se mire. En muchas ocasiones, al generalizarse la utilización de los códigos

¹ La Agencia Estatal de Administración Tributaria ofrece información, extractada en este comentario, sobre dicho Código en el enlace https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Aso-ciaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/

² Ambas acepciones las contempla la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.3 en línea]. <<https://dle.rae.es>> [consultado el 11 de diciembre de 2019].

y extenderse posteriormente la práctica de carácter voluntario, el terreno está abonado para dar el paso firme legislativo y convertirla en obligatoria, una vez ganada la aceptación social.

Sin embargo, no debe olvidarse que, en su origen, la autorregulación es una exigencia auto-impuesta, un compromiso que uno mismo regula a la medida de sus necesidades y está dispuesto a adquirir. De hecho, ya en la década de los 90 florecieron los códigos de conducta en el panorama internacional. Con el paso del tiempo, su importancia ha ido creciendo paulatinamente a medida que instituciones de todo tipo han querido poner en valor públicamente sus pautas de comportamiento, con la convicción de que, incluso a largo plazo, les reportaría algún tipo de beneficio, ya sea en términos de posicionamiento social, como puramente económico.

De esta forma, son varias las razones alegadas para que el mismo Congreso de los Diputados haya aprobado en 2019 un Código de conducta³. Puede servir este documento para lograr mayor transparencia, recuperar la confianza ciudadana, reforzar el buen nombre de la institución, generar mayor seguridad... Pero, lo cierto es que el Reglamento ya preveía los deberes de los diputados. Entonces, ¿cuál es su propósito de la adopción del Código de conducta?

En estos tiempos de «exhibicionismo» tecnológico parece otorgarse por gran parte de la ciudadanía un valor preponderante a la imagen social (tanto personal como institucional) que se proyecta *ad extra*. Éste es uno de los argumentos frecuentemente empleados para la adopción de Códigos, fácilmente contrastable. La Administración tributaria, con la oferta de este código, podría legítimamente pretender un efecto de este estilo, aumentar su reputación, aunque curiosamente no se aplique sólo a sus funcionarios –en los que sí se hace especial hincapié en los trabajos de la OCDE⁴–.

Por su parte, la AEDAF, concienciada de la importante función social que desempeñan sus miembros, dispone, desde 2003, de su propio Código Ético de Buena Práctica Profesional⁵, aplicable al comportamiento profesional en las diferentes áreas en las que se desenvuelven los asesores. Éste también le aporta el mencionado valor añadido en su reputación, mientras que la suscripción del anteriormente citado podría hacer desconfiar a los obligados tributarios de las notas fundamentales de independencia y confidencialidad.

Hoy en día, es obvio que los códigos de conducta muestran la capacidad de las entidades para «regularse a sí mismas a partir de la normativa establecida» y sirven para «adecuar la aplicación» de las normas a las características de los distintos sectores de actividad, como se dice que sucede en el caso del Reglamento General de Protección de Datos. En tal ámbito, se reconoce, a modo de incentivos para su admisión, que tales códigos pueden servir de «elemento para demostrar» el cumplimiento de las obligaciones o para «aportar garantías» suficientes... Se tendrán en cuenta en la «determinación de sanciones»⁶.

3 «El Capítulo Tercero del Título I del Reglamento del Congreso de los Diputados (artículos 15 a 19) recoge los deberes de los Diputados. Estos preceptos han servido de pauta de comportamiento de los Parlamentarios desde su entrada en vigor. Sin embargo, con la finalidad de atender las nuevas exigencias derivadas de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías y de las demandas de los ciudadanos en materia de transparencia, la Mesa del Congreso de los Diputados ha querido desarrollar esta regulación». Acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados, de 28 de febrero de 2019, por el que se aprueba el Código de Conducta de los Señores Diputados (BOE, 2 de abril de 2019) Disponible en el siguiente enlace: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/NormRes/28022019_CodConducta [consultado el 11 de diciembre de 2019]

4 HUISKERS-STOOP, E.; GRIBNAU, H.: «Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model», *Journal of Tax Administration*, Vol.5, No. 1, 2019, p. 66 y ss. Estos autores ahondan en el concepto de relación cooperativa y su evolución. Además, lo ponen en relación con el grado de discrecionalidad de que gozan las Administraciones tributarias y los recursos humanos con que cuentan, según los países, señalando la tendencia a la des-juridificación. Abordan tangencialmente el supuesto de la «relación indirecta» a través de intermediarios fiscales con pequeños y medianos contribuyentes, refiriéndose al trabajo de HERRIGERS, B.: «Cooperative compliances: Small and medium sized entities», RUSSO, R. (ed.): *Tax Assurance*, Kluwer, Deventer, 2015.

5 En él se dice expresamente lo que sigue: «Este Código recoge de forma explícita principios y prácticas que constituyen la norma general del comportamiento profesional de los Asesores Fiscales, y en él no es necesario que queden recogidas aquellas cuestiones que pueden resultar palmarias, como puede ser la estricta observancia de la legislación, u otras prácticas consustanciales a las normas de convivencia de nuestras sociedades modernas».

6 En la página web de la Agencia Española de Protección de Datos se encuentra explicados los efectos e incentivos de esta herramienta <https://www.aepd.es/reglamento/cumplimiento/codigos-de-conducta.html> [consultado el 11 de diciembre de 2019]

No obstante, determinar el alcance del desarrollo normativo «a partir de» puede ser peliagudo: si se reitera la norma legal, es redundante; y si se extiende, puede extra-limitarse (el delicado trabajo de comprobar cada uno de los aspectos cubiertos por el Código en cuestión excede del objetivo de esta reflexión, pero habría que detenerse a analizar cuidadosamente cada detalle). La utilización de un código para concretar la aplicación de la norma conforme a los rasgos propios de la actividad puede tener sentido. Más llamativo es que pueda valorarse como elemento de prueba o garantía, e incluso servir de criterio de ajuste en las sanciones. Es crítico si verdaderamente «al tener a su disposición un mecanismo para actuar con la seguridad jurídica que exige un sistema tributario moderno» se produce una «reducción significativa del riesgo fiscal», como manifiesta la Agencia Tributaria. ¿Es la versión actual del Código ese mecanismo? ¿Genera más seguridad jurídica?

Teniendo clara la finalidad y posible utilidad de los códigos, centrémonos ahora en la cuestión nada desdeñable de su autoría. Ésta puede ser propia, compartida o ajena, en todo o en parte. Y cuando se produce la adhesión a un código elaborado o finalmente propuesto por un tercero, ¿tiene acaso implicaciones similares a las de un contrato por adhesión? Parece evidente que la adhesión al código conlleva que se vuelva vinculante⁷. La inicial voluntariedad al decidir adherirse, se convierte en obligatoriedad tras la adhesión. Ahora bien, esto debe matizarse en función del contexto, dependiendo de los actores; por ejemplo, en el ámbito internacional un código puede tener el valor de mero compromiso político⁸.

La duda, en el caso concreto, es si aquí se está proponiendo dar un paso más. Si la «adhesión» supone alterar la naturaleza «unilateral» de la declaración (cuyo incumplimiento podría tener efectos equiparables a los de una publicidad engañosa a consumidores), convirtiéndola en «paccionada», por reflejar un acuerdo de voluntades, tema especialmente sensible en materia tributaria. En todo caso, cualquier consentimiento habría de ser siempre informado. Sobre todo, cuando se deja en manos de una Comisión de Seguimiento el establecer «las prácticas de tratamiento en los supuestos de inobservancia de los compromisos del Código».

En muchas áreas, la autorregulación está siendo desplazada por el fenómeno de la corregulación, como forma de cálculo «posibilista» a la hora de propiciar avances normativos (o frenarlos estratégicamente). En el seno del Foro de diálogo entre la Agencia Tributaria y las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios se difunden «los criterios de la Agencia Tributaria en la aplicación de los tributos y el análisis de las modificaciones normativas y se promueve el papel de los profesionales tributarios como colaboradores sociales». En él se ha gestado el Código que nos ocupa, consistente en un conjunto de principios y compromisos, para «para mejorar el proceso de comunicación entre las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y la Agencia Tributaria». Se busca un efecto en cascada: «que incidan directamente en la generalización de buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes con el apoyo y aval de estas agrupaciones de expertos». Más allá de la bilateralidad y de la generación de derechos y obligaciones en paralelo un tanto asimétricas, hay un encuentro innegable de voluntades con la asunción en bloque que, además, se exterioriza con un logo identificador.

Así las cosas, es comprensible que el pasado viernes 8 de noviembre la Asamblea General celebrada en el XXXIII Congreso Nacional en Palma de Mallorca acordara no adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias de Asociaciones y Colegios Profesionales que había aprobado el Foro de estas entidades.

En conclusión, si «las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas que definen un buen comportamiento de los intermediarios fiscales de los contribuyentes respecto a las obligaciones tributarias de estos últimos», y se quiere mejorar la comunicación en la forma (*on line*)

⁷ «Se podrán elaborar por las asociaciones y otros organismos representativos de categorías de responsables y encargados, para los que serán vinculantes una vez adheridos a los códigos de conducta». *Ibidem*.

⁸ En este sentido, el Código de conducta de las Naciones Unidas sobre la cooperación para luchar contra la evasión y el fraude fiscal internacional de 2009 promueve una mayor cooperación fiscal y «es un compromiso político, que no pretende afectar a los derechos y obligaciones de los Estados, ni a sus respectivas esferas de competencia» https://codigosdeconducta.com/portal/index.php?option=com_k2&view=item&id=255:el-código-de-buenas-prácticas-tributarias-de-la-agencia-estatal-de-administración-tributaria-y-el-código-de-conducta-de-las-naciones-unidas-sobre-la-cooperación-para-luchar-contra-la-evasión-y-el-fraude-fiscal-internacional&Itemid=146 [consultado el 11 de diciembre de 2019]

y en el fondo, a la vista de las sucesivas modificaciones normativas que han ido alterando el régimen jurídico del ejercicio de la profesión de asesor fiscal, especialmente en lo tocante a las obligaciones de información tributarias (entre otras, baste aludir a la Ley de Sociedades de Capital, la UNE 19602 o la Directiva 2018/822/UE DAC6), bien cabría plantearse la conveniencia de actualizar primero el Código de Buena Práctica Profesional de la AEDAF. El Código aprobado por el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales podría tomarse en consideración como propuesta revisable a la que incorporar sucesivamente mejoras y lograr una equilibrada asunción de compromisos por las distintas partes en sus respectivos instrumentos, dentro de los márgenes que fije la legislación vigente en cada momento.

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Antonio Cubero Truyo
Frans Vanistendael
Jesús Rodrigo Fernández
Joan Iglesias Capellas
Juan Calvo Vérguez



AEDAF

La cosa juzgada fiscal en la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Joan Iglesias Capellas

Abogado. Doctor en Derecho

Socio de Roca Junyent

Inspector de Hacienda en excedencia

Title

The tax res judicata in the condemnatory judgement for crime against the Tax Authorities

Resumen

El propósito de este trabajo es poner de manifiesto las deficiencias técnicas del régimen de ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública desarrollado en el artículo 257 LGT, así como también las graves consecuencias que, para los derechos fundamentales de los contribuyentes, se derivan de la reforma procesal introducida por la Ley 34/2015, de 23 de septiembre, a fin de modificar la competencia jurisdiccional para controlar los actos dictados por la Administración tributaria cuando se advierte la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva.

Palabras clave

Delito. Hacienda Pública. Fraude. Cuota dolosa. Prejudicialidad. Cosa juzgada. Litispendencia. Sentencia condenatoria. Juez natural. Tutela judicial. Jurisdicción contencioso-administrativa. Derechos fundamentales. Constitución española. Ley General Tributaria. Ley Enjuiciamiento Criminal.

Abstract

The aim of this work is to highlight the serious consequences to the fundamental rights of taxpayers, which come from the procedural reform introduced by Law 34/2015, September 23rd, in order to modify the jurisdictional competence to control the acts dictated by the Spanish Tax Administration, whenever a possible commission of criminal tax fraud is detected.

Keywords

Taxpayer. Tax crime. Public Treasury. Guilty verdict. Natural judge. Judicial guardianship. Contentious-administrative jurisdiction. Fundamental rights. Spanish Constitution. General Tax Law. Criminal Procedure Law.

Sumario

1. Introducción
2. La distribución de competencias entre la administración tributaria y la jurisdicción penal en la persecución del fraude fiscal
 - 1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena
 - 2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa
 - 3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta
 - 4ª Etapa. El modelo de concurrencia
3. La cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
4. Efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública sobre la potestad de la Administración de liquidar la deuda tributaria
5. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito
6. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito
7. Efectos de la sentencia de conformidad
8. Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria
9. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación tributaria
 - 9.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad
 - 9.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación
 - 9.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública
10. Conclusiones
11. Bibliografía

Este trabajo ha sido galardonado con el **Premio AEDAF**, en la modalidad de asesor fiscal en ejercicio, en su XXII Edición, siendo miembros del jurado: Enrique Giménez Reyna (Presidente), Javier Gómez Taboada (Secretario), Beatriz Ladero de las Cuevas, Cristina García-Herrera Blanco, José Ignacio Alemany Bellido, José Ignacio Ruiz Toledano, José María López Geta, Juan Zornoza Pérez, María Amparo Grau Ruiz, Manuel Vicente Garzón y Rosa María Prieto del Rey.

1. Introducción

Desde su introducción por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, el delito fiscal constituye la pieza «de cierre» del sistema tributario español que, como es sabido, tiene su origen en el artículo 31 de la Constitución, de 27 de diciembre de 1978, donde se establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, puede tener alcance confiscatorio.

La conexión entre el deber constitucional de contribuir y el delito fiscal es tan íntima, tan profunda, que podríamos considerar que el artículo 31 CE y el artículo 305 CP constituyen el *alfa* y *omega* de todo el ordenamiento jurídico tributario, pues en la norma penal se describe aquel comportamiento que, por su extrema insolidaridad respecto al conjunto de los ciudadanos que pagan los impuestos que les corresponden, merece un reproche jurídico de tal intensidad que incluso justifica la imposición de una sanción privativa de libertad.

Es decir, en las democracias avanzadas, donde el gasto público derivado del Estado del bienestar presiona al alza los presupuestos de las Administraciones públicas, el fraude fiscal adquiere una dimensión que trasciende la mera irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para adquirir la condición de una amenaza contra la sostenibilidad financiera del Estado. Por ello, la norma penal no castiga tanto la falta de pago de las deudas con la Hacienda Pública -por elevadas que estas pudieran ser-, como el abuso que representa aprovecharse de las ventajas de vivir en una comunidad sin participar en la financiación de las necesidades colectivas.

Visto desde esta perspectiva, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el escenario en el que se confrontan con mayor intensidad los derechos y los deberes de los ciudadanos en su condición de contribuyentes y, por ello, constituye el punto de encuentro de prácticamente todo el ordenamiento jurídico, pues en el mismo convergen: (i) desde las normas del Derecho Constitucional y las normas generales del Derecho Público; (ii) pasando por las normas tributarias (sustantivas y procedimentales) y las normas del Derecho común (civiles y mercantiles); (iii) hasta llegar a las normas que regulan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado; (iv) y, naturalmente, las normas procesales que regulan el ejercicio de la función jurisdiccional.

En un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se destilan los valores fundacionales de la fiscalidad moderna, al tiempo que se ponderan (y equilibran) las potestades públicas y los derechos fundamentales de los ciudadanos de un Estado de Derecho. Por este motivo, la relación entre delito fiscal y proceso penal resulta un magnífico indicador del nivel de aceptación social de un determinado sistema tributario.

En pleno siglo XXI, el principal atributo al que debe responder un sistema fiscal es el de ser percibido como justo por quienes deben cumplir con las obligaciones que se les impone y, aunque no es éste el momento de teorizar acerca del significado y alcance del principio de justicia tributaria, me atrevería a afirmar que difícilmente puede ser justo un sistema que no responda a otro principio fundamental del ordenamiento jurídico -en este caso positivizado en el artículo 9 de la Constitución- como es el de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un presupuesto indispensable para el desarrollo de un Estado de Derecho. El conocimiento de las normas que los ciudadanos deben cumplir, así como la previsibilidad de su interpretación y aplicación por parte de los Poderes Públicos, constituye el marco ineludible para el ejercicio de las potestades que la ley confiere a la Administración Pública y al Poder Judicial para hacer efectivo el mandato del legislador. Sin seguridad jurídica hay arbitrariedad. Sin seguridad jurídica solo hay Poder en estado puro. Sin seguridad jurídica no hay Derecho. En definitiva, sin seguridad jurídica no hay auténtica Justicia.

Por ello, cuando, invocando el deber constitucional de contribuir, se priva a un ciudadano de un derecho fundamental como es la libertad, los Poderes Públicos están sujetos a una especial exigencia de transparencia y previsibilidad en su actuación. Cuando está en juego un derecho fundamental, el fin no justifica los medios. Cuando de lo que se trata es de decidir si una persona ha cometido una defraudación delictiva, están de más las interpretaciones arriesgadas de las normas tributarias. Ante la posibilidad de una sanción penal es imperativo cerciorarse del grado de conocimiento de las obligaciones tributarias que objetivamente podía tener la persona a quien se le imputa un delito contra la Hacienda Pública, pues de otro modo estaríamos recuperando la «prisión por deudas» de tan amargo recuerdo y devastadores efectos en la confianza entre los ciudadanos y los Poderes Públicos.

Planteada la cuestión en estos términos, el proceso penal constituye la principal garantía del ciudadano de que, para exigirle el cumplimiento de sus deberes, no se conculcan sus derechos fundamentales. El prestigio público del sistema tributario, y el de todos los agentes que intervienen en su aplicación, constituye un valor en sí mismo para conseguir aposentar la consciencia fiscal de la ciudadanía y, de este modo, conseguir una alta tasa de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ello, el uso del derecho penal en el ámbito tributario debería quedar restringido a aquellos comportamientos manifiestamente reveladores de la voluntad de no contribuir, en cualquier caso, revestido de la máxima transparencia en cuanto a los criterios aplicados por aquellos que están llamados a ejercer el *ius puniendi* del Estado.

El proceso penal no es (ni puede ser usado) como una extensión de la regularización de la situación tributaria de un contribuyente. El juez penal no es un mero ejecutor de los intereses de la Administración tributaria, por muy loables que estos sean. La sentencia penal no tiene por finalidad sustituir la liquidación administrativa de la cuota, ni de acelerar el cobro de la deuda tributaria. La sanción penal debe quedar reservada para aquellos supuestos en los que no existe otro modo de restablecer el daño causado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Partiendo de estas premisas, el trabajo que presentamos pone de manifiesto que, después de cuatro décadas de aplicación en España, el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública todavía no han acabado de encontrar el modo de encajar los objetivos y finalidades a las que uno y otro deben responder, lo cual, como no podría ser de otro modo, genera situaciones de inseguridad jurídica que comprometen seriamente los valores fundacionales de nuestro sistema tributario y, en particular, la consecución del principio de justicia tributaria.

Desde una perspectiva técnica, los efectos jurídicos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden analizarse desde una doble perspectiva: la procesal y la tributaria. La primera tiene por finalidad determinar las consecuencias que la normativa procesal asocia al comienzo de aquella actividad jurisdiccional que tiene por objeto examinar unos hechos susceptibles de generar responsabilidad penal en la persona (física o jurídica) a la que se atribuye la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo. La segunda se ocupa de los efectos que la normativa tributaria establece en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario cuando se advierten indicios de la posible trascendencia penal del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El punto de confluencia entre ambas perspectivas coincide con el momento de la denuncia que presenta la Administración tributaria cuando, en un procedimiento inspector, descubre un comportamiento irregular en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente y considera que, por sus características, se ajusta al comportamiento descrito en el artículo 305.1 del

Código Penal. En ese preciso instante, lo que se inició como un procedimiento administrativo se transforma en la fase previa de un proceso penal.

Por ello, articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública constituye un auténtico reto para el legislador pues, para ello, resulta indispensable conciliar las normas penales con las tributarias y las procesales, al tiempo que deben organizarse las actuaciones a desarrollar por órganos distintos, integrados en Poderes Públicos diferenciados e independientes uno de otro -el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo- y, todo ello, respetando las garantías y los derechos fundamentales de cualquier persona respecto a la que se dirige una acción penal de la que puede derivar la imposición de una pena privativa de libertad.

Como veremos a continuación, desde la introducción del delito fiscal en el ordenamiento jurídico español, el legislador todavía no ha acertado con la solución definitiva de un problema que, si bien presenta una complejidad técnica considerable, en el fondo constituye una simple cuestión de reparto de funciones y competencias entre la Administración tributaria y el Poder Judicial.

2. La distribución de competencias entre la administración tributaria y la jurisdicción penal en la persecución del fraude fiscal

Por la singular naturaleza del comportamiento delictivo descrito en el artículo 305 del Código Penal¹, el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, en la mayoría de los casos se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección². Por ello, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente³, es necesario establecer la situación en la que queda el procedimiento tributario en el que ha surgido la *notitia criminis* y, lo que es más importante, en qué medida dicha circunstancia afecta a las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria.

Aunque la Ley General Tributaria reconoce a los órganos de la Administración tributaria el ejercicio del *ius puniendi*, considerando que el poder sancionador del Estado es único, en caso de concurrencia, es pacífico entender que la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal⁴. Luego, pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad sancionadora -habitualmente expresado en el aforismo *non bis in idem*- es una manifestación del principio de legalidad⁵ y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ4º), lo define indicando que: «El principio general del derecho conocido por *non bis in idem*

1 BACIGALUPO ZAPATER, E., «La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico», en AAVV «Derecho Penal Económico», Buenos aires, 2000.

2 En este sentido coincidimos con COLLADO YURRITA cuando señala que: «La posibilidad de ejercitar la acción penal por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que «padece» incluso la propia Administración tributaria aun contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales.» COLLADO YURRITA, P., «La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal», Valencia, 1996, p.59.

3 Como explica IGLESIAS CAPELLAS: «[...] mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda pública, a menudo, la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyente.» IGLESIAS CAPELLAS, J. «La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública» en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.367 octubre 2013, p.102

4 Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO:«[...] como resulta común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código Penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador [...]» BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO S., «Derecho Penal Económico», Madrid, 2001, p.208.

5 Como dice RAMIREZ GOMEZ: «Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.», RAMIREZ GOMEZ S., «El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)», Madrid, 2000, p.13.

supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones – administrativa y penal- en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]».

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ4º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: «El principio non bis in idem [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.»

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: (i) a nivel sustantivo, determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho⁶, (ii) mientras que, a nivel procesal, impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción, ya sea penal o administrativa⁷.

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 CE, una misma conducta -la elusión del pago de tributos- puede constituir: (i) una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria (art.185.1 LGT); (ii) o un delito contra la Hacienda Pública sancionable con pena privativa de libertad⁸ y multa pecuniaria (art. 305.1 CP). Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁹, ha optado por definir la gravedad del hecho punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el presupuesto fáctico del que nace la posible responsabilidad penal del contribuyente también se corresponde con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteadas la cuestión en estos términos, y habiendo convenido que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos. Luego, el proceso penal produce un efecto suspensivo pleno sobre el procedimiento sancionador tributario, equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la administración tributaria queda provisionalmente desprovista de su potestad sancionadora hasta

6 En este sentido SANCHEZ HUETE pone de manifiesto que: «Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifica esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.» SANCHEZ HUETE, M.A., «La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria», en «Quincena Fiscal Aranzadi», 4/2011, en su versión digital publicada por wetlaw.es, BIB 2011/188, p.2.

7 Como explica GIMENO SENDRA: «En lo que al non bis in idem se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el art.14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]» GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad administrativa en el proceso penal», Barcelona, 2004.

8 Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1973 que, para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: «La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]», BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, op. cit., p.203.

9 Para CHOCLAN MONTALVO: «Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (vgr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2011, p.213.

que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece (o no) una sanción privativa de libertad.

Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial¹⁰, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 CP. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

Las soluciones técnicas arbitradas por el legislador para tratar de coordinar los procedimientos tributarios con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública han ido evolucionando a lo largo de los años hasta llegar a la actualidad, sin que podamos afirmar que se haya logrado consolidar en nuestro ordenamiento jurídico un modelo u otro de relación entre la administración tributaria y la jurisdicción penal, pues el criterio de reparto de funciones y competencias ha ido variando en función de cuál ha sido en cada momento el aspecto en el que el legislador ha decidido poner mayor énfasis, a saber: (i) la liquidación e ingreso de la cuota defraudada; (ii) o, por el contrario, la imposición de la sanción penal al autor del delito.

Considerando que la preferencia de la fase administrativa o de la fase judicial determina también la aplicación preferente de las normas tributarias o de las normas procesales, antes de analizar el régimen jurídico que la normativa vigente en nuestros días nos ofrece como solución a una cuestión ciertamente compleja, conviene hacer un breve repaso a las alternativas utilizadas por el legislador en etapas anteriores.

1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena

Desde el año 1977 hasta el año 1986, en el ordenamiento jurídico español, para organizar la intervención de la administración tributaria y la jurisdicción penal en los casos en los que se descubre la posible existencia de una defraudación fiscal delictiva, predominó lo que podríamos definir como un modelo de preferencia administrativa absoluta (o plena), en virtud del cual el ejercicio de la acción penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada¹¹.

Durante este reducido lapso temporal, la regla de preferencia administrativa determina que la liquidación de la cuantía de la deuda tributaria constituya una condición de admisión de la denuncia del delito tipificado en el artículo 319 del Código Penal (1973), siendo además la Administración tributaria (concretamente el Delegado de Hacienda) el único sujeto legitimado para denunciar el presunto delito ante el Ministerio Fiscal, en cuyo caso quedaba en suspenso la potestad sancionadora de los órganos administrativos hasta que concluyera el proceso penal. Además, en ningún caso, la sentencia, ya fuere condenatoria ya fuere absolutoria, podía modificar la liquidación firme practicada por la Administración tributaria, sin perjuicio de su impugnación ante los tribunales de lo contencioso-administrativo, perfectamente compatible con la actuación del juez penal.

¹⁰ En este sentido, algunos tipos penales en blanco en los que puede concurrir una posible sanción administrativa y una sanción privativa de libertad son: el artículo 325 del Código Penal (en el que se tipifica el delito medioambiental), los artículos 332 a 336 (sobre los delitos contra la flora y fauna), los artículos 321 a 324 CP (en los que se desarrolla la tutela penal del Patrimonio Histórico), los artículos 563 y siguientes (tenencia ilícita de armas), y sobre todo los artículos 379 a 385 donde se regulan los delitos contra la seguridad del tráfico.

¹¹ Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: «Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción.»

Desde una perspectiva procesal, este modelo se caracteriza: (i) por la exigencia de un presupuesto de acceso a la jurisdicción, consistente en la existencia de una liquidación tributaria firme¹²; (ii) por el alcance limitado de la litispendencia penal, exclusivamente referida al procedimiento sancionador tributario; (iii) por la innecesaria aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, puesto que el importe de la cuota defraudada no se discute, ni compete al juez penal su determinación; (iv) y, finalmente, por la estricta aplicación del principio de cosa juzgada penal a los aspectos del pronunciamiento judicial relacionados con comportamiento del contribuyente (elemento subjetivo).

Por consiguiente, se trata de un modelo de separación estricta de las competencias de los órganos de la Administración tributaria y de la jurisdicción penal, de sucesión secuencial entre los procedimientos tributarios y el proceso penal -sin prácticamente interferencias entre ellos- y en el que el principio de *non bis in idem* queda exclusivamente circunscrito al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Esta solución técnica, de considerable rigor formal, en la que claramente predomina el interés de la Hacienda Pública en liquidar y recaudar la deuda tributaria, no solo recibió numerosas críticas doctrinales y jurisprudenciales por su evidente asimetría respecto al ejercicio de la acción penal en los delitos públicos¹³, sino sobre todo porque, al posponer la actuación del juez penal a la conclusión de la vía administrativa, indirectamente subordinaba la persecución penal de los ilícitos tributarios de mayor gravedad a la legalidad de la actuación de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación y liquidación.

A su favor, y con la experiencia de los últimos cuarenta años, cabe decir que aportaba un alto grado de certidumbre respecto al elemento objetivo del tipo penal, facilitando considerablemente la labor del juez penal, pues su función jurisdiccional quedaba circunscrita a la valoración de la presencia e intensidad del elemento subjetivo (dolo) en la conducta del contribuyente acusado de una defraudación tributaria delictiva.

2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa

La reacción del legislador ante la práctica unanimidad de las críticas doctrinales al modelo de preferencia administrativa plena fue optar por la solución contraria¹⁴, siendo la modificación del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, el primer paso hacia el cambio de modelo¹⁵, pues en el nuevo artículo 349 CP se elimina la necesidad de firmeza de la liquidación administrativa para presentar la denuncia, y se amplía la legitimación activa, homologando, de este modo, el delito contra la Hacienda Pública al resto de delitos públicos.

12 El Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario», cit., p. 73. Aun así, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste esta confusión terminológica que desvirtúa el contenido de la figura procesal de la prejudicialidad.

13 Ver por todos APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», en «Impuestos», núm.11, 1990.

14 Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: «[...] es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa [...]», CASADO OLLERO, G., en «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA. VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL, al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: «La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional.» DE JUAN CASADEVALL, J., «La articulación de la regla *ne bis in idem* en el ámbito tributario», en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.

15 La propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, indica que: «La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración Tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...]»

Despejado el camino en el ámbito procesal, en el ámbito tributario, por vía interpretativa primero¹⁶ y legislativa después¹⁷, se produce un cambio en la regla de preferencia, de modo que, no sin ciertas vacilaciones, en la práctica forense se instaura un modelo que podríamos denominar de preferencia penal limitada (o relativa), en virtud del cual, si bien la Administración tributaria mantiene intactas sus potestades de liquidar y recaudar la deuda tributaria, el inicio del proceso penal impide la continuación o iniciación de procedimientos tributarios concurrentes con las actuaciones judiciales¹⁸.

Es decir, por primera vez, el principio de no duplicidad extiende sus efectos más allá del procedimiento sancionador tributario, de modo que la regla de litispendencia penal aparece como fundamento procesal de la preferencia del órgano penal y, en consecuencia, como causa de la suspensión de los procedimientos tributarios (particularmente, el procedimiento inspector) que concurren directamente con las actuaciones judiciales en curso.

En esta segunda etapa, pese a la inexistencia de un pronunciamiento legal expreso, existe un cierto consenso acerca de que los órganos administrativos son los competentes para practicar las liquidaciones tributarias de las cuotas defraudadas y proceder a la recaudación del crédito tributario, facultades ambas que se reactivan una vez concluido el proceso penal. En consecuencia, una vez el juez penal se ha pronunciado sobre la existencia o inexistencia del delito contra la Hacienda Pública, se reanudan los procedimientos tributarios que quedaron suspendidos, sin que, en principio, la sentencia penal (condenatoria o absolutoria) afecte a las potestades de la Administración tributaria, más allá de la sujeción a los hechos declarados probados que puedan tener relación con el hecho imponible subyacente (cosa juzgada).

Por consiguiente, es en esta segunda etapa cuando aparece el fenómeno de la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal pues, aunque solo sea a los efectos de determinar si se supera o no el límite cuantitativo establecido en el tipo penal para considerar delictiva una determinada defraudación tributaria, el juez penal viene obligado a examinar los elementos fundamentales de la liquidación correspondiente a la obligación tributaria de cuyo inadecuado cumplimiento surge la responsabilidad penal del contribuyente. Sin embargo, por regla general, en este periodo, las resoluciones judiciales de condena no incluyen un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, por entender que la efectiva liquidación de la deuda corresponderá a la Administración tributaria una vez concluido el proceso penal.

¹⁶ En la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se asume, por primera vez, el efecto suspensivo que, sobre el procedimiento inspector, produce la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

¹⁷ La Ley 10/1985, de 26 de abril, introduce el efecto suspensivo sobre el procedimiento sancionador en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria.

¹⁸ El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989 en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto a la Ley 14 de noviembre de 1977, y concluye que: «La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in idem» por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de éste se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable, en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma». Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: «Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto.»

A primeros de los años noventa se produce un cambio significativo de paradigma, en el momento en que se abre camino la doctrina jurisprudencial conocida como la «mutación del título»¹⁹, en virtud de la cual se considera que la determinación de la cuota tributaria defraudada es competencia exclusiva del juez penal, no solo para decidir si se cumple o no con el límite cuantitativo determinante de responsabilidad penal, sino también para integrar plenamente el elemento objetivo del tipo, indispensable para cuantificar la responsabilidad civil y el importe de la multa pecuniaria a imponer en caso de condena²⁰.

De este modo se produce un efecto ciertamente destacable (por inaudito) en virtud del cual una deuda de naturaleza pública y configuración legal, que nació con la realización del hecho imponible establecido en la normativa tributaria, en la medida en que su importe se liquida (cuantifica) por un juez penal en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, se transforma en una deuda por responsabilidad civil y, en consecuencia, se le aplica el régimen de ejecución propio de las deudas de derecho privado.

Este cambio (mutación) en la naturaleza jurídica del débito fiscal -aun manteniendo inalterados el resto de sus elementos-, determina que la Administración tributaria quede desprovista no solo de su potestad sancionadora (como consecuencia del principio de no duplicidad) sino también de sus potestades de liquidación y recaudación, de modo que, para el cobro de la cuota tributaria defraudada, en lugar de aplicar las normas del procedimiento de recaudación en vía de apremio -que serían las propias de las deudas de derecho público-, se acude al régimen general de la ejecución de sentencias establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta

El modelo de preferencia penal relativa, que con la nueva doctrina jurisprudencial tiende a consolidar las potestades del juez penal, se reforzó todavía más con la modificación de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 25/1995²¹, en virtud de la cual el legislador parece que se inclina por considerar que en caso de que unos mismos hechos pudieran constituir el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, la mera presentación de la denuncia (o de la querrela) impide el desarrollo de cualquier actuación de la Administración tributaria concurrente con la investigación judicial, ya sea en el curso de un procedimiento sancionador tributario, ya sea en cualesquiera otros procedimientos tributarios y particularmente en el procedimiento inspector²².

19 En la sentencia de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991,8964) el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces ha mantenido su postura cada vez que esta cuestión le ha sido planteada. Concretamente, en dicha resolución el alto Tribunal construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: «[...] la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de «non bis in idem», sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria.»

20 La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras: en la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ 2005/6507).

21 La Ley 25/1995, de 20 de julio, que modifica parcialmente la Ley General Tributaria, tácitamente extiende el efecto suspensivo inicialmente previsto para el procedimiento sancionador al resto de procedimiento tributarios cuando establece que: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo» [...]. El artículo 180.1 LGT (2003) mantuvo esta indicación sin especificar cuál era el procedimiento tributario afectado por la suspensión, lo que dio pie a diferentes posiciones doctrinales y jurisprudenciales.

22 Según RUIZ GARCÍA: «La paralización del procedimiento inspector ordenada por el artículo 180.1 LGT impide que la Administración tributaria pueda dictar el acto de liquidación con todos los efectos que ello comporta. En concreto, la Administración tributaria no puede exigir el importe de la deuda tributaria, que todavía no ha sido liquidada, ni adoptar las medidas cautelares del régimen general establecido en el artículo 81 de la ley, ni derivar la acción administrativa al responsable tributario. Las restricciones que experimenta la Administración tributaria solo serán parcialmente compensadas por la posibilidad de solicitar la adaptación de medidas cautelares en el proceso penal y, en su caso, por la aplicación de la medida prevista en el artículo 81.7 LGT.» RUIZ GARCÍA, J.R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en «Revista española de Derecho Financiero», núm. 151/2011, según el texto publicado en westlaw.es BIB 2011/1148, cit. p. 19.

Las críticas doctrinales al modelo de preferencia penal absoluta²³ vienen a poner de manifiesto que, si bien respecto al procedimiento sancionador tributario, la opción por la preferencia del órgano judicial respecto al órgano administrativo tiene por fundamento el principio de no duplicidad y por finalidad prevenir la imposición de una multa administrativa previa o simultánea a la tramitación de un proceso penal que puede finalizar mediante la imposición de una sanción privativa de libertad²⁴, respecto a los procedimientos tributarios que han de seguirse para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido, el fundamento jurídico de la preferencia penal resulta mucho más difuso, por no decir mucho más débil ya que, por la ubicación sistemática del artículo 180.1 LGT (y anteriormente del artículo 77 LGT 1963), la extensión del efecto suspensivo a procedimientos tributarios distintos del procedimiento sancionador, exige una aplicación por analogía que no siempre se corresponde con las exigencias del principio de legalidad tributaria²⁵.

Para intentar paliar este pernicioso efecto, mediante la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, por la que se aprueba la Ley General Tributaria, se introduce una regla en virtud de la cual la exacción de la responsabilidad civil derivada de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública debe realizarse siguiendo el cauce del procedimiento de recaudación en vía de apremio, actuando los órganos de la administración tributaria como colaboradores del juez responsable de la ejecución de la sentencia²⁶.

Esta singular decisión, si bien ciertamente consiguió mejorar ligeramente la recaudación de la deuda tributaria defraudada, puso de manifiesto la principal paradoja del modelo de preferencia penal absoluta²⁷, por cuanto una deuda de derecho público *muta* su naturaleza jurídica en una deuda de derecho privado para cuyo cobro, en lugar de seguir el cauce previsto por las normas de derecho privado, se sigue el cauce establecido para las deudas de derecho público. La sabiduría popular diría que para este viaje no eran necesarias alforjas.

Desde una perspectiva procesal, la etapa de preferencia penal absoluta consolida definitivamente la litispendencia penal como fundamento jurídico del desapoderamiento temporal de las facultades de los órganos de la administración tributaria, al tiempo que introduce plenamente la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, habida cuenta que la liquidación de la cuota defraudada pasa a ser competencia del juez penal que, partiendo del informe realizado por la Administración tributaria, debidamente contrastado con la prueba practicada en el juicio, determina definitivamente el importe de la deuda tanto a efectos de valorar si supera o no el límite cuantitativo establecido en el

23 Una magnífica síntesis de las causas y efectos del modelo de preferencia penal absoluta es la que realiza PONT CLEMENTE al señalar que: «Cuando en 1987 estudié por primera vez las consecuencias de la tipificación en el seno del Código Penal del delito contra la Hacienda Pública, tras las reformas de 1977 y 1985, no dejé de notar que los problemas que podrían sobrevenir al permitirse la incoación del proceso sin la existencia previa de la liquidación tributaria. Esta circunstancia en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1997 se obviaba al exigir la firmeza de las actuaciones administrativas, pero en la Ley Orgánica 21/1985, de 29 de abril, al dar nueva redacción al artículo 319 del Código Penal, se derogaba expresamente la imposición de una prejudicialidad tributaria de carácter necesario. Concluí entonces que tal prejudicialidad iba a seguir existiendo, aunque la decisión sobre la existencia o no de obligación tributaria y su cuantificación, deberían realizarse en el seno del proceso penal, al solo efecto de la represión (art.3 LECrim). En mi opinión la liquidación tributaria iba a seguir siendo una competencia exclusiva de la Hacienda Pública, aunque con los límites de la cosa juzgada. No fue así, y en los casos de sentencia condenatoria, la exigencia de la deuda tributaria dimanaba de la pieza de responsabilidad civil, lo que ha dado lugar a la polémica de si en tales supuestos la obligación sigue siendo ex lege o se transforma en ex delicto. La Ley General tributaria atribuye, desde 2003, a la Administración tributaria la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por delito (disposición adicional 10ª), lo que supone un cierto retorno a mis intuiciones de 1987, aunque reafirma que la liquidación practicada por el juez va más allá de lo previsto en el artículo 3 de la LECrim y que la jurisdicción penal sustituye plenamente, cuando hay condena, a la Hacienda Pública y a la jurisdicción contencioso-administrativa.», PONT CLEMENTE J.F., «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11/2011, según figura publicado en westlaw.es, BIB 2011/765, p. 3.

24 Como explica GIMENO SENDRA:«[...] desde la STC 77/1983, el TC ha declarado la preferencia de la Jurisdicción Penal sobre la Administrativa, debiendo suspender esta última las actuaciones hasta tanto recaiga sentencia penal firme. Dicha dualidad sancionadora proscribió, que, en un principio el TC limitaba a los supuestos de imposición de sanciones penales (SSTC 159/1985, 154/1990 y 204/1996) o administrativas entre sí, pero no a la concurrencia mixta de sanciones penales y administrativas (STC 154/1990), ha sido extendida, a partir de la excelente STC 177/1999 (cuya tesis en este extremo ha sido ratificada por la STC del Pleno 2/2003), al concurso aparente de leyes, penales y administrativas, sobre un mismo hecho.», GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales...», cit. p.34.

25 En este sentido se pronuncia también MARTINEZ MUÑOZ, Y., «La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea», en «Crónica Tributaria», núm.139, 2011, p.125.

26 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

27 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

tipo, como a efectos de fijar la responsabilidad civil del autor y el importe de la multa pecuniaria que se le impone.

Como veremos más adelante, se trata de una prejudicialidad no devolutiva que, sin embargo, cuando se trata de sentencias condenatorias, produce un efecto de cosa juzgada material tan intenso que supone la pérdida definitiva de la potestad de la Administración tributaria para practicar la liquidación de la obligación tributaria devengada con la realización del hecho imponible. Es decir, la teoría de la mutación del título provoca un «efecto sustitución» en la competencia jurisdiccional que no viene amparado en ningún precepto legal expreso y que, a nuestro modo de ver, presenta serias dudas de constitucionalidad si se confronta con el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, reconocido como garantía procesal del ciudadano en el artículo 24 de la Constitución.

4ª Etapa. El modelo de concurrencia

Ante los inconvenientes evidenciados por los dos modelos de preferencia absoluta (el primero por diferir la sanción penal, el segundo por diferir el pago de la cuota defraudada), en ocasión de la reforma del Código Penal iniciada mediante la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, seguida de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador penal español, tratando de incorporar algunas de las soluciones del Derecho comparado²⁸, se decanta, no sin ciertas dudas, por implementar un modelo de concurrencia en el que, con los matices que se comentarán seguidamente, se permite que los órganos de la Administración tributaria asuman un mayor protagonismo en aquellos casos en los que se descubre la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva²⁹.

La aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supone la recepción en el ámbito tributario de este modelo de concurrencia en el que, si bien se advierten rasgos de la preferencia penal limitada (característica de la segunda etapa), a lo largo del articulado del nuevo Título VI de la Ley General Tributaria (art. 250 a 259) se pone de manifiesto un posicionamiento claramente favorable a la preferencia administrativa que, en buena medida, recuerda el modelo implementado en los años setenta (primera etapa) aunque sin el rigor formal que lo caracterizaba.

El modelo de concurrencia (que nosotros calificaríamos de *imperfecta*) constituye una solución que, desde la perspectiva estrictamente técnica, podríamos considerar de «doble vía» que, aparentemente inspirada en el modelo alemán de paralelismo procedimental³⁰, introduce un nuevo esquema de relación entre Administración tributaria y jurisdicción penal en virtud del cual se intenta organizar, no tanto la preferencia como la concurrencia en la actuación de juez penal (indispensable para imponer la sanción penal) y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos que, como no podría ser

28 Como explica RUIZ GARCIA: «En el ordenamiento jurídico alemán rige el principio de la independencia y paridad de rango entre ambos procedimientos (*Grundsatz der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit beider Verfahren*). Dicho principio se fundamenta en que los fines de ambos procedimientos gozan en lo esencial, de idéntica protección. La independencia y paridad de los procedimientos pone el acento en que cada uno de ellos se rige por sus propias y específicas normas por lo que la posición específica del particular viene determinada únicamente por las normas específicas del procedimiento que en cada caso se aplique; la independencia de procedimientos posibilita que se produzca una tramitación paralela de ambos procedimientos, lo que puede complicar notablemente su deslinde.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit., p.3

29 En palabras -que no compartimos- de uno de los responsables de la reforma: «[...] tan respetuosos es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que diga el juez penal como continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal». HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en «Diario La Ley», núm. 7741, 2011.

30 ESPEJO POYATO se pronuncia claramente favorable a la implantación del modelo alemán según el cual: «[...] sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal». ESPEJO POYATO, I., «Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal», Madrid, 2013, p.310

de otro modo, recuperan la potestad de liquidar la deuda tributaria presuntamente defraudada³¹, y también, por primera vez, de los órganos de recaudación, que ven considerablemente reforzadas sus potestades para reclamar el pago de la cuota tributaria con independencia de la evolución del proceso penal³².

Sin embargo, el legislador tributario no desarrolla por completo el modelo introducido por el legislador penal y, sorprendentemente, en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria, al tiempo que se introduce una auténtica novedad en cuanto al modelo de relación entre el proceso penal y los procedimientos tributarios (artículo 253 LGT), mantiene vigente, aunque limitado para determinadas situaciones, el anterior modelo de preferencia penal absoluta (artículo 251 LGT).

El resultado de todo ello es la coexistencia del «viejo» modelo de preferencia penal absoluta con el «nuevo» modelo de concurrencia, lo cual obliga a distinguir claramente los efectos de la aplicación de uno u otro, pues se trata de dos concepciones completamente divergentes acerca de las consecuencias que, sobre las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria, se derivan del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Es en el marco de esta nueva -y sorprendente- situación en el que, a continuación, vamos a examinar los efectos jurídicos que sobre los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario producen las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, cuando, por las circunstancias que concurren en una defraudación tributaria, se advierten indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

3. La cosa juzgada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Con carácter general, la doctrina procesal define la cosa juzgada (*res iudicata*) como el efecto jurídico derivado de una resolución judicial firme³³, en virtud del cual la cuestión que constituye el objeto del pronunciamiento jurisdiccional no puede volver a ser discutida en un procedimiento ordinario, ni judicial, ni administrativo³⁴.

31 En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm.119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo:«[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado.» Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley orgánica 5/2005, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2012 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm.17-1, de 7 de septiembre de 2012) se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento:«Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro, pero podrá paralizarla el juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el juez considere que podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.»

32 Coincidimos plenamente con MARTINEZ MUÑOZ cuando considera que:«[...] el Título VI de la LGT introduce determinadas normas procedimentales que, a nuestro entender, podrían mermar los derechos y garantías del contribuyente, con un objetivo claramente recaudatorio y poco respetuoso con los intereses generales.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario», en «Quincena Fiscal», núm.6/2016, Aranzadi BIB 2016/1022, p. 2.

33 Según CORTES DOMINGUEZ la sentencia penal es el acto jurisdiccional que pone fin al procedimiento resolviendo, en palabras del artículo 141 LECrim, definitivamente la causa criminal, entendida por dicho autor como la decisión acerca de si el acusado es no responsable penalmente de los hechos que se le atribuyen por la acusación. MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», cit., p.414,

34 En la doctrina procesal española pueden identificarse dos grandes corrientes de pensamiento acerca de la cosa juzgada. La primera la integran quienes, siguiendo al profesor SERRA DOMINIGUEZ, consideran que la cosa juzgada es el objeto del proceso una vez ha sido sometido a juicio, y, por consiguiente, consideran que la cosa juzgada es un efecto del proceso no de la sentencia. La segunda, la integran aquellos autores que, siguiendo los planteamientos del profesor DE LA OLIVA SANTOS, entienden que la cosa juzgada es el estado en que se encuentra un asunto antes litigioso cuando ha sido decidido por los órganos jurisdiccionales de forma definitiva e irrevocable, en cuyo caso la cosa juzgada sería efecto derivado de la sentencia y no del proceso.

Desde la perspectiva penal, la cosa juzgada significa que una misma persona no puede ser enjuiciada dos veces por los mismos hechos, independientemente de cual haya sido el sentido del fallo³⁵. Se trata de la expresión procesal del principio de no duplicidad (*non bis in idem*) que impide que el pronunciamiento judicial acerca de los hechos que constituyen el objeto de la denuncia y, en su caso, posterior acusación solo pueda ser objeto de revisión mediante el sistema de recursos previstos en la Ley, pero en ningún caso mediante la adopción de una nueva resolución judicial (o acto administrativo) «*a posteriori*» que, directa o indirectamente, altere, modifique o rectifique lo decidido por el juez instructor o sentenciador, según proceda³⁶.

Sin embargo, esta definición generalmente aceptada de la cosa juzgada no agota todas las posibles situaciones jurídicas que pueden derivarse del enjuiciamiento penal. Por ello, la doctrina procesal suele distinguir entre la dimensión formal y la dimensión material de la cosa juzgada. La primera, es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado en una sentencia judicial firme es irrevocable, sin que pueda admitirse la apertura de un nuevo proceso sobre el mismo objeto procesal³⁷. Por el contrario, la segunda es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado por el juez vincula a las partes del proceso, a terceros e incluso a otros jueces que, en un futuro, puedan conocer del mismo objeto³⁸.

También es común entre los procesalistas diferenciar entre el efecto positivo de la cosa juzgada y el efecto negativo. El primero, es aquel según el cual cualquier pretensión que se deduzca con posterioridad a la emisión de una sentencia firme debe atender al derecho declarado en ella. Por el contrario, el segundo, es aquel según el cual nadie puede pedir (ni el juez resolver) en contra del contenido de un fallo previamente emitido.

En definitiva, bajo la denominación de cosa juzgada, se desarrolla un régimen jurídico muy complejo³⁹ en virtud del cual las sentencias una vez han sido dictadas, salvo en los supuestos de revisión previstos en la normativa procesal, son invariables y sus efectos se proyectan: (i) frente a las partes, en todo caso; (ii) frente a terceros, en algunas ocasiones (iii) y, en general, respecto a cualquier órgano judicial del mismo orden jurisdiccional que vaya a conocer de un asunto que ya se considere debidamente enjuiciado⁴⁰. Asimismo, producirán efectos prejudiciales vinculantes respecto a los jueces y tribunales de órdenes jurisdiccionales distintos que, de modo incidental, deban conocer de una cuestión que ya ha sido objeto de un pronunciamiento previo por parte del juez natural⁴¹.

35 Según GIMENO SENDRA: «El fundamento esencial de la cosa juzgada hay que encontrarlo, de un lado, en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE y, de otro, en el "non bis in idem", que, implícito en el principio de legalidad del artículo 25 CE y consagrado expresamente en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles Políticos, artículo 4 del Protocolo num.7 al CEDH y en el artículo 54 del Convenio de aplicación del Acuerdo Shenguen, de 14 de junio de 1985 (vigente en España desde el 1 de marzo de 1994, forma parte del Derecho Comunitario, de conformidad con lo dispuesto en el protocolo 2 del Tratado de Ámsterdam, entrado en vigor el 1 de mayo de 1999), conlleva la importante consecuencia de que nunca más podrá volver a enjuiciarse una persona determinada, que haya sido ya condenada por el hecho punible, objeto de una sentencia firme.», GIMENO SENDRA, V., «Manual de Derecho Procesal Penal», Madrid, 2016, p. 610

36 El artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH establece lo siguiente: «1. Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, si hechos nuevos o nuevas revelaciones o un vicio esencial en el proceso anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.»

37 Este es el efecto procesal que resulta de lo dispuesto en el artículo 207.2 LEC, que reproduciendo lo indicado en el artículo 245.3 LOPJ, indica que: «Son resoluciones firmes aquellas contras las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.» Por ello, el artículo 666.2º LECrim, incluye la cosa juzgada dentro del catálogo de cuestiones o excepciones que constituyen los denominados «artículos de previo pronunciamiento».

38 Este es el efecto extraprocesal que resulta de lo establecido en el artículo 222.4 LEC cuando señala que:«[...] lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando éste aparezca como antecedente lógico de los que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal.»

39 Según explica NIEVA FENOLL, citando a LARA PEINADO, F., la primera referencia histórica que disponemos sobre los efectos de las sentencias judiciales se encuentra en el Código de Hammurabi (1753 a.C.) en uno de cuyos preceptos puede leerse: «Si un juez ha juzgado una causa, pronunciado una sentencia (y) depositado el documento sellado, si a continuación, cambia su decisión, se le probará que el juez cambió la sentencia que había dictado y pagará hasta doce veces la cuantía de lo que motivó la causa. Además, públicamente, se le hará levantar de su asiento de justicia y no volverá más. Nunca más podrá sentarse con los jueces en un proceso». NIEVA FENOLL, J., «La cosa juzgada», Barcelona, 2006, p.25

40 De nuevo NIEVA FONOLL explica que ya en el Digesto, entre las numerosas citas de Ulpiano, puede leerse: «Iudex, posteaquam semel sententiam dixit, postea iudex desinit; et hoc iure utitur, ut iudex, qui semel vel ploris, vel minoris condemnavit, amplius corrigere sententiam suam non possit; semel enim male seu bene officio functus est». Según GARCIA DEL CORRAL el significado es: «El juez, una vez que pronunció sentencia, deja de ser juez después; y observamos este derecho, que el juez que una vez condenó en más o en menos, no puede ya corregir su sentencia; porque ya una vez desempeñó bien o mal su oficio.» NIEVA FENOLL, J., op., cit.32

41 GIMENO SENDRA, V., op. cit. p. 614

Independientemente de cuál sea la posición dogmática que se asuma, para conceptualizar los múltiples efectos que se sintetizan en la expresión «cosa juzgada» lo relevante es considerar que se trata de una manifestación del principio de seguridad jurídica que tiene por objeto preservar la estabilidad de los pronunciamientos judiciales, evitando que puedan ser alterados por resoluciones judiciales futuras, ya sean de un juez del mismo orden jurisdiccional, ya sea por parte de jueces de órdenes jurisdiccionales distintos⁴². Ahora bien, tan importante es proteger la integridad y permanencia de un determinado fallo como establecer qué tipo de resoluciones producen el efecto de cosa juzgada y, sobre todo, en qué medida una determinada sentencia vincula al resto de jueces y tribunales⁴³.

En este sentido, un sector de la doctrina procesal define la cosa juzgada como la institución jurídica que determina cómo influyen los juicios pasados en los juicios futuros⁴⁴, lo cual constituye una noción particularmente útil al tratar del delito contra la Hacienda Pública pues, como se verá a continuación, la sentencia del juez penal únicamente pone fin a lo que podríamos denominar la fase «procesal» del caso pero, a diferencia de otros delitos, cuando se produce una defraudación tributaria delictiva, la fase «post-procesal» adquiere una relevancia jurídica que va más allá de la mera ejecución de la pena impuesta al condenado.

Planteada la cuestión en estos términos, la resolución mediante la que se pone fin a un juicio por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a contener tres tipos de pronunciamientos: (i) de una parte, el enjuiciamiento estrictamente penal acerca del comportamiento del acusado; (ii) de otra, el enjuiciamiento que, con carácter prejudicial, se habrá realizado acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria defraudada; (iii) y, finalmente, como veremos a continuación, según cual sea la vía seguida para presentar la denuncia que provoca el inicio del proceso penal, la sentencia también contendrá un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil del contribuyente condenado.

Luego, si esto es así, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la cosa juzgada presenta, al menos, tres dimensiones diferentes (la penal, la tributaria y la civil), todo lo cual introduce una gran dosis de complejidad técnica para establecer exactamente cuáles son los efectos de la resolución judicial y, sobre todo, cual es el nivel de vinculación que cada uno de dichos pronunciamientos produce respecto a la Administración tributaria, respecto al contribuyente y, particularmente, respecto a los jueces de lo contencioso-administrativo.

Al regular los efectos de la resolución judicial penal sobre los procedimientos tributarios, el Título VI de la Ley General Tributaria contempla las siguientes situaciones: (i) de una parte, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria; (ii) de otra, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la liquidación vinculada a delito, cuando se ha seguido la vía del artículo 253 LGT; (iii) y, finalmente, los efectos que produce una resolución de sobreseimiento o de absolución, sobre los procedimientos tributarios subyacentes que, o bien concluyeron (artículo 253 LGT), o bien quedaron suspendidos (artículo 251 LGT), como consecuencia de la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, lo que la norma tributaria no regula son los efectos de la sentencia condenatoria cuando se ha seguido la vía del artículo 251 LGT, lo cual, una vez más, exige que, para poder tener una perspectiva completa de cada una de las posibles formas de terminación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, debamos diferenciar los dos regímenes de ejecución de la resolución judicial en

42 En este sentido resulta muy práctica la posición de NIEVA FENOLL para quien: «[...] la cosa juzgada es un concepto único, que tiene por objeto evitar que juicio futuros desvirtúen juicios pasados. Y que es esencial para la seguridad jurídica y para la coherencia del ordenamiento jurídico». NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p. 92.

43 De todos modos CORTES DOMINQUEZ explica que: «En realidad, si un mismo hecho puede tener trascendencia en distintos órdenes o campos jurídicos, es evidente que no puede existir mecanismo formal alguno que pueda impedir su enjuiciamiento sucesivo desde los distintos y diversos puntos de vista que suponen esos diversos órdenes o campos jurídicos. Por eso, un mismo hecho puede originar la responsabilidad penal, junto con la civil o la administrativa, o meramente corporativa, y por eso puede ser enjuiciado desde todos esos puntos de vista, sin que uno de esos enjuiciamientos pueda evitar los demás: lo contrario sería un contrasentido sin lógica ni fundamento alguno.», MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», *cit.*, p.434.

44 NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.331

función de cual haya sido el cauce mediante el cual la Administración ha trasladado al juez la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

4. Efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública sobre la potestad de la Administración de liquidar la deuda tributaria

Con arreglo a lo dispuesto el artículo 3 LECrim y en el artículo 10.1 LOPJ, el pronunciamiento del juez penal sobre las cuestiones de carácter tributario, por su carácter prejudicial⁴⁵, no debería producir efectos más allá del proceso penal, pues la aplicación de la norma tributaria en el proceso penal solo se autoriza a los *solos efectos* de la represión del delito contra la Hacienda Pública⁴⁶. Es decir, según la norma procesal, el contenido prejudicial fiscal de la sentencia condenatoria del juez penal no produce efecto de cosa juzgada en relación con los elementos determinantes de la relación jurídico-tributaria, pues dicho efecto jurídico definitivo únicamente cabe atribuirlo al pronunciamiento efectuado por el juez natural, que en este caso es el juez de lo contencioso-administrativo⁴⁷.

Luego, si esto es así, con arreglo a la norma procesal, aunque en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública se declare consumada una defraudación tributaria por una cuantía superior a 120.000 euros, de ello no se sigue que dicha resolución judicial exonere a la Administración del deber de regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante el correspondiente acuerdo de liquidación (artículo 141.g) LGT), ni menos aún que el obligado tributario no pueda discutir su adecuación a derecho, primero, impugnándola en vía administrativa y, después, mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sin embargo, en la práctica forense española la realidad dista mucho de coincidir con la técnica procesal expuesta pues, salvo en el breve periodo comprendido entre los años 1977 a 1986⁴⁸, como consecuencia de una confusión doctrinal en el uso de la noción de *prejudicialidad*⁴⁹ y de la consolidación de la doctrina jurisprudencial de la *mutación del título*⁵⁰, una vez dictada una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, junto con la ejecución de la pena privativa de libertad impuesta al condenado, el

45 Según el artículo 3 LECrim, en el que se regula la denominada prejudicialidad devolutiva: «Por regla general la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para el solo efecto de la represión, las cuestiones civiles o administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación».

46 Según GIMENO SENDRA: «El fundamento inmediato de la prejudicialidad consiste en la prevención de los efectos de la cosa juzgada, ya que, si, debido a la conexidad instrumental de las pretensiones penales o de sus títulos de condena, los tribunales decidieran las cuestiones prejudiciales a su antojo, sin respeto a las normas de jurisdicción y competencia, se vulneraría, en último término, el principio «non bis in idem», que se encuentra implícito en el principio de legalidad contenido en el art.25 CE y en el art.4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.» GIMENO SENDRA, V., «Manual de Derecho Procesal Penal», cit., p.111.

47 Así lo dispone el artículo 954.1.e) LECrim, en el que se admite como causa de revisión de la sentencia penal: «Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia judicial firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal.»

48 Según se establecía en el artículo 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario: «Si la autoridad judicial estimara la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.» También aplicaba este modelo de ejecución de la sentencia condenatoria el derogado artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) según el cual: «La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias.»

49 El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 5 de noviembre de 1991, definió el régimen de preferencia administrativa para liquidar la deuda tributaria antes de presentar la denuncia por delito contra la Hacienda Pública establecido en la Ley 50/1977 como un *requisito de procedibilidad* previo al ejercicio de la acción penal no como un supuesto de prejudicialidad administrativa. Sin embargo, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste la confusión terminológica que identifica la preferencia del orden penal para conocer de los hechos constitutivos de un posible delito contra la Hacienda Pública con un supuesto de prejudicialidad penal.

50 La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras en: STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507).

propio juez sentenciador procede a la ejecución de la responsabilidad civil determinada en el fallo⁵¹, de modo que la Administración tributaria queda completamente desprovista de su potestad de regularizar la situación del contribuyente en la vía administrativa.

Es decir, sin amparo en norma procesal o tributaria alguna, por vía de hecho, se atribuye efecto de cosa juzgada *material* al contenido tributario de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, situación que resulta particularmente perjudicial para los intereses del contribuyente condenado, pues con ello se impide el acceso a la vía contencioso-administrativa para discutir la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota tributaria defraudada realizada en el curso de un proceso penal.

Una de las novedades introducidas en el nuevo Título VI LGT es precisamente el desarrollo de un régimen jurídico específico sobre los efectos que, sobre los procedimientos tributarios, produce la resolución judicial mediante la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en lugar de corregir la situación existente y, de este modo, recuperar para la Administración tributaria la potestad de liquidar, en vía administrativa, la deuda tributaria defraudada, el legislador tributario hace suya y legaliza la práctica forense derivada de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, de modo que, inexplicablemente, la norma tributaria atribuye efectos de cosa juzgada material al contenido perjudicial fiscal de la sentencia condenatoria dictada por el juez penal⁵².

Con esta reforma de las reglas procesales, introducida subrepticamente, se produce un triple efecto jurídico: (i) en primer lugar, y en contra de lo dispuesto en el artículo 5.2 LGT, se desposee a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (y a los órganos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas) de su potestad para practicar la liquidación definitiva de las deudas tributarias cuando se produce un incumplimiento susceptible de constituir una defraudación delictiva⁵³; (ii) en segundo lugar, en contra de lo dispuesto en el artículo 9.4 LOPJ, se sustrae del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa el enjuiciamiento de actos administrativos formalmente dictados por los órganos de la Administración tributaria⁵⁴; (iii) y, finalmente, en contra de lo dispuesto en el artículo 24 CE, se restringe significativamente el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública⁵⁵.

51 Hasta la aprobación de la Disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública se realizaba con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil. Desde entonces se realiza por el procedimiento administrativo de apremio. A mayor abundamiento puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J., «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública» en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

52 Al analizar esta decisión ESPEJO POYATO afirma con rotundidad que: «[...] el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente debe impregnar la situación jurídica de quien es objeto de una investigación criminal [...]», ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.388, 2015, p.30 y 31.

53 Según MARTINEZ MUÑOZ: «Se trata de un sistema realmente absurdo, ya que la Administración se reserva la función de determinación de la deuda tributaria, pero en realidad actúa condicionada por la autoridad penal.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios generales del ordenamiento tributario», en «Quincena Fiscal», núm. 6/2016, p.18.

54 Mediante la disposición final tercera de la Ley 34/2015, se introduce una disposición adicional (la décima) en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), sustrayendo deliberadamente del conocimiento del juez contencioso el conocimiento de: «[...] las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [...]». Al propio tiempo, mediante la disposición final primera de la Ley 34/2015 se introduce el artículo 999 de la LECrim, en cuyo apartado primero se establece que: «En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado tributario con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días de su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme e lo declarado en la sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que ha de modificarse la liquidación». Contra dicho auto, en el apartado segundo del artículo 999 LECrim, únicamente se permite la interposición de un recurso de apelación (en un solo efecto) o, en su caso, la de un recurso de súplica.

55 En el mismo sentido se expresa LOPEZ DIAZ cuando advierte que: «[...] no se puede olvidar que dicha liquidación es un auténtico acto administrativo, con incidencia notable en la esfera jurídica del individuo afectado (basta referirse a la posibilidad de su recaudación coactiva), por lo que la privación de recursos contra la misma puede considerarse un exceso que va en contra del derecho a la tutela judicial efectiva (art.24 CE).» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT», en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167, p.38.

El modelo vigente de reparto de competencias entre los distintos órdenes jurisdiccionales ha consolidado en el ordenamiento jurídico español una organización del Poder Judicial según la cual el control de la legalidad de los actos de la Administración pública (artículo 106.1 CE) queda atribuido a un orden especializado, formado por jueces y tribunales dotados de un conocimiento y una experiencia en Derecho Público indispensable para enjuiciar si la actividad de los entes públicos respeta los derechos de los administrados. Luego, sustraer del conocimiento de dicho orden jurisdiccional el enjuiciamiento de una determinada categoría de actos administrativos para residenciarlos en el orden penal, a nuestro modo de ver, constituye una decisión que en nada mejora la calidad técnica de la tutela judicial, lo cual perjudica claramente la posición del contribuyente cuando considera que la Administración tributaria no ha actuado con arreglo a Derecho⁵⁶.

Puesto que no parece que, ni antes ni ahora, existan motivos de eficacia o eficiencia que aconsejen la modificación del régimen procesal preexistente -que, correctamente aplicado, permite resolver cualquier cuestión que se plantee-, la única explicación que se nos ocurre para tratar de entender el propósito de la decisión adoptada por el legislador tributario es la voluntad indisimulada de reforzar la posición procesal de la Administración en los supuestos en los que se descubre una defraudación tributaria susceptible de constituir delito contra la Hacienda Pública⁵⁷. Sin embargo, el efecto combinado de lo dispuesto en los artículos 254 y 257 LGT, junto con las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015, es la práctica desaparición del control de legalidad sobre los actos dictados por la Administración tributaria cuando guardan relación, directa o indirecta, con la liquidación y recaudación de una deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un posible delito contra la Hacienda Pública⁵⁸.

Ante ello, son diversos los autores que, en mayor o menor medida, cuestionan la constitucionalidad de la reforma procesal introducida en la Ley 34/2015, tanto por razones de forma -pues los preceptos que modifican la competencia de los órdenes jurisdiccionales no tienen rango de ley orgánica-, como, sobre todo, por razones de fondo, pues se trata de una alteración de las competencias jurisdiccionales que desnaturaliza el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su manifestación al derecho al juez ordinario predeterminado por la ley⁵⁹.

5. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito

Cuando el proceso penal se ha iniciado como consecuencia de una denuncia presentada por la vía del artículo 251 LGT, en principio, cabría entender que, una vez concluida la actuación judicial, cesa la

⁵⁶ Respecto a esta cuestión MARTINEZ MUÑOZ afirma que:«[...] la ley 34/2015 apunta hacia el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva, es decir hacia un paralelismo entre el orden administrativo y penal, en el que no se paraliza la liquidación administrativa de la deuda tributaria en supuestos de delito fiscal, pero en el que sin embargo se priva al contribuyente de un derecho fundamental al control jurisdiccional contencioso-administrativo, con la finalidad de evitar el clásico problema de la «doble verdad»». MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos ...», cit., p.18.

⁵⁷ Así lo advierte también MARTIN QUERALT cuando considera que uno de los efectos de la reforma introducida por la Ley 34/2015 es:«[...] la creciente y desmesurada extensión de la vía penal y la coetánea derivación hacia ese orden jurisdiccional penal de hechos sobre los que parece natural su enjuiciamiento en vía contencioso-administrativa.» MARTIN QUERALT, J., «Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito», en «Carta Tributaria. Revista de Opinión», núm.11, febrero 2016, p.21.

⁵⁸ Según MARTINEZ MUÑOZ: «[...] si bien podemos entender la opción del legislador de restringir el acceso a la vía judicial, limitando el control jurisdiccional al realizado por el juez en el proceso penal, no creemos que exista razón para impedir la revisión en vía administrativa de la liquidación que pone término al procedimiento de comprobación, puesto que, si el procedimiento de inspección no se suspende, el acto final de dicho procedimiento debería ser recurrible en vía administrativa.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., op. cit. p.18

⁵⁹ Como explica MARTIN QUERALT:«[...] el juez natural para el enjuiciamiento de los actos administrativos es el juez del orden contencioso-administrativo. La reforma respeta la previa fijación del juez ordinario, al tiempo que desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa. Lo que se hace, en definitiva, es configurar un juez natural al servicio de los objetivos de la política criminal de la reforma [...]». MARTIN QUERALT J., op. cit., p.20.Sin embargo, en opinión de PALAO TABOADA:«[...] se trata de una cuestión no tanto de constitucionalidad sino de calidad legislativa por una parte, y de eficacia por otra. En definitiva, el Proyecto de Ley pretende mantener el dogma de la prejudicialidad penal en la determinación de la deuda tributaria, reducida ahora a la parte vinculada al delito [...]». PALAO TABOADA, C., «El procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT», en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167, p.71.

litispendencia (art.114 LECrim) que, en su día, provocó la *suspensión* del procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración tributaria recupera su potestad para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, desde la perspectiva de la cosa juzgada, lo que deberíamos plantearnos es cuál es la eficacia que cabe atribuir a los hechos declarados probados por el juez sentenciador, y en qué medida la Administración y el contribuyente se encuentran sujetos a contenido «fiscal» de la sentencia penal.

Sin embargo, y pese a la inexistencia de norma alguna en uno u otro sentido, en todos aquellos casos en los que no se haya dictado la liquidación administrativa antes del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, en caso de sentencia de condena es el juez penal quien determina el importe de la cuota defraudada, produciéndose la paradoja de que, en contra de lo dispuesto en las normas procesales, la resolución de una cuestión prejudicial no devolutiva de carácter fiscal se convierte en el pronunciamiento definitivo acerca de la deuda tributaria devengada⁶⁰.

Esta singular perversión «*de facto*» del efecto de cosa juzgada material provoca que el debate jurídico acerca de la adecuación a derecho de la regularización tributaria que se corresponde con el hecho imponible efectivamente realizado por el contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública no pueda plantearse «*a posteriori*» en la vía administrativa- ni, por consiguiente, ante un juez del orden contencioso-administrativo- sencillamente por falta de acto administrativo contra el que dirigir la impugnación.

Es decir, como consecuencia del modelo que todavía persiste en el artículo 251 LGT, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial extiende sus efectos más allá del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada impide que la Administración tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal⁶¹. Tanto es así, que el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez ésta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones.

Esta extraña situación determina que, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado sin previa liquidación de la cuota tributaria defraudada, los efectos *civiles* de la sentencia penal provoquen que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada formal y también material, lo cual no deja de ser una excepción a lo dispuesto en los artículos 3 LECrim y 10.1 LOPJ carente de toda cobertura legal que, como viene denunciando un sector de la doctrina, constituye una manifiesta violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por preterición del juez natural⁶².

Por otra parte, en este orden de cosas, es necesario advertir que esta práctica forense a menudo resulta perjudicial para los intereses de la Hacienda Pública pues, con frecuencia, reduce el importe de la cuota tributaria susceptible de recuperación por parte de la Administración tributaria. Este sorprendente

⁶⁰ Ante esta situación resulta muy oportuna la reflexión de GIMENO SENDRA según la cual: «[...] que la infracción de las normas que disciplinan las cuestiones prejudiciales no pueda fundamentar un amparo por violación del derecho al juez legal, no significa, tal como se ha avanzado, que no pueda infringir el derecho a la tutela judicial efectiva. Pero para que ello suceda, es necesario, de un lado, que se haya producido una violación tan burda del artículo 4 LECrim, que, por resultar manifiestamente contradictoria con otras resoluciones judiciales, convierta a la sentencia en manifiestamente arbitraria y, de otro, que dicha resolución infundada incida en el derecho a la libertad del recurrente.» GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad administrativa en el proceso penal», Barcelona, 2004, p.25.

⁶¹ Así lo advierte también RUIZ GARCIA cuando señala que: «[...] si la deuda tributaria debe ser fijada en la sentencia como responsabilidad civil, y si el pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública del único título para hacer efectiva la deuda tributaria, la conclusión no puede ser otra que la desaparición pura y simple del acto de liquidación en estos supuestos.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», en «Revista española de Derecho Financiero», núm.151/2011, p. 28.

⁶² Como dice PONT CLEMENTE: «[...] debemos investigar si la situación descrita resulta compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva que implica, entre otras cosas, el derecho al juez natural u ordinario.» PONT CLEMENTE, F.J., «El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario», en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11, 2011, p.4.

efecto se produce en todos aquellos casos en los que, por la configuración de alguno de los impuestos de la actual estructura tributaria (sobre todo los directos), es perfectamente posible que la defraudación penalmente sancionable solo alcance a una fracción de la cuota tributaria exigible al contribuyente (lo que se ha convenido en denominar como la «cuota dolosa»), en cuyo caso la cantidad que el juez penal liquide en concepto de responsabilidad civil derivada del delito no comprenderá la totalidad de la cuota devengada por el impuesto y periodo susceptible de comprobación y, en su caso, de liquidación por parte de la Administración tributaria.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que, presentada una denuncia por la vía del artículo 251 LGT, la cuota «defraudada» judicialmente determinada, no coincida con la cuota o cuotas «devengadas», en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT, si la Administración tributaria no practica la liquidación tributaria correspondiente dentro del plazo indicado en el artículo 150.1 LGT, podrá entenderse consumado el plazo de prescripción previsto en el artículo 68.1.a) LGT y, en consecuencia, ya no se podrá exigir su pago al contribuyente condenado.

Por ello, aunque la norma no lo indique, puesto que tampoco lo prohíbe, a nuestro modo de ver, la reanudación del procedimiento inspector no solo debería producirse en caso de auto de sobreseimiento libre o de sentencia absolutoria, sino también en caso de sentencia condenatoria. Es decir, si en lugar de una práctica forense con tan perniciosos efectos como los descritos, se siguiera el esquema lógico derivado de la figura de la suspensión (temporal) del procedimiento inspector, una vez concluido el proceso penal, la Administración tributaria, al recuperar sus potestades liquidatorias, debe dictar y notificar al contribuyente condenado la liquidación de la deuda tributaria determinada en función de los hechos que resulten de las actuaciones inspectoras realizadas antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, a los que podrán añadirse cualesquiera otros resultantes de las diligencias judiciales, figuren o no en la relación de «hechos probados» de la sentencia.

Es más, considerando que las exigencias probatorias del proceso penal resultan, a menudo, más exigentes que las derivadas de las normas tributarias, a nuestro modo de ver, no habría inconveniente alguno en que la regularización administrativa se fundara en criterios interpretativos y en presunciones que no prosperaron en sede penal, siempre que el contribuyente pueda oponerse a ellas a través de los cauces ordinarios de impugnación de los actos administrativos.

Por ello, la solución al problema que planteamos pasa por abandonar definitivamente la doctrina jurisprudencial de la mutación del título y retomar la lógica jurídica que se desprende de las figuras de la litispendencia penal y la suspensión tributaria, de modo que en aquellos casos en los que la denuncia se presente estando vigente el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante la oportuna liquidación, una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por el órgano competente se termine el procedimiento inspector mediante la emisión de la resolución expresa, reconociendo al obligado tributario su derecho a interponer los recursos en vía administrativa que considere oportunos y, en su caso, a iniciar un proceso ante el juez competente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dicho de otro modo, aunque hubiera sido deseable que el legislador tributario hubiera zanjado una problemática que se arrastra desde mismo momento en que el delito contra la Hacienda Pública se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es que, en relación con los supuestos previstos en el artículo 251 LGT, basta con un nuevo enfoque de la cuestión para deshacer la madeja en la que actualmente nos encontramos enredados. Obrando del modo que proponemos, no solo no se incumple norma alguna -ni procesal ni tributaria-, sino que se actúa con pleno respeto a las reglas derivadas de la cosa juzgada, pues la sentencia penal producirá efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su contenido penal, pero no respecto al contenido fiscal, lo cual resulta plenamente coherente con el carácter prejudicial que la normativa tributaria tiene en el proceso penal.

Por último, para concluir este apartado, debemos significar que un supuesto distinto al anterior es el que se produce cuando, como consecuencia de la consumación de la prescripción del derecho a liquidar,

en el momento de iniciarse el proceso penal, la Administración tributaria ya no dispone de sus potestades de autotulela declarativa.

Se trata del supuesto expresamente previsto en el artículo 305.7 CP⁶³ en el que, el propio legislador penal, establece una vía para obtener el ingreso de la deuda tributaria mediante el pronunciamiento civil de la sentencia penal, a fin de que, en ausencia de potestad tributaria para liquidar la cuota defraudada, sea el propio juez sentenciador quien constituya directamente al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debió haber ingresado (u obtuvo indebidamente) en la fecha en que se entienda consumado el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en aquellos casos en los que la cuota dolosa no comprenda la totalidad de la cuota devengada, respecto a dicha fracción de cuota tributaria ya se habrá extinguido definitivamente el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación. Precisamente de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP se pone de manifiesto el exceso interpretativo que supone la aplicación indiscriminada de la doctrina de la mutación del título, pues la ley únicamente atribuye efectos liquidatorios plenos a la resolución judicial en aquellos casos en los que la Administración tributaria haya perdido su derecho a liquidar la cuota defraudada por prescripción o por otra causa legal antes de iniciarse el proceso penal. A *contrario sensu*, cuando la denuncia se presenta estando vigente el derecho a practicar la liquidación, la norma de suspensión mantiene inalteradas las potestades tributarias de los órganos de la Administración, en cuyo caso no se comprende por qué razón no se ejercen una vez finalizado el proceso penal.

En definitiva, desde la perspectiva procesal, la sentencia condenatoria dictada en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente produce efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su pronunciamiento fiscal en aquellos casos en los que la denuncia se presente una vez agotadas las potestades liquidatorias de la Administración tributaria. En este caso, el importe de la cuota defraudada establecido por el juez penal sí que será definitivo, sin que posteriormente pueda ser discutido ante un juez del orden contencioso-administrativo. Sin embargo, en todos los demás casos - que son la inmensa mayoría-, a nuestro modo de ver, no tiene sentido alguno atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial fiscal del juez penal.

6. La ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito

Según dispone el artículo 257.2 LGT, el importe de la cuota defraudada que resulta de la liquidación vinculada a delito (LVD) dictada en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 253.1 LGT) puede coincidir o no con el importe fijado en la resolución judicial mediante la que concluye el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, la norma establece que no será necesario modificar la LVD sino, en todo caso, liquidar los intereses de demora y los recargos que correspondan. En el segundo, la Administración tributaria modificará, en más o en menos, la cuantía inicialmente determinada, según si la cuota defraudada fijada en la sentencia condenatoria es superior o inferior a liquidada por la Inspección de los tributos (artículo 257.2 a) LGT).

Si el ajuste es positivo, el efecto será un aumento del importe de la deuda tributaria a cargo del contribuyente condenado, a la que deberán añadirse los intereses de demora. Por el contrario, si el ajuste es negativo, la Administración, no solo reducirá la cuantía inicialmente liquidada, sino que, en caso de haber obtenido el ingreso total o parcial de la deuda durante la vigencia del proceso penal,

⁶³ El nuevo apartado 305.7 del Código Penal en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reproduce íntegramente la norma introducida en el anterior apartado 305.5 por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de diciembre, según la cual: «En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.»

procederá a la devolución del exceso de cuota, junto con los correspondientes intereses a favor del contribuyente y, en su caso, al reembolso del coste de las garantías aportadas⁶⁴.

Se trata de una actuación administrativa realizada «en ejecución de sentencia», cuyo resultado debe notificarse al juez o tribunal penal competente, al obligado tributario, al Ministerio Fiscal y, en su caso, a las demás partes personadas en el proceso penal que, en caso de desacuerdo, únicamente podrán dirigirse al juez penal para que verifique si el «ajuste» practicado por la Administración tributaria se adecua al importe de la cuota defraudada fijado en la sentencia condenatoria.

En ningún caso dicha modificación cuantitativa afectará a la validez jurídica de la LVD inicialmente practicada -que subsistirá en la parte en la que coincida con la liquidación judicial-, ni tampoco a la validez de los actos de gestión recaudatoria (providencia de apremio y diligencias de embargo) adoptados por los órganos de recaudación en el transcurso del proceso penal⁶⁵. Dichas actuaciones únicamente quedarán modificadas en cuanto a su cuantía en caso de que resulte superior a la fijada en la resolución judicial. Por el contrario, si la cuantía liquidada en la sentencia fuere superior a la inicialmente determinada por la LVD, aunque la norma no lo indica, cabe entender que, en caso de no se satisfaga el «suplemento» de cuota liquidado por la Administración en ejecución de sentencia, se generará una deuda tributaria «adicional» que será objeto de actos de gestión recaudatoria independientes de los ya adoptados.

Una vez expuesto el régimen jurídico que resulta de la literalidad de las normas contenidas en el artículo 257 LGT, cuando dichas reglas «de ejecución» se relacionan con las reglas generales de los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión, se suscitan diversos problemas técnicos, algunos de los cuales pasamos a analizar a continuación.

En primer lugar, tal como hemos visto en el apartado anterior, las características de la cuota defraudada a considerar por el juez penal son distintas de las características de cuota tributaria devengada susceptible de regularización administrativa. Luego, es perfectamente posible que el importe liquidado en la sentencia condenatoria no comprenda la totalidad de la cantidad dejada de ingresar por el contribuyente condenado, ya sea por no concurrir en ella el elemento subjetivo necesario para atribuirle relevancia penal (dolo), ya sea porque el juez penal no acepta, en todo o en parte, los elementos de prueba o las interpretaciones de la normativa aplicable considerados por la Inspección en el momento de practicar la LVD.

Ante dicha situación se produce la paradoja de que, si la sentencia absuelve al contribuyente por un motivo diferente a la inexistencia de obligación tributaria, la Administración puede regularizar su situación tributaria en su integridad mediante la reanudación de las actuaciones inspectoras (artículo 257.2 c) LGT), mientras que si la sentencia condena al contribuyente, pero determina un importe inferior al que procedería regularizar en vía administrativa, dicha fracción de cuota tributaria queda literalmente en el limbo jurídico.

Es decir, habiendo concluido el procedimiento inspector con la formalización de la LVD (artículo 253 LGT), el procedimiento de «ajuste» a la baja del importe inicialmente determinado no permite su reapertura, de modo que, con arreglo a la literalidad de la norma, la Administración queda desprovista de su potestad liquidatoria, llegando incluso al extremo de tener que devolver al contribuyente una parte de los ingresos que haya obtenido durante la tramitación del proceso penal. Este absurdo efecto, contrario a los intereses del Tesoro Público, pone de manifiesto hasta qué punto resulta erróneo tratar

⁶⁴ En palabras de LOPEZ DIAZ:«[...] la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia.» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos ...», cit. p. 37.

⁶⁵ En el artículo 197 sexies 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, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, se indica que en caso de sentencia condenatoria en un supuesto en el que se hubiere dictado una liquidación vinculada a delito:«[...] subsistirá el acto inicial que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto a la cuantía confirmada en dicho proceso».

de constreñir la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública a una mera cuestión de ejecución de la sentencia penal.

Para tratar de corregir esta situación, el artículo 197 sexies.2 del RGAT, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce una norma según la cual la Administración tributaria *puede* liquidar en vía administrativa los importes que, *de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial*, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública a pesar de no formar parte de la cuota defraudada, en cuyo caso se procederá a la retroacción del procedimiento inspector a fin de que se practique la correspondiente liquidación.

Es decir, la ejecución de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública en la que la cuota *delictiva* resulte inferior a la cuota tributaria determinada *en el propio fallo* -entendemos que por no concurrir en una parte de ella el elemento subjetivo del tipo infractor- se desdobra en dos tipos de actuaciones por parte de la Administración tributaria: a) En primer lugar, en un acto administrativo de rectificación a la baja de la LVD; b) Y, al propio tiempo, en un nuevo acto administrativo de liquidación por la diferencia entre la cuota tributaria *delictiva* y la cuota considerada «probada» por el juez, previa *retroacción* de un procedimiento inspector que, según lo indicado en el artículo 253 LGT, *finalizó* en el momento en que se dictó la LVD, y cuya tramitación parece que se reestablece (sic!).

Sin perjuicio de las dudas de legalidad que suscita el posible exceso reglamentario de esta norma, y de las objeciones respecto a la técnica normativa empleada, es evidente que la necesidad de su aprobación pone de manifiesto la complejidad que supone tratar de conciliar la potestad liquidadora de la Administración tributaria con el efecto de cosa juzgada material que se atribuye a la sentencia condenatoria. Y todo ello para no resolver el problema, pues la cuota tributaria que resulte de los *hechos probados* en la sentencia no tiene porqué coincidir con la cuota tributaria *denunciada*, que se corresponde con la inicialmente cuantificada en la LVD. Es decir, si el juez penal no liquida la totalidad de la deuda tributaria devengada, sino que se limita a liquidar la cuota tributaria defraudada, dicha norma reglamentaria no puede aplicarse.

Luego, en todos aquellos casos en los que el juez penal, o bien no se pronuncie acerca de alguno de los elementos de la obligación tributaria -por considerar que no están suficientemente acreditados-, o bien acepte la prueba en contrario aportada por la defensa del contribuyente, la diferencia entre la cuota tributaria *delictiva* y la cuota tributaria *denunciada* (liquidada en la LVD) no encontrará soporte alguno en la resolución judicial. Luego, aplicando la propia norma reglamentaria a *sensu contrario*, habría que entender que, en estos casos -más frecuentes de lo que pudiera parecer-, la Administración ha perdido definitivamente su derecho a practicar la correspondiente liquidación. Simplemente, absurdo.

En segundo lugar, entre las reglas contenidas en el artículo 257 LGT nada se dice respecto al modo de proceder en caso de que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 253.3 LGT y en el artículo 305.5 CP, la Administración tributaria hubiere dictado liquidaciones separadas, incluyendo en la LVD únicamente aquellos elementos en los que advierte un incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias del contribuyente⁶⁶. En estos casos, si el juez penal no comparte plenamente la liquidación realizada por la Inspección y considera que la cuota *delictiva* es inferior (o superior) a la contenida en la LVD, la cuestión a resolver no es como «ajustar» dicha liquidación al importe fijado en la sentencia, sino cómo modificar la liquidación administrativa que contiene la totalidad de los elementos comprobados (artículo 253.3 b) LGT).

Es decir, habida cuenta de que el desdoblamiento del procedimiento inspector da lugar a una liquidación «específica» y a una liquidación «genérica» (en la que se incluye la totalidad de los hechos objeto de la regularización administrativa), la rectificación de la primera como consecuencia de la sentencia judicial necesariamente supone también la rectificación de la segunda. Sin embargo, dicha rectificación no puede hacerse en ejecución de la sentencia penal, pues se trata de un acto administrativo

⁶⁶ Respecto a la opción de desdoblar el procedimiento inspector coincidimos plenamente con PALAO TABOADA cuando indica que:«[...] la regulación contenida en el apartado 5 del artículo 305 CP es evidentemente de naturaleza tributaria, por lo que su inserción en el Código Penal es criticable». PALAO TABOADA, C., *op. cit.*, p. 46

cuya revisión únicamente puede realizarse siguiendo alguno de los cauces establecidos en el artículo 213 LGT.

Luego, si el juez penal aumenta el importe de la cuota defraudada, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar «al alza» la LVD pero no puede rectificar «a la baja» la liquidación genérica, en cuyo caso podría producirse una situación de exceso de deuda exigible al contribuyente condenado. Por el contrario, si el juez reduce el importe de la cuota defraudada a efectos penales, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar «a la baja» la LVD pero no puede modificar «al alza» la liquidación genérica, con lo que una fracción de la cuota tributaria regularizable podría quedar sin regularizar.

Si a ello se añade el hecho de que cabe la posibilidad de que contra dicha liquidación «genérica» el contribuyente haya interpuesto una reclamación económico-administrativa o, incluso un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el silencio de la ley provoca un vacío de difícil solución técnica, pues la decisión acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria corresponde exclusivamente al juez de lo contencioso-administrativo, con el límite de la *reformatio in peius*. Además, cualquier modificación de la liquidación administrativa comportará la consecuente rectificación de los actos de gestión recaudatoria adoptados para hacer efectivo el crédito tributario, a los que no se aplica el principio de subsistencia establecido en el artículo 257 LGT. Luego, de nuevo, el legislador tributario parece que no tiene una visión de conjunto cuando desarrolla el régimen jurídico aplicable una vez dictada la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues se limita a regular unos determinados supuestos de hecho, ignorando otras situaciones que pueden producirse precisamente como consecuencia de posibilidades que la propia ley confiere.

Continuando con el análisis técnico del contenido del artículo 257 LGT, llama la atención el hecho de que la norma -ni legal, ni reglamentaria- no incluya una referencia temporal para que la Administración tributaria proceda a efectuar el «ajuste» de la LVD, ni tampoco consecuencia jurídica alguna en caso de que no lo hiciera.

Una primera opción interpretativa sería acudir a las reglas contenidas en el artículo 150.6 LGT o en el artículo 239.2 LGT. Sin embargo, en el primer caso, tratándose de una actividad desarrollada una vez concluido el procedimiento inspector, no parece que puedan aplicarse los efectos que la normativa tributaria asocia a la inactividad administrativa producida en el curso de una comprobación. En el segundo, tampoco nos parece una solución consistente por cuanto dicho «ajuste» en la LVD no constituye propiamente un acto de ejecución de una resolución judicial que tiene por destinataria la Administración Tributaria, sino en todo caso se trata de una actuación unilateral de la Administración realizada como consecuencia del fallo. Otra alternativa sería acudir a las normas sobre la ejecución de la sentencia penal, pero, por idénticas razones, el «ajuste» del que trata el artículo 257 LGT no constituye una actividad jurisdiccional que deba ser impulsada por el juez penal pues, en puridad, se trata de un efecto post-procesal del fallo. La tercera posibilidad es aplicar analógicamente el régimen desarrollado en el propio artículo 257.2 LGT para el caso de que se dicte una sentencia absolutoria por un motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria.

De seguirse esta última opción interpretativa -que, a nuestro modo de ver, es la que en mayor medida permite mantener una cierta coherencia sistemática-, el plazo para practicar el «ajuste» en la LVD, habida cuenta que el procedimiento inspector ya ha concluido, será de seis meses a contar desde la fecha en que, por parte del órgano competente de la AEAT -entendemos que la Dependencia de Inspección que la dictó- se reciba el expediente; *dies a quo* que, en nuestra opinión, para preservar la seguridad jurídica, no puede ser otra cosa que la fecha de notificación de la sentencia condenatoria firme.

Si transcurrido dicho plazo, la Administración tributaria no procediera a ajustar la LVD, habría que distinguir en función de si dicha inactividad favorece o perjudica al obligado tributario. En el primer caso, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.4.a) LGT, podría entenderse producida la caducidad del «procedimiento de ajuste», en cuyo caso, cabría plantearse si, de acuerdo con lo previsto en los artículos 67.7 LGT, se iniciaría el cómputo de un nuevo plazo de prescripción del derecho de la

Administración a exigir una mayor deuda tributaria que la que figura en la LVD o, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 150.6.a) LGT, debe entenderse consumada la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria objeto del proceso penal concluido.

En el segundo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.4.a) LGT, y en los artículos 66.c) y 67.1. LGT, en caso de haberse satisfecho la integridad de la deuda liquidada en la LVD, se iniciaría el cómputo del plazo de prescripción para que el contribuyente solicite la devolución de ingresos indebidos por la diferencia a su favor respecto a la cuota tributaria fijada en la sentencia condenatoria.

Otra cuestión que no encuentra acomodo en el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT es la determinación del órgano competente para revisar los «actos de ejecución» que traen causa de la sentencia condenatoria. Es decir, la práctica de devoluciones de ingresos indebidos o el reembolso de costes, la liquidación de intereses de demora o de recargos, así como también la gestión recaudatoria de la deuda resultante de la liquidación judicial de la cuota defraudada, constituyen actuaciones de la Administración tributaria susceptibles de impugnación, en cuyo caso cabe preguntarse si dicho control de legalidad lo realizará también el juez penal o, por el contrario, corresponde realizarlo al juez de lo contencioso administrativo.

En principio, del tenor literal de lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley 34/2015 podría deducirse que la competencia atribuida al juez penal alcanzará a la totalidad de los actos administrativos que traigan causa del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública⁶⁷, pues la nueva disposición adicional décima de la Ley 29/1998 textualmente excluye del conocimiento del juez contencioso-administrativo las pretensiones que se deduzcan de las actuaciones tributarias «vinculadas» a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del nuevo Título VI de la Ley 58/2003. Sin embargo, no encontramos una norma por la que se atribuya dicha competencia al juez penal, pues ni en el nuevo artículo 621 bis LECrim, ni en el nuevo artículo 999 LECrim (ambos introducidos por la disposición final primera de la Ley 34/2015) nada se dice acerca de que corresponda al juez penal realizar el control de legalidad de los actos de gestión recaudatoria dictados en ejecución de la sentencia penal.

Luego, salvo que se efectúe una interpretación restrictiva de qué debe entenderse por «actuaciones tributarias vinculadas» a un delito contra la Hacienda Pública, el contribuyente que quiera oponerse a los actos dictados por la Administración tributaria «en ejecución» de una sentencia condenatoria podría encontrarse en la situación de que su pretensión revisora sea rechazada tanto por el juez penal como por el juez contencioso-administrativo. El primero porque considere que dicha competencia no le ha sido atribuida, el segundo porque entienda que dichas «actuaciones» han sido expresamente excluidas de su conocimiento. Probablemente, no encontraremos un caso más claro de indefensión provocada por el propio legislador y en el que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva resulte tan manifiestamente conculcado.

Finalmente, para concluir nuestro examen, y después de exponer algunas de las dudas que genera la efectiva aplicación del régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT, debemos interrogarnos acerca de cuál es naturaleza jurídica de la deuda que se exige al contribuyente condenado. En el apartado anterior hemos visto como en aquellos casos en los que el proceso penal se inicia sin liquidación administrativa de la cuota defraudada (artículo 251 LGT), la aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título determina que una deuda nacida por la realización del hecho imponible (y, por consiguiente, de naturaleza tributaria), en el momento en que su importe queda definitivamente establecido en una resolución judicial, se convierte en una deuda por responsabilidad civil derivada del delito cometido por el contribuyente condenado⁶⁸.

67 Como advierte MARTIN QUERAL: «En el campo de los delitos contra la Hacienda Pública el juez de lo Penal deberá pronunciarse sobre aspectos que tampoco han venido siendo merecedores de su atención. Y no son fáciles. [...] No va a resultar fácil la tarea que se encomienda al juez Penal. Un Juez que ya hace mucho dejó de ser la ultima ratio». MARTIN QUERAL, J., «Una mirada a la irrecursibilidad...», cit. p.21.

68 A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J., «La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, 211, p. 5-49.

Sin embargo, cuando abordamos esta misma cuestión en relación con los procesos penales iniciados por la vía del artículo 253 LGT, una vez más, se produce la paradoja de que, según cual sea la norma que se tome como referencia, puede argumentarse que, cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito (LVD), la deuda mantiene su naturaleza tributaria originaria; o que, por el contrario, lo que prevalece es el contenido declarativo de la resolución judicial en la que se impone al contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública el deber jurídico de resarcir el daño causado al Tesoro Público.

A favor de la primera interpretación cabe invocar: de una parte, lo dispuesto en el artículo 253 LGT en el que se atribuye a la liquidación vinculada a delito el carácter de liquidación *administrativa*; y, sobre todo, la literalidad de lo dispuesto en el artículo 254 LGT en el que expresamente se refiere a la «*deuda tributaria liquidada*». También apuntaría en esta dirección la regla contenida en el artículo 257 LGT cuando establece que en caso de que el importe de la LVD y la resolución judicial no coincidan subsistirá el «*acto inicial*».

Sin embargo, a favor de la segunda interpretación cabe invocar el efecto positivo de la cosa juzgada material en el sentido de que si una resolución judicial contiene un pronunciamiento por el que se hace responsable a una determinada persona del pago de una deuda, dicho deber jurídico no puede ser modificado, rectificado o sustituido por ningún acto o resolución posterior, ni judicial, ni mucho menos administrativa. Es decir, si efectivamente el juez penal declara una responsabilidad civil, dicha deuda (que nace del hecho punible) es independiente de cualquier otra. Si a ello se añade el hecho de que, según lo dispuesto en el texto del artículo 257 LGT, es necesario que en la sentencia condenatoria se contenga un pronunciamiento definitivo acerca de la «*existencia y la cuantía*» de la cuota defraudada, todo parece indicar que, como ya se ha expuesto, el legislador tributario ha legalizado la doctrina de la mutación del título. A reforzar esta posición vendrían las reglas contenidas en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015 que claramente atribuyen a la jurisdicción penal la competencia para determinar del contenido patrimonial de la sentencia condenatoria.

El resultado no puede ser más confuso. Si nos decantamos por la naturaleza tributaria, se tratará de un acto administrativo sustraído del control jurisdiccional del orden contencioso-administrativo, cuyo contenido queda sujeto a lo resuelto por un órgano de la jurisdicción penal. Si nos decantamos por la naturaleza civil, no tiene sentido alguno que la Administración tributaria, en ejecución de sentencia, dicte una liquidación administrativa «ajustada» al pronunciamiento judicial. En definitiva, ante la ambigüedad del legislador, la situación actual nos conduce a la conclusión de que en aquellos casos en los que el proceso penal se inicia por la vía del artículo 253 LGT, la responsabilidad patrimonial del contribuyente condenado vendrá establecida en dos títulos: en la resolución judicial y en la liquidación administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, cuando el obligado al pago en ambos títulos coincida es evidente que no podrá exigírsele el pago de dos deudas (la tributaria y la civil), aunque lo cierto es que no existe ningún precepto legal que lo impida, más allá de la invocación del manifiesto enriquecimiento injusto que se originaría. Es decir, si el contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública -a título de autor- es también el sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible, el pago que realice, ya sea ante la autoridad judicial, ya sea ante la Administración tributaria, debería tener efectos liberatorios tanto de la deuda tributaria como de la responsabilidad civil.

Sin embargo, cuando dicha categoría subjetiva no coincida, es perfectamente posible que se produzca una duplicidad o multiplicidad de deudores de difícil resolución. Pensemos, por ejemplo, en una deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. El obligado tributario es la sociedad, pero la acción penal puede dirigirse también contra el administrador y contra otras personas físicas o jurídicas en concepto de cooperadores necesarios o de partícipes en el delito. En principio, la liquidación vinculada a delito únicamente podrá dirigirse a la sociedad, mientras que la responsabilidad civil en caso de sentencia condenatoria puede alcanzar a cualquiera de los condenados. Si con ello no bastara, en el artículo 254 LGT se faculta a la Administración tributaria para declarar *responsables solidarios* de la deuda «tributaria»

a cualquier persona que figure imputada (hoy investigada) en el proceso penal o hubiere sido condenada como consecuencia del citado proceso.

La casuística que se deriva de la combinación de las normas indicadas es tan amplia que resulta estremecedor. Si a ello se añade el amplio régimen de medidas cautelares establecido en el 81 LGT, el escenario que se nos presenta es francamente preocupante en términos de seguridad jurídica; y todo ello sin la posibilidad de acceder al control judicial de los únicos jueces y tribunales que están especializados en la aplicación de las normas de derecho tributario.

Afortunadamente, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, todavía mantiene un cierto rigor en el uso de los conceptos jurídicos tanto sustantivos como procesales, y en el artículo 305.7 del CP introduce una regla, con rango de ley orgánica, que nos debería permitir discernir cuando nos encontramos ante una deuda tributaria y cuando nos encontramos ante una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Con acertado criterio, el legislador penal concibe la liquidación practicada por la Administración tributaria y la responsabilidad civil determinada por el juez sentenciador como títulos alternativos. Es decir, con una lógica jurídica impecable, lo que la norma indica es que únicamente en aquellos casos en los que legalmente no pueda practicarse la liquidación de la deuda tributaria mediante un acto administrativo, a fin de evitar que una cuestión de legalidad tributaria termine beneficiando al autor de un delito contra la Hacienda Pública, sea el juez penal quien, mediante su resolución, constituya al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en el importe de la deuda tributaria defraudada.

Esta solución técnica, no solo es sencilla de aplicar, sino que además resulta respetuosa con las reglas de la cosa juzgada que venimos examinando. Al propio tiempo, produce el mismo efecto sea cual sea la vía por la que la Administración haya optado para presentar la denuncia: (i) si lo ha hecho por la vía del artículo 251 LGT, finalizado el proceso penal, podrá dictar la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector que ha estado en suspenso; (ii) mientras que, si lo ha hecho por la vía del artículo 253 LGT, lo que hará la Administración será «ajustar» la liquidación vinculada a delito al resultado de la prueba practicada en juicio.

En ambos casos, la naturaleza jurídica de la deuda quedará inalterada, y el título por la que se exige será un acto administrativo a todos los efectos, susceptible de revisión en vía administrativa y, en su caso, de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa que, en su condición de jurisdicción natural, tendrá la última palabra acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Inspección. Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la aplicación estricta de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP solucionaría todos los problemas de inconstitucionalidad que hemos enunciado al inicio de este trabajo.

La claridad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP contrasta con la oscuridad de las reglas contenidas en el artículo 257 LGT. Tanto es así que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, son preceptos incompatibles entre sí, pues, a nuestro modo de ver, de la norma penal se desprende una regla de competencia funcional que afecta al juez penal en virtud de la cual, si en el momento de presentar la denuncia, se encuentra vigente el derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota defraudada, considerando que el ejercicio de la acción civil en el proceso penal es disponible (artículos 107 y 111 LECrim), el Abogado del Estado que representa los intereses de la AEAT debería abstenerse de ejercerla o, en caso de hacerlo, el juez debería rechazar su pretensión. Por el contrario, si cuando se denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración ya no dispone de la potestad liquidatoria de la deuda tributaria presuntamente defraudada (ya sea por transcurso del plazo de prescripción, ya sea por otra razón), solo mediante el ejercicio de la acción civil derivada del delito puede conseguirse la recuperación del crédito tributario⁶⁹.

⁶⁹ Como explica GIMENO SENDRA: «Lo que nace del delito es una pretensión civil de resarcimiento la cual puede acumularse a un procedimiento penal en curso o separarse de él y reservarse para plantearla en el correspondiente proceso civil declarativo una vez haya finalizado el proceso penal», GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit., p.203

En el primer caso, ausente la pieza de responsabilidad civil, la determinación de la cuantía de la cuota defraudada por parte del juez penal ya no produce efectos de cosa juzgada material, de modo que el carácter exclusivamente prejudicial del pronunciamiento judicial en relación a dicho importe permite que, una vez finalizado el juicio, la Administración dicte el acto administrativo que considere conveniente a efectos de regularizar la situación tributaria del contribuyente; lo cual pone en evidencia lo innecesarias que resultan las reglas contenidas en el artículo 257 LGT que tratan de la sentencia condenatoria y, sobre todo, el error mayúsculo en que se incurre en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015.

En el segundo caso, si al iniciarse el juicio por delito contra la Hacienda Pública, la Administración había perdido su derecho a practicar la liquidación administrativa de la cuota defraudada, dicha situación no queda saneada por el hecho de que el contribuyente resulte condenado pues, en este caso, el importe de la responsabilidad civil determinado por el juez penal es inamovible, sin que resulte admisible que en ejecución de sentencia la Administración tributaria practique liquidación alguna. Es decir, a diferencia del supuesto anterior, ejercida la acción civil en el proceso penal, la sentencia condenatoria producirá efectos de cosa juzgada material en relación con el importe de la deuda exigible al condenado, sin que se produzca la mutación del título pues la deuda tributaria ya estaba extinguida en el momento de iniciarse el proceso penal.

Luego, si esto es así, las reglas contenidas en el artículo 257 LGT no solo no son aplicables sino que resultan contrarias a lo establecido en el artículo 305.7 CP del que se desprende claramente que el régimen jurídico de la ejecución del pronunciamiento civil de la sentencia penal será el que resulte de las normas procesales, sin perjuicio de que el juez penal pueda solicitar el auxilio de los órganos de la Administración tributaria para el desarrollo de las gestiones recaudatorias por la vía del procedimiento administrativo de apremio (DA 10ª LGT).

En definitiva, se mire por donde se mire, se llega a la conclusión de que el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT en relación con la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, además de suscitar dudas de constitucionalidad, resulta contrario a lo establecido en el artículo 305.7 CP y, sobre todo, incompatible con el régimen jurídico de la cosa juzgada. Si a ello se añade que ni tan solo llega a resolver los problemas técnicos que su introducción produce en los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión, se pone de manifiesto que, desgraciadamente, el legislador tributario, una vez más, en lugar de aportar luz a la oscuridad, provoca más dudas de las que ya había antes de la aprobación de la Ley 34/2015.

El problema ya no es solo de técnica legislativa sino, sobre todo, de seguridad jurídica de los contribuyentes a los que cada día resulta más complejo conocer las consecuencias jurídicas derivadas de un posible incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, lo que todavía resulta más preocupante, hace prácticamente imposible prever cual será el comportamiento de los órganos de la Administración tributaria ante el descubrimiento de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

7. Efectos de la sentencia de conformidad

Un caso particular de conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el de la sentencia de conformidad. Se trata de una resolución de condena en la que la sanción penal no es el resultado propiamente de la decisión judicial sino de un consenso entre las partes⁷⁰. Es decir, la acusación (formada por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado en representación de la

⁷⁰ Según establece el artículo 787.1 LECrim: «Antes de iniciarse la práctica de la prueba, la defensa, con la conformidad del acusado presente, podrá pedir al Juez o Tribunal que proceda a dictar sentencia de conformidad con el escrito de acusación que contenga pena de mayor gravedad, o con el que se presentará en ese acto, que no podrá referirse a hecho distinto, ni contener calificación más grave que la del escrito de acusación anterior. Si la pena no excediere de seis años de prisión, el Juez o Tribunal dictará sentencia de conformidad con la manifestada por la defensa, si concurrieren los requisitos establecidos en los apartados siguientes.»

Administración tributaria), la defensa y el propio contribuyente investigado o procesado llegan a un acuerdo en el que, al tiempo que se reconoce la comisión del delito, se determinan los hechos en los que se concreta la acción u omisión penalmente sancionable (particularmente el importe de la cuota defraudada) y se acepta el castigo correspondiente, integrado fundamentalmente por la pena privativa de libertad y la multa pecuniaria. Ante ello, el juez no emite propiamente un juicio, sino que, después de controlar que se cumplen con los requisitos y las garantías del acusado en el proceso penal, emite una resolución de condena que formalmente pone fin al proceso y cuyo contenido reproduce lo decidido por las partes⁷¹.

La actual configuración de esta figura en el ordenamiento procesal español es relativamente reciente⁷² y su evidente inspiración en las fórmulas transaccionales más propias del derecho anglosajón (*plea bargaining*) generó (y continúa generando) no pocas críticas doctrinales y más de un problema interpretativo⁷³. Sin embargo, en lo que aquí interesa, lo primero que llama la atención es el rotundo éxito que esta fórmula ha tenido en relación con los casos de delito contra la Hacienda Pública pues, estadísticamente, en los últimos años, la inmensa mayoría de ellos terminan mediante sentencia de conformidad, lo cual, a nuestro modo de ver, resulta indicativo de la creciente tendencia a desnaturalizar la función del juez penal, cuya actuación se limita a legitimar formalmente una decisión extraprocesal.

Seguramente, los beneficios penológicos derivados del reconocimiento del delito y de la reparación del daño⁷⁴, acompañados de la posibilidad de evitar el ingreso efectivo en prisión como consecuencia de la suspensión de la ejecución de la pena⁷⁵, constituyen claros incentivos de lo que podríamos definir como una regularización voluntaria (aunque no espontánea) de la situación tributaria del contribuyente, realizada una vez iniciado el proceso penal pero que, a diferencia de la prevista en vía administrativa, supone, no solo el reconocimiento y pago de la deuda tributaria resultante de los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, sino también el reconocimiento explícito de que se produjo un incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, la aceptación de la condición de delincuente fiscal con todo lo que ello conlleva.

Desde la perspectiva de la cosa juzgada, la sentencia de conformidad presenta algunos matices en relación con lo expuesto respecto a la sentencia condenatoria que, de algún modo, ponen en entredicho

71 Para el profesor GIMENO SENDRA: «La conformidad es, en primer lugar, un acto procesal que, en cuanto tal, encierra ante todo una voluntad de poner fin a un proceso penal ya iniciado. Dicha declaración de voluntad necesariamente ha de consistir en el reconocimiento y voluntad de la defensa de cumplir la pena más grave de las solicitadas por las distintas partes acusadoras. Por tal razón la conformidad encierra siempre un allanamiento de la defensa a la pretensión penal, entendida como una petición de pena un no como hecho punible.», GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit., p.550. Por su parte, MORENO CATENA considera que: «Es la conformidad un modo de poner fin al proceso por la voluntad del acusado, que supone la aceptación de los hechos, de la calificación jurídica y de la responsabilidad que se solicita por la acusación y representa un acto de disposición del derecho de defensa. Esta disposición se concreta en la renuncia al derecho a la presunción de inocencia y exonera a la acusación de la carga de probar la culpabilidad del acusado en un juicio contradictorio con pruebas y debates, de modo que la condena a quien se conforma se produce por su propia manifestación de voluntad y no porque haya sido encontrado culpable tras el juicio oral.», MORENO CATENA, V., «Derecho Procesal Penal», cit., p.350

72 Si bien es cierto que en la redacción originaria de Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 ya aparece la posibilidad de que el acusado se conforme con la pena pedida por la acusación (art.655 LECrim) o realice una confesión de culpabilidad (arts.688 y 694 LECrim), no es hasta la aprobación de la Ley orgánica 7/1988, de 28 de septiembre, que se produce un verdadero impulso a esta forma de terminación del proceso penal. La introducción de la conformidad en el procedimiento abreviado (que es el más común), mediante las reglas contenidas en el artículo 789.5.º LECrim y, sobre todo, mediante lo dispuesto en el artículo 703.3 LECrim, supone dar entrada al principio de oportunidad en el proceso penal español.

73 Ya en su momento el profesor DE LA OLIVA SANTOS expresó sus profundas reticencias frente a esta fórmula de terminación del proceso penal, pues en su opinión: «Lo que con las conformidades en el procedimiento abreviado se hace es abrir cinco puertas al pacto, sin medida ni control. Son puertas falsas, puesto que la actuación con arreglo a los criterios de oportunidad no es (por inconstitucional) reconocida legalmente, sino solapada. Lo que tenemos son varias importantes posibilidades fácticas, alentadas por la Fiscalía General del Estado, envueltas en un raído y pobre ropaje procesal. Estas son las posibilidades: la de no respetar las circunstancias fácticas relevantes -la realidad- en la configuración el hecho imputado, la de desentenderse del llamado principio de "verdad material", la de dejar sin efectividad el Derecho objetivo, convertido en materia manipulable, la de chalanear con el ius puniendi, la de despreocuparse del principio de igualdad en la aplicación de la ley, etc.» DE LA OLIVA SANTOS, A., «Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español», en «Revista Jurídica de la Región de Murcia», núm.13, 1991, p.11-28.

74 Según establece el artículo 305.6 CP: «Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos [...]»

75 Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 CP: «Los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, podrán dejar en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos»

muchas posiciones en las que, hasta el momento presente, se ha basado la práctica forense y la actuación de la Administración tributaria en materia de delito contra la Hacienda Pública.

En primer lugar, si bien se trata de una resolución que produce efectos de cosa juzgada formal, no existe consenso entre la doctrina procesal respecto a si también produce efectos de cosa juzgada material⁷⁶, pues lo cierto es que, no habiéndose producido ningún debate entre las partes (*res iudicanda*) difícilmente puede entenderse que el juez haya fijado el derecho aplicado al caso (*res iudicata*). Por ello, si en la sentencia de conformidad en un caso de delito contra la Hacienda Pública no se produce propiamente un enjuiciamiento el elemento subjetivo del tipo penal, menos aún se producirá un pronunciamiento prejudicial sobre el importe de la cuota tributaria defraudada. Luego, en estos casos, cabe preguntarse si tiene algún sentido continuar sosteniendo la doctrina de la mutación del título cuando la sentencia se limita a reproducir el acuerdo que, respecto a la deuda tributaria, han alcanzado la representación procesal de la Administración tributaria y la del contribuyente.

Por otra parte, aunque desde la perspectiva procesal, el acuerdo alcanzado entre las partes constituya el presupuesto necesario de la sentencia de conformidad, desde la perspectiva tributaria, es preciso establecer en qué medida dicho acto de carácter transaccional produce efectos en las potestades de la Administración tributaria y en los derechos y deberes del contribuyente.

En coherencia con lo expuesto en los apartados anteriores, cuando el proceso penal se hubiere iniciado sin una liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, el acuerdo extraprocesal debería ir acompañado de la autoliquidación del obligado tributario en la que se determine la cuota tributaria resultante de los hechos a los que se extiende su conformidad. Una vez firme la sentencia, el procedimiento inspector, que quedó suspendido al presentar la denuncia, debe reanudarse a fin de que la Administración formalice su propuesta de regularización, bien mediante un acta de conformidad, bien mediante un acta con acuerdo. Obrando de este modo, el acuerdo de las partes habrá puesto fin tanto al proceso penal como al procedimiento inspector, sin necesidad de utilizar la resolución judicial para un fin que no le es propio.

Sin embargo, cuando el proceso penal se hubiere iniciado por la vía del artículo 253 LGT es necesario aplicar las reglas contenidas en el artículo 257.2.a) LGT, en cuyo caso, se produce la paradoja de que, habiendo concluido el procedimiento inspector, la liquidación vinculada a delito inicialmente practicada por la administración se verá modificada «en ejecución» de una sentencia cuyo contenido es el resultado de un acuerdo entre la propia Administración tributaria y el contribuyente.

8. Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria

Para concluir el estudio de los efectos de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios únicamente nos queda analizar en qué medida una resolución judicial de condena afecta a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

La norma en la que se establece el régimen jurídico a seguir en caso de que un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública termine con una condena al contribuyente denunciado se encuentra en los artículos 250.2 y 251.2 LGT, donde se establece que la sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción administrativa «*por los mismos hechos*».

Esta regla, que reproduce exactamente lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT 2003, legaliza el principio de *non bis in idem* en el ejercicio del *ius puniendi* derivado del incumplimiento de las obligaciones

⁷⁶ Mientras para GIMENO SENDRA, la sentencia de conformidad produce todos los efectos de la cosa juzgada, para NIEVA FENOLL:«[...] La resolución que reconoce la conformidad agota sus efectos ahí, en el hecho de la conformidad. Porque lo cierto es que sobre los hechos delictivos en sí no se ha juzgado. Y si no ha habido enjuiciamiento no puede haber cosa juzgada sobre lo que no se ha enjuiciado.» NIEVA FENOLL, *op. cit.*, p. 151.

tributarias, y declara incompatibles la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública y la sanción administrativa por infracción tributaria cuando una y otra compartan el mismo presupuesto fáctico.

Por consiguiente, independientemente de cual haya sido la vía seguida para trasladar al juez penal la *notitia criminis* de un delito contra la Hacienda Pública, la resolución judicial mediante la que se impone una sanción privativa de libertad (y una multa pecuniaria, además de otras penas de carácter accesorio) por la comisión de una defraudación tributaria delictiva produce, respecto del contribuyente condenado, dos efectos diferenciados: (i) uno de carácter procesal, que proviene del efecto de cosa juzgada (formal y material) que impide un enjuiciamiento penal posterior por los mismos hechos⁷⁷; (ii) y, al propio tiempo, otro de carácter administrativo, con fundamento en el principio de no duplicidad sancionadora que, salvo excepciones⁷⁸, impide que la Administración tributaria pueda iniciar o continuar el procedimiento sancionador en relación con los hechos tomados en consideración por el juez penal para fundamentar la condena⁷⁹.

La configuración del delito contra la Hacienda Pública como un tipo penal en blanco provoca que el hecho punible penalmente y el hecho punible administrativamente compartan un mismo presupuesto fáctico que no es otro que el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento genera tanto la responsabilidad criminal como la responsabilidad infractora. Luego, siendo el catálogo de infracciones tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria mucho más extenso que la descripción del comportamiento constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal contenido en el tipo del artículo 305 CP, y habida cuenta que la sanción tributaria únicamente requiere la concurrencia de simple negligencia, es perfectamente posible que algunos de los hechos puestos de manifiesto en el proceso penal no cumplan las condiciones para sustentar una resolución de condena pero sí cumplan las condiciones para fundamentar una sanción administrativa.

Si de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 250.2 LGT se entiende que la Administración tributaria puede sancionar todo aquello no haya sido sancionado por el juez penal, podría llegarse a la conclusión de que el límite de la interdicción de duplicidad sancionadora lo marcaría el importe de la cuota tributaria que, según la sentencia condenatoria, se corresponda con la cuota «dolosa» defraudada⁸⁰. Es decir, la interdicción de la concurrencia en el ejercicio del *ius puniendi* se produciría, no tanto en el tipo infractor como en la base de la sanción, de modo que, desde esta perspectiva, no resultaría contrario al principio de no duplicidad el hecho de que la Administración tomase como base de la sanción administrativa aquel importe de la cuota tributaria que no figura liquidado en la resolución judicial y en el que se entienda que concurre el requisito de la «negligencia» en el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁸¹.

Sin embargo, esta interpretación de la norma tributaria no se compadece con el efecto de cosa juzgada que, en opinión de la mayoría de la doctrina procesal, se predica de *todo* el contenido de la sentencia

77 Como explica CORTES DOMINGUEZ: «Desde un punto de vista objetivo la cosa juzgada se extiende solo a los hechos que han sido objeto de acusación y posterior juicio. Es obvio, después de lo que llevamos dicho en esta obra, que la delimitación objetiva de la eficacia de cosa juzgada no se determina por las calificaciones que se hayan podido hacer de los hechos enjuiciados. La calificación penal comporta la absolución o, en su caso, la condena y la gravedad de ésta, pero el enjuiciamiento de los hechos se produce con independencia de la calificación que hagamos de ellos.» MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, «Derecho Procesal Penal», cit., p.435.

78 GIMENO SENDRA se muestra muy crítico con la posición que, respecto a esta cuestión, viene sosteniendo el Tribunal Constitucional al considerar que no se infringe el bis in ídem si en caso de que se apliquen dos sanciones (penales o administrativas) sobre unos mismos hechos punibles, una y otra se compensen entre sí de modo que exista un solo «quantum». GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit. p. 615.

79 En este sentido, MARTINEZ MUÑOZ explica cómo de la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) relativa al artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH (STEDH de 20 de mayo de 2014, caso Nykänen contra Finlandia, STEDH de 27 de noviembre de 2014, caso Lucky Dev contra Suecia o STEDH de 27 de enero de 2015, caso Rinas contra Finlandia) se desprende claramente que la prohibición de procedimientos sancionadores consecutivos que tengan por objeto los mismos hechos. Por ello en su opinión, a la que nos adherimos, «[...] una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigirá la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo. Solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto deberían permitir a la Administración tributaria iniciar o continuar el procedimiento sancionador [...]». MARTINEZ MUÑOZ, Y., «Los procedimientos...», cit., p. 6.

80 En este sentido, de la lectura combinada de lo dispuesto en el artículo 32.2 RST, en la redacción dada por el RD 1072/2017, de 29 de diciembre, y lo dispuesto en el artículo 197 sexies.2 RGAT, en la redacción dada por el RD 1070/2017, de 29 de diciembre, parece desprenderse que se habilita a la Administración a sancionar las infracciones tributarias que resulten la parte de cuota liquidada por el juez penal que no forme parte de la cuota defraudada a efectos de imponer la sanción penal.

81 GIMENO SENDRA, V., «Manual...», cit. p.610.

y no solo de su parte resolutoria. Por ello, a nuestro modo de ver, para delimitar el límite al ejercicio del *ius puniendi*, no se trata tanto de identificar cuáles son los hechos (en el sentido de antecedentes fácticos) en los que se funda la sentencia de condena como de fijar el ámbito al que se extiende el enjuiciamiento penal, de manera que el límite objetivo de la duplicidad sancionadora no sería en ningún caso el importe de la cuota «dolosa» sino que los *hechos* a los que se refieren los artículos 250.2 y 251.2 LGT no pueden ser otros que los que se deducen del expediente que la Administración remitió al Ministerio Fiscal o al juez penal competente.

A corroborar esta interpretación vendría la ubicación sistemática de ambas normas pues, al igual que su antecedente normativo, tienen por objeto regular los efectos que se producen cuando, en un procedimiento tributario de comprobación, se ponen de manifiesto indicios de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. Luego, desde esta perspectiva, habida cuenta de que la ley confiere a los órganos de la Administración un amplio margen para decidir el contenido de la denuncia, sería perfectamente razonable entender que *los hechos* que limitan el *ius puniendi* administrativo en caso de sentencia condenatoria son los *hechos denunciados*, que son los que conforman el objeto del proceso y respecto a los cuales el juez penal se ha pronunciado, expresa o implícitamente.

Desde la perspectiva de los principios generales del derecho sancionador tributario se llega a una conclusión semejante, pues resulta indiscutible que aquello que justifica tanto la imposición de una sanción penal como de una sanción administrativa no es propiamente un «hecho» sino una *acción* o una *omisión* del contribuyente consistente en incumplir una obligación tributaria. Si esto es así, por aplicación del principio de no duplicidad, el comportamiento constitutivo del ilícito penal absorbería íntegramente el comportamiento constitutivo del ilícito tributario. Es decir, la acción u omisión que genera la responsabilidad es única, independientemente de cuál sea el importe de la cuota tributaria defraudada pues, a efectos penales, lo relevante es que supere los 120.000 euros.

Luego, desde esta perspectiva, para fijar el límite del *ius puniendi* administrativo, lo razonable sería entender que el ámbito objetivo de la duplicidad vendría determinado por la actuación del obligado tributario que se somete a enjuiciamiento, de modo que, si bien el efecto de cosa juzgada material se proyectaría sobre el presupuesto fáctico de la condena, el efecto de cosa juzgada formal se proyectaría sobre la totalidad de las acciones u omisiones por las que la acción penal se dirige contra el contribuyente⁸².

Es por ello por lo que, pese al tenor literal de la norma tributaria, desde la perspectiva de la cosa juzgada, a nuestro modo de ver, no resulta aceptable fragmentar el *ius puniendi* de manera que, tomando como referencia el relato fáctico de la sentencia, se restrinjan sus efectos materiales al importe de la cuota defraudada en el que se apoya la condena. El enjuiciamiento del juez penal se extiende a todo el objeto del proceso que ha sido sometido a su consideración, y con su pronunciamiento ejerce la potestad sancionadora tanto en relación con los hechos que considera merecedores de castigo como respecto a los hechos que no considera que tengan relevancia penal. Por ello, cuando exista plena coincidencia entre lo que podríamos denominar la cuota tributaria *denunciada* y la cuota tributaria *sancionada* es indiscutible que la sanción penal agota materialmente el *ius puniendi*. Sin embargo, de ello no se sigue que cuando no exista dicha coincidencia la Administración tributaria disponga de una «segunda oportunidad» para ejercer la potestad sancionadora pues, en este caso, será el efecto de cosa juzgada formal el que impedirá que se dicte un acuerdo de imposición de sanción tributaria en base a «*los mismos hechos*» de los que ha conocido y sancionado (o no) el juez penal.

Una situación distinta a la anterior se plantea respecto a aquellas irregularidades tributarias de carácter formal o instrumental cometidas en ocasión -o como consecuencia- de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, respecto a las cuales el juez penal, o bien no se ha pronunciado expresamente, o bien no las ha considerado penalmente relevantes. Aunque en estos casos también existen dudas acerca de si la Administración tributaria puede ejercer su potestad sancionadora sin incumplir la prohibición

⁸² Para ello puede resultar de utilidad la distinción que algunos autores proponen entre «*res iudicata*» y «*res iudicanda*», en función de si respecto a la cuestión ha existido o no debate en el proceso. Con ello el efecto de cosa juzgada se extendería a todas aquellas cuestiones que las partes propusieron y respecto a las cuales el juez hubo de pronunciarse, expresa o implícitamente.

del *bis in idem* en su dimensión formal, habrá de estarse al contenido de la resolución judicial para averiguar si respecto a tales «hechos» se ha producido un enjuiciamiento que produzca efecto de cosa juzgada o no.

Algo parecido ocurre respecto aquellos hechos puestos de manifiesto en el proceso penal que, por afectar a terceros, quedan fuera de los límites subjetivos del efecto de cosa juzgada⁸³. En este caso, se trataría de irregularidades imputables a personas o entidades respecto a las cuales no se ha ejercido la acusación en concepto de autores, partícipes o colaboradores en la defraudación tributaria que constituye el objeto del proceso penal ya concluido, de modo que el resultado de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal o de las diligencias previas realizadas durante la fase de instrucción podrían servir de fundamento a la imposición de una sanción tributaria una vez concluida la causa penal.

Finalmente, en relación con los hechos con trascendencia tributaria que la Administración no ha incluido en el expediente administrativo remitido al Ministerio Fiscal o al juez penal competente no parece que exista impedimento alguno para que se tomen como base de una sanción tributaria, aunque se refieran al mismo contribuyente y por el mismo concepto y periodo impositivo respecto al cual ha recaído una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

En este orden de cosas, particularmente significativa resulta la situación que se produce cuando, de los hechos descubiertos en el curso de la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente, la propia Administración considera que únicamente en una parte de ellos concurre el elemento subjetivo necesario para fundamentar el ejercicio de la acción penal. En estos casos, ya hemos visto como el artículo 305.5 CP y el artículo 253.3 LGT permiten que se dicten liquidaciones tributarias separadas en función de la vinculación que el presupuesto fáctico de cada una de ellas guarde en relación con el comportamiento que se considera constitutivo de delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, dentro de los «*hechos no vinculados al delito*» perfectamente pueden identificarse acciones u omisiones del contribuyente en los que se aprecie la concurrencia de los requisitos necesarios para fundamentar una sanción administrativa, en cuyo caso no parece que la iniciación de un procedimiento sancionador tributario resulte contrario al principio de no duplicidad sancionadora. Otra cosa es en qué medida los efectos de la litispendencia penal impiden el desarrollo simultáneo de dos procedimientos sancionadores con origen en hechos puestos de manifiesto en el mismo procedimiento de comprobación.

Si la separación entre el presupuesto fáctico de la infracción administrativa y la infracción penal es muy nítida, es posible que ambos procedimientos sancionadores (el judicial y el administrativo) puedan llegar a resultar compatibles, de modo que, finalizado el proceso penal, se dicte una sentencia en la que se imponga una pena de privación de libertad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, al propio tiempo, de manera simultánea, se haya tramitado un procedimiento sancionador que concluya mediante un acto de imposición de una sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria. Sin embargo, dicha circunstancia no siempre podrá establecerse al inicio del proceso penal, por lo que, para evitar una doble incriminación, lo razonable es suspender (o no iniciar) el procedimiento sancionador tributario, al menos, hasta el momento en que por el juez instructor se haya completado la investigación de los hechos denunciados y, en su caso, fijado el presupuesto fáctico en el que fundamentar la imputación de una defraudación tributaria delictiva. Es decir, a nuestro modo de ver, la dimensión formal del principio de no duplicidad, combinada con el principio de preferencia penal, impone que no se desarrolle una actividad administrativa que pueda resultar concurrente con la investigación judicial.

⁸³ Como indica la doctrina procesal el efecto de cosa juzgada únicamente se aplica a la persona o persona respecto a la cual se dicta sentencia, sin que un tercero pueda invocarla para evitar ser enjuiciado por su participación en los hechos. Así lo entiende también CORTES DOMINGUEZ para quien la cosa juzgada penal no afecta a: «*Las relaciones penales que el órgano judicial conozca incidenter tantum, como paso necesario par al resolución de la cuestión principal [...] no afecta al tercero ausente, no ya tanto por que exista una limitación subjetiva de la cosa juzgada penal, como por el principio general, válido en todos los órdenes jurisdiccionales, de que las cuestiones incidentales o puntos prejudiciales nunca pasan en autoridad de cosa juzgada.*» MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op.cit.*, p.437.

Una vez concluido el proceso penal (o, en su caso, la fase de instrucción), y habiendo desaparecido por completo el efecto suspensivo que la litispendencia produce sobre los procedimientos tributarios subyacentes, en principio, no parece que exista impedimento legal alguno para iniciar un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto determinar si, por parte del obligado tributario o de un tercero, se cometió alguna otra infracción tributaria respecto a la cual no exista incompatibilidad para sancionarla en vía administrativa.

Sin embargo, una cosa son los efectos que la sentencia condenatoria del juez penal produce sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria y otra muy distinta son los efectos que la propia existencia de un proceso penal produce respecto a la potestad investigadora de la Administración. Es decir, habiéndose instruido una investigación judicial acerca del comportamiento tributario de un determinado contribuyente, aunque el ejercicio del *ius puniendi* pueda desdoblarse, según se trate de una infracción penal o de una infracción administrativa, de ello no se sigue que sea admisible que, respecto a una misma persona, se desarrollen dos procedimientos de contenido sancionador «*por los mismos hechos*», pues, aunque en lugar de tramitarse simultáneamente se tramiten sucesivamente, siguen siendo dos procedimientos sancionadores.

Por ello, a nuestro modo de ver, la eventual sanción tributaria que pudiera imponerse una vez recaía una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública deberá fundamentarse exclusivamente en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo al inicio del proceso penal, a los que, en su caso, podrán añadirse los incorporados a la causa que no hayan merecido la sanción penal, pero sin que sea posible realizar una nueva actividad instructora por parte de la Administración que tenga por objeto obtener elementos de prueba adicionales a los que ya figuran en las actuaciones judiciales.

9. La concurrencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo dirigido contra la liquidación tributaria

Una vez analizado el régimen jurídico de la cosa juzgada fiscal en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el momento de plantearnos también si, desde una perspectiva estrictamente procesal, la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública efectivamente impide toda posibilidad de iniciar (o de continuar) un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva⁸⁴.

Desde la perspectiva procesal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, cabrían dos posibles interpretaciones. La primera, basada en el tenor literal de la norma, conduce a la conclusión de que, pendiente un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse (ni continuarse) un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente investigado (o acusado) de una defraudación tributaria con trascendencia penal, cuando el tributo y periodo impositivo sea el mismo en ambos procedimientos judiciales.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal, cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre, según la cual para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, la regla de preferencia penal para

⁸⁴ Como señala PONT CLEMENTE: «Solo en una minoría de los supuestos el Juez penal se halla ante la existencia de una previa liquidación administrativa. Ello ocurrirá cuando se inicie el proceso penal una vez dictada la liquidación, lo que, eventualmente, puede haber producido el inicio de las vías de recurso ante los Tribunales económico-administrativos. En estos casos, y solo en estos casos, se produce un conflicto directo entre jurisdicciones que no se haya resuelto en las leyes de forma expresa, al menos, y sobre el que deberán pronunciarse los tribunales en el futuro, dado que no resultaría admisible que órganos distintos del Estado alcanzaran conclusiones dispares sobre unos mismos hechos sometidos a su consideración.», PONT CLEMENTE, J.F., «El problema fundamental...», cit. p.3.

conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública impide que pueda sustanciarse ningún otro procedimiento que, directa o indirectamente, requiera un pronunciamiento judicial que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez penal⁸⁵.

No obstante lo anterior, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 LECrim, la calificación tributaria realizada por el juez penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal (y, además, a los solos efectos de ejercer el *ius puniendi* frente al incumplimiento tributario de mayor gravedad), el pronunciamiento del juez penal sobre el hecho imponible no vincula al juez de lo contencioso-administrativo⁸⁶. Por ello, la interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada⁸⁷.

En el primer caso, el juez penal conoce del «hecho punible», fundamentalmente constituido por el comportamiento del contribuyente; mientras que, en el segundo, el juez contencioso conoce del «hecho imponible», enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del obligado tributario se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cuál sea el sentido del fallo que finalmente se dicte, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, dicha dualidad de procedimientos jurisdiccionales no resultaría necesariamente contraria al principio de *non bis in idem*.

En otras palabras, si bien es pacífico considerar que, desde la perspectiva del ejercicio del *ius puniendi*, la sola posibilidad de que unos mismos hechos puedan ser punibles para un juez y no serlo para otro justifica los efectos de la litispendencia penal, ya no resulta tan pacífico entender que dicho efecto se extiende también a la liquidación tributaria; entre otras razones, porque, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.1 CP, el importe de la cuota tributaria defraudada únicamente constituye una condición objetiva de punibilidad. Por ello, desde la perspectiva de lo establecido en el artículo 114 LECrim, no vemos la razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo deba inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria por el mero hecho de que un juez penal esté decidiendo si se ha cometido (o no) un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce⁸⁸, el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión «de hecho», sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Por ello, la

⁸⁵ Sin embargo, la preterición del juez natural puede resultar contraria a la Constitución. Como señala BALLBE MALLOL: «Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronunciaran contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley.» BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad...», cit., p.216.

⁸⁶ En este sentido, como explica NIEVA FENOLL: «Al margen de lo que declaran los artículos 4,5 y 6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (...) el resto de normas se limitan a permitir a los jueces que realicen pronunciamientos sobre ramas del ordenamiento que no les son propias, a los solos efectos perjudiciales, pero no declaran, con carácter general, que una resolución de un orden jurisdiccional pueda tener efectos en un orden diferente.», en NIEVA FENOLL, J., «La cosa juzgada», Barcelona, 2006, p. 238.

⁸⁷ En este sentido resulta perfectamente de actualidad lo sostenido por BAYONA DE PEROGORDO, para quien:«[...] mientras el objeto del proceso contencioso-administrativo es la determinación de los derechos patrimoniales de la Hacienda y del contribuyente, el objeto del proceso penal se ciñe a la determinación de la existencia de un delito fiscal, mediante la comprobación de que existe una defraudación por determinada cuantía y un ánimo de defraudar con determinadas características.» BAYONA DE PEROGORDO, JJ., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977, p.770.

⁸⁸ Según la doctrina contenida en la Sentencia 30/1996, de 24 de febrero (FJ 5):«El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este Tribunal establecer unificación alguna al respecto. Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos.»

interpretación de la norma tributaria realizada por el juez penal, por su carácter prejudicial, no produce efectos de cosa juzgada respecto al procedimiento contencioso-administrativo⁸⁹.

Por el contrario, el pronunciamiento del juez contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria. Luego, desde una perspectiva estrictamente procesal, la única cuestión que debemos resolver es determinar cuáles son los efectos que la sentencia del juez contencioso-administrativo produce en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública⁹⁰.

Sin embargo, desde la perspectiva de la normativa tributaria, la posición del legislador resulta, si cabe, aún más contraria a aceptar la concurrencia de dos procedimientos judiciales pues, por alguna razón, no se desea que, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la decisión del caso pueda verse, directa o indirectamente, afectada por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez penal para decidir si impone (o no) una sanción privativa de libertad al contribuyente que ha cometido una defraudación tributaria.

A nuestro modo de ver, todos los problemas interpretativos derivados de los efectos que litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios cuando la Administración presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública tienen su origen en el temor de que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez penal.

Como trataremos de explicar seguidamente, se trata de un temor infundado, que parte de una deficiente comprensión de las normas procesales y que, para evitar una supuesta discordancia de resoluciones judiciales, se adoptan medidas «de prevención» cuyos efectos sobre las garantías procesales de los contribuyentes resultan mucho más perjudiciales que los supuestos beneficios de seguridad jurídica que el intento de establecer una especie «estanqueidad» procesal produce en nuestro ordenamiento jurídico⁹¹.

Bajo la vigencia de los modelos de preferencia penal (relativa y absoluta), los efectos suspensivos derivados de la regla contenida en el artículo 180.1 LGT (y su antecedente normativo) tenían como consecuencia que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presentara sin que se hubiera dictado la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Luego, en estos casos (que todavía hoy son la mayoría), la inexistencia de acto administrativo previo impedía el inicio de los procedimientos de revisión, primero en vía económico-administrativa y después en la vía contencioso-administrativa. Esta situación *de facto* -que actualmente se reproduce en los supuestos previstos en el actual artículo 251 LGT- hacía prácticamente imposible la concurrencia de procedimientos judiciales, pues únicamente en situaciones excepcionales⁹² el inicio del proceso penal se producía con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector.

Con la reforma del artículo 305 CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012 parecía que el legislador español asumía el modelo de concurrencia (o paralelismo procedimental) que funciona con éxito en sistemas como el alemán o el italiano, y que acepta con normalidad que el juez contencioso se pronuncie respecto a la cuota tributaria al tiempo que el juez penal se pronuncia sobre la sanción⁹³. Sin embargo, el

89 Así lo entiende también NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.230.

90 En este sentido, la norma procesal penal de referencia no puede ser otra que el artículo 954.1.e) LECrim según el cual: «Se podrá solicitar la revisión de las sentencias firmes en los casos siguientes: e) Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal.»

91 A una conclusión semejante llega LOPEZ DIAZ cuando afirma que: «[...] para evitar pronunciamientos dispares de las jurisdicciones, se niega cualquier recurso administrativo, y consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.» LOPEZ DIAZ, A., «Procedimientos tributarios ...», *cit.*, p.38

92 IGLESIAS CAPELLAS, «Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública...», *op. cit.*, p. 133.

93 El caso italiano merece especial atención pues, como explica RITA CIARCIA, ha evolucionado desde un modelo de preferencia semejante al español hacia un modelo de concurrencia parecido al alemán zanjando definitivamente una cuestión largamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia. RITA CIARCIA, A., *op. cit.*, p.85.

legislador tributario, en el texto de la Ley 34/2015, deja claro que no tiene ninguna voluntad de implantar el modelo de concurrencia jurisdiccional, sino todo lo contrario. Mediante la norma introducida en el artículo 254 LGT y, sobre todo, con la introducción del artículo 621.bis LECrim (disposición final primera Ley 34/2015) y de la disposición adicional décima de Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (disposición final tercera Ley 34/2015), trata por todos los medios de impedir que el contribuyente pueda impugnar la liquidación vinculada a delito mientras se tramita un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta opción legislativa que venimos denunciando, además de suponer el quebrantamiento de los principios generales del Derecho Administrativo -pues del control de los actos dictados por un órgano administrativo pasa a encargarse un juez del orden penal-, resulta directamente contraria a la distribución de competencias entre órganos jurisdiccionales realizada en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), lo que, a nuestro modo de ver, puede representar que su efectiva aplicación pueda considerarse contraria al derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución⁹⁴.

Sin embargo, la realidad social es tan rica en situaciones y los procedimientos administrativos tan diversos que la opción escogida por el legislador tributario no logra evitar completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir pues, aunque lo habitual en materia de delito fiscal es que la *notitia criminis* surja en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, ya hemos visto cómo existe la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente⁹⁵. En este caso, el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y, a su vez, coincidirá, total o parcialmente, con el relato fáctico de la denuncia (o, en su caso de la querrela) por la que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Del mismo modo, en el artículo 253.3 LGT, cuando se desarrolla el régimen jurídico a seguir en caso de desdoblamiento del procedimiento inspector en dos liquidaciones separadas, si bien el artículo 254 LGT impide la impugnación de la liquidación vinculada a delito, nada impide que por el contribuyente se impugne la liquidación «genérica» en la que, según la propia norma, se incluyen: «[...] *la totalidad de los elementos comprobados* [...]». Luego, también en este caso, surge la posibilidad de que un juez penal y un juez contencioso-administrativo conozcan de los mismos hechos y deban decidir acerca de la existencia y cuantía de una obligación tributaria.

Para evidenciar que las precauciones adoptadas por el legislador tributario son del todo innecesarias, a continuación, analizaremos las consecuencias jurídicas que, con arreglo a la normativa procesal, produciría una resolución del juez contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, podemos diferenciar tres situaciones: (i) En primer lugar, cuando la sentencia de lo contencioso adquiere firmeza antes de que se inicie el proceso penal; (ii) En segundo lugar, cuando el proceso penal se inicia mientras el procedimiento contencioso se encuentra en trámite; (iii) Y, finalmente, cuando la sentencia de lo contencioso se dicta cuando ya se ha dictado la correspondiente resolución del juez penal.

⁹⁴ La posición del Tribunal Constitucional respecto a la garantía del juez natural puede verse entre otras en las STC 101/1984, de 8 de noviembre, STC 95/1998, de 26 de mayo, STC 100/1996, de 11 de junio y 135/2002, de 3 de junio.

⁹⁵ Según lo indicado en el apartado 197.bis.2 RD 1070, 2017 de 29 de diciembre: "2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente". Sin embargo, este precepto, ha sido anulado por el Tribunal Supremo, a instancias de la **Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)** en su reciente Sentencia 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. 85/2018)

9.1. Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad

Considerando que, después de la reforma penal introducida por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, los plazos de prescripción tributaria y penal pueden llegar a diferir hasta seis años, y dejando a un lado la patológica duración de los juicios en España, resulta técnicamente posible que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con posterioridad a la conclusión de un proceso contencioso-administrativo que trae causa de una liquidación dictada por la Administración para regularizar la situación tributaria de un determinado contribuyente.

En este caso, a nuestro modo de ver, pueden producirse los siguientes escenarios: (i) que la resolución del juez contencioso confirme la liquidación tributaria de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros; (ii) que la resolución del juez contencioso determine una cuota defraudada inferior a 120.000 euros; (iii) que la resolución del juez contencioso anule el acto de liquidación por cuestiones sustantivas o de forma.

Si por el juez de lo contencioso se dicta una sentencia en virtud de la cual se confirma la adecuación a derecho de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos cuyo importe supera los 120.000 euros y, posteriormente, se presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública por las circunstancias en las que el contribuyente eludió el pago de la totalidad o parte de dicha cuota, el efecto de cosa juzgada material (ahora sí) impide que por el juez penal se determine un importe distinto, salvo que la cuota defraudada con trascendencia penal (la denominada cuota dolosa) sea inferior a la cuota tributaria devengada por el tributo y periodo impositivo comprobado por la Administración.

Es decir, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la deuda tributaria objeto de regularización, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cual es el importe de la cuota tributaria devengada que se deriva del incumplimiento intencionado del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, respecto a dicha cuestión, la resolución del juez penal no se encuentra condicionada por la sentencia del juez de lo contencioso.

Por consiguiente, lo único que quedaría fuera del ámbito de conocimiento del juez penal es la aplicación prejudicial de la normativa tributaria, habida cuenta que ya existe un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente para decidir si la interpretación aplicada por la Inspección se ajusta o no a lo dispuesto en la normativa aplicable para determinar el elemento cuantitativo (la prestación) de la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible⁹⁶. Por ello, en aquellos casos en los que el juez de lo contencioso administrativo haya dictado una sentencia en la que se establece una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros, dicho pronunciamiento impedirá la admisión a trámite de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, pues el juez penal no puede entrar a conocer del importe de la cuota defraudada.

Una situación distinta se produce cuando, por entender que resulta contrario a derecho, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector, pues ello no impide que por el juez penal se cuantifique prejudicialmente la deuda tributaria derivada de los hechos presuntamente delictivos denunciados por la Administración pero, en este caso, el contribuyente

⁹⁶ En este sentido compartimos la reflexión de GIMENO SENDRA cuando indica que: «Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá ex art.4 LECrim suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del Derecho efectuada por los Tribunales penales, en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una «supercausación»». GIMENO SENDRA, V., «Cuestiones prejudiciales devolutivas ...», cit. p.31.

imputado en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrá reclamar que la cuantificación de la cuota tributaria se practique aplicando los mismos criterios interpretativos seguidos por el juez de lo contencioso, en la medida en que resulten relevantes para cuantificar el importe de la deuda tributaria que resulta de los hechos denunciados.

No obstante, podría darse la situación de que el juez contencioso no se hubiere pronunciado sobre el fondo del asunto por apreciar defectos formales de entidad suficiente como para causar la ineficacia del acto de liquidación, en cuyo caso el juez penal aplicará prejudicialmente la norma tributaria sin ningún tipo de vinculación al pronunciamiento del juez contencioso administrativo. En este sentido, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.7 CP, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración tributaria practicar la liquidación de la cuota defraudada derivada del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso, en el apartado anterior, ya hemos visto como la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

Luego, mediante la introducción de esta norma, el legislador penal enfatiza la desvinculación jurídica de la cuota calculada en el proceso penal a efectos de decidir la sanción correspondiente al delito consumado, de la cuota que resulta del procedimiento administrativo mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, se trata de una cuota «defraudada», mientras que en el segundo se trata de la cuota «devengada» que, si bien en algunas ocasiones pueden llegar a coincidir, lo habitual será que, desde la perspectiva sancionadora, entre los componentes de la cuota resultante de una regularización administrativa, exista una diversidad de tratamiento, pues unos hechos con trascendencia tributaria pueden merecer sanción penal, otros sanción administrativa y otros incluso no generar ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, si la resolución judicial, al tiempo que anula la liquidación, ordena la retroacción de actuaciones, la situación que se producirá como consecuencia de la presentación posterior de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública será la correspondiente a la fase del procedimiento inspector en la que debe retomarse la actuación administrativa, sin que el pronunciamiento del juez de lo contencioso produzca efecto alguno en el proceso penal.

En resumen, de todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros, adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración⁹⁷.

Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, proporciona una mayor seguridad jurídica al contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

⁹⁷ A una conclusión distinta llega RUIZ GARCIA para quien: «Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10ª LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido, pero no ejecutable.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit, p. 21.

9.2. Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación

Si cuando se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública el procedimiento contencioso-administrativo se encontrase iniciado y pendiente de resolución, desde la perspectiva procesal, lo primero que debemos preguntarnos es si dicha circunstancia puede incluirse en algunos de los denominados «artículos de previo pronunciamiento» a resolver por el juez penal o, por el contrario, constituye una cuestión de competencia a resolver por el juez de lo contencioso-administrativo.

A nuestro modo de ver, la posible interposición por el contribuyente de un recurso contencioso-administrativo que ponga en duda la legalidad de la liquidación tributaria dictada por la Inspección de los tributos que, al propio tiempo, posteriormente constituya la referencia cuantitativa de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada por la Administración tributaria, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 666 LECrim que impiden el pronunciamiento del juez penal. Por consiguiente, la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo en trámite no afecta a la competencia del juez penal para imponer una sanción privativa de libertad en caso de que considere consumada una defraudación tributaria delictiva.

Por otra parte, dejando a un lado lo dispuesto por la Ley 34/2015 en relación a la liquidación vinculada a delito⁹⁸, con arreglo a las reglas generales contenidas en los artículos 1 a 5 LJCA y 9.4 LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para seguir conociendo de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente posteriormente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, al tener conocimiento de la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, el juez penal, a petición de cualquiera de las partes, podría dirigirse al juez de lo contencioso requiriéndole para que se inhiba de actuar hasta la conclusión del proceso penal (art. 44 LOPJ). Sin embargo, para que efectivamente exista una causa legal de inhibición no basta con la mera existencia de un juicio penal concurrente con un juicio contencioso-administrativo, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 LOPJ, correspondería al juez penal justificar en qué medida el objeto del procedimiento contencioso coincide total o parcialmente con alguna de las cuestiones que tiene que resolver para decidir si los hechos denunciados merecen una sanción privativa de libertad.

En otras palabras, si en el proceso penal no se suscita controversia alguna acerca de la cuantía de la cuota defraudada (lo cual puede ser perfectamente posible), no es necesario detener el procedimiento contencioso-administrativo para evitar una posible sentencia que pudiera resultar contradictoria respecto a una cuestión que no requiere un pronunciamiento explícito del juez instructor o, en su caso, del juez sentenciador. Por el contrario, si en el proceso penal se suscita un debate acerca de la adecuación a derecho de la liquidación realizada por la Inspección, resultaría paradójico que el juez de lo contencioso se inhibiera de resolver una cuestión de su competencia para que sea resuelta prejudicialmente por un juez de lo penal, cuando dicho pronunciamiento no impide que posteriormente el juez de lo contencioso dicte una sentencia definitiva que podría resultar contradictoria con lo resuelto en el proceso penal.

Por ello, la alternativa a los problemas derivados de la litispendencia penal y la prejudicialidad tributaria no devolutiva es permitir la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales, habida cuenta que uno lo habrá promovido el contribuyente y otro la Administración (o el Ministerio Fiscal a

⁹⁸ Como indica la propia disposición adicional décima LJCA, introducida por la disposición final tercera de la Ley 34/2015, la exclusión de la competencia del orden contencioso-administrativo se refiere exclusivamente a los actos previstos en el nuevo Título VI LGT, pero nada dice de cualquier otro acto de gestión tributaria (liquidaciones o actos de recaudación) que traigan causa de un procedimiento ordinario de comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

su instancia), de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim, el juez penal pueda suspender el procedimiento y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida.

Dicho de otro modo, habida cuenta de que el obligado tributario es quien habrá promovido el inicio del procedimiento contencioso-administrativo antes del inicio del proceso penal, es razonable entender que si, entre otros aspectos, en el *petitum* de su demanda cuestiona total o parcialmente el criterio aplicado por la Inspección para determinar el importe de la cuota tributaria devengada, dicha oposición la sostenga también ante el juez penal en caso de que la Administración posteriormente promueva el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Del mismo modo, la cuantificación de la cuota tributaria que figura en el acto administrativo mediante el que concluya el procedimiento inspector no puede diferir de la que figure en la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, planteado el debate jurídico en estos términos, no tiene sentido que quien lo resuelva sea un órgano judicial del orden penal, cuando puede resolverlo un juez especializado en la aplicación de la normativa tributaria.

A nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuosa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos órdenes jurisdiccionales⁹⁹. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 251 LGT) o, lo que es más grave, impide deliberadamente la impugnación de la liquidación vinculada a delito (artículo 254 LGT).

9.3. Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Para completar el elenco de situaciones que podrían producirse como consecuencia de la existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales acerca de la cuota tributaria defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario examinar también los efectos que produce la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial por la que concluye el proceso penal.

Por extraño que pudiera parecer, esta situación no será tan remota o excepcional como las descritas en los apartados anteriores pues, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado, en el apartado anterior ya hemos visto cómo se reanudan las actuaciones inspectoras suspendidas y, por la Inspección de los tributos, se regulariza la situación tributaria del contribuyente, desplazando al ámbito jurisdiccional de lo contencioso-administrativo la resolución definitiva de cualquier controversia que pueda producirse entre la Administración y el contribuyente. Además, considerando que el pronunciamiento del juez penal no produce efecto de cosa juzgada en materia tributaria, a nuestro modo de ver, tampoco cabe excluir la posibilidad de iniciar el proceso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria una vez finalizado el proceso penal mediante sentencia condenatoria.

Es decir, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.1 LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la sentencia penal, de ello no se sigue que no pueda

⁹⁹ Como explica RUIZ GARCIA en referencia al modelo vigente en Alemania: «En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos.» RUIZ GARCIA, J.R., «La relación...», cit. p18.

practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe descartar la posibilidad que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

En cualquiera de estos casos, el Inspector jefe dictará una liquidación tributaria que podrá impugnarse ante el juez de lo contencioso-administrativo, quien se pronunciará respecto a la adecuación a derecho del acto resolutorio del procedimiento inspector sin sujeción alguna a lo resuelto por el juez penal. Dicha situación también puede producirse cuando el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública dé comienzo una vez iniciado un procedimiento contencioso-administrativo y, con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, el juez penal requiera al juez contencioso para que se inhiba de resolver hasta que se determine la trascendencia penal de la defraudación tributaria.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva procesal, lo que nos interesa explorar son los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: (i) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez penal; (ii) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez penal.

Cuando la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo confirme total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos de la que resulta una cuota tributaria devengada (y defraudada) superior a la considerada por el juez penal para decidir si el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente reviste o no trascendencia penal, el efecto último de dicha diferencia cuantitativa dependerá del sentido del fallo por el que concluye el proceso penal.

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento, o el juez sentenciador absuelve al acusado por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí supera dicho límite cuantitativo -sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia- nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez penal, ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el principio de *non bis in idem*¹⁰⁰. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva, ya sea por la distinta valoración de las pruebas aportadas por la Inspección, ya sea por una cierta impericia tributaria del juez penal¹⁰¹.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe superior al considerado por el juez penal únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil pues, en relación con la multa pecuniaria que se hubiere podido imponer al condenador, tal como hemos visto al tratar de los efectos que produce la resolución judicial de condena, una vez firme la sentencia, por aplicación del efecto de cosa juzgada formal, no cabe modificar su importe. Del mismo modo, por

¹⁰⁰ El Tribunal Constitucional ha establecido importantes restricciones a las posibilidades de revisión de las sentencias absolutorias. Desde la STC 167/2002, de 18 de septiembre, el Alto Tribunal no permite que una absolución se convierta en condena sin antes desarrollar una nueva actividad probatoria bajo los principios de publicidad, inmediación y contradicción. Esta posición sostenida, entre otras, en la STC 21/2009, de 26 de enero, y la STC 191/2014, de 17 de noviembre, ha sido plenamente recepcionada por el Tribunal Supremo, en cuya STS 976/2013 de 30 de diciembre, y STS 892/2016, de 25 de noviembre, se concluye que la vía casacional no es el medio adecuado para proceder a dicha revisión. También el TEDH, desde su Sentencia de 26 de mayo de 1988 (caso Ekbatani contra Suecia), tiene consolidada una sólida doctrina en el sentido de limitar las posibilidades de revisar una resolución exculpatoria, resultando particularmente ilustrativos los supuestos planteados en la STEDH de 10 de noviembre de 2010 (Caso Hernández contra España) y en la STEDH de 29 de marzo de 2016 (caso Gómez Olmedo contra España).

¹⁰¹ Como acertadamente señala BALLBE MALLOL:«[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibles e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal.» BALLBE MALLOL, M., «La prejudicialidad ...», cit. p.186.

aplicación del principio de no duplicidad sancionadora, la parte de cuota defraudada no considerada por el juez penal tampoco puede constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria.

Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.7 CP nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este tipo de situaciones de posible contradicción entre resoluciones judiciales pues, en la medida que neutraliza el efecto sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración tributaria mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil; de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria. Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes respecto al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁰².

No obstante lo anterior, una situación muy distinta a las que acabamos de exponer se producirá si el juez penal condena a un contribuyente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo anula total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, resultando una cuota defraudada inferior a la cuantía que, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.1 CP, atribuye carácter delictivo a una defraudación tributaria. En este caso, salvo que se considere que, con arreglo a la normativa procesal, una situación como la descrita figura entre las causas tasadas que permiten la revisión de la sentencia penal firme (particularmente la prevista en el apartado e) del artículo 954.1 LECrim), nos encontraríamos ante la condena por un delito contra la Hacienda Pública que no se habría cometido.

Esta (y no otra) es la situación que trata de evitar a toda costa el artículo 254 LGT. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria. Es decir, cuando al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación no reviste trascendencia penal -sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar-, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, al derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el actual modelo de relación entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a producir un efecto contrario al que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolución de un culpable) en base a la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural (el contencioso)¹⁰³.

¹⁰² En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2008, en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que:«[...] como regla general carece de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales cuando esta contradicción tiene como soporte haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial.»

¹⁰³ CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario:«[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal ...», cit., p.451.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una solución que, desde la perspectiva procesal, permitiría conciliar la preferencia del juez penal para sancionar y la competencia del juez contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo no al inicio sino al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁴. Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción, trata de impedir que pueda impugnarse la LVD y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución técnica permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez contencioso-administrativo no será prejudicial -sino definitiva- y producirá efectos de cosa juzgada material respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consigue minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si el juez de lo contencioso confirma la liquidación administrativa, el juez penal levantará la suspensión de la sentencia condenatoria. Si el juez de lo contencioso anula total o parcialmente el acto resolutorio, rectificando la cuota tributaria liquidada por la Administración, el juez penal revisará el criterio aplicado para cuantificar la cuota defraudada, dejando sin efecto la condena en caso de que estime que, con arreglo al pronunciamiento del juez contencioso, su importe no excede de 120.000 euros. En uno y otro caso, no parece que con ello se quebrante el principio de no duplicidad sancionadora.

Para concluir nuestro examen de posibilidades señalar que el único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada fiscal se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, salvo que por el contribuyente se solicite expresamente un pronunciamiento meramente declarativo respecto a esta cuestión, el juez penal levantará la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal.

En definitiva, en el modelo de concurrencia o paralelismo de procedimientos -en el que el legislador español dice haberse inspirado para reformar las normas que regulan el tránsito entre la fase administrativa a la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública-, la liquidación de la cuota defraudada y la sanción del comportamiento presuntamente delictivo discurren simultáneamente, sin que exista obstáculo formal alguno en acudir al juez de lo contencioso-administrativo para que determine la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria, mientras el juez penal está decidiendo si el posible incumplimiento del deber general de contribuir merece una sanción privativa de libertad.

A nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora no constituye inconveniente alguno para implantar dicho modelo, siempre que se regulen adecuadamente los efectos que la sentencia del juez natural (el contencioso-administrativo) produce sobre el pronunciamiento del juez penal. De todos modos, si bien es cierto que la mayoría de los problemas técnicos que hemos expuesto a lo largo de este trabajo podrían resolverse mediante una interpretación de las normas procesales y procedimentales más acorde con las reglas generales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, la solución definitiva a las fricciones que se producen entre los procedimientos tributarios y el

¹⁰⁴ Para ello bastaría con modificar el texto del artículo 999 LECrim, lo cual, al propio tiempo, permitiría solucionar los manifiestos elementos de inconstitucionalidad que su actual redacción genera.

proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sería la creación de una «jurisdicción fiscal» que, a imagen y semejanza de la jurisdicción mercantil creada mediante la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, conociera de los asuntos relacionados con la aplicación del sistema tributario, tanto en lo que se refiere al control de los actos dictados por la Administración (ya sean liquidaciones o sanciones), como en lo que se refiere a la imposición de las sanciones penales por la defraudación tributaria de especial gravedad¹⁰⁵.

De este modo, un órgano judicial especializado en la aplicación y la interpretación del Derecho tributario, al tiempo que resolviera acerca de la legalidad de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, podría valorar la concurrencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario a fin de decidir si el incumplimiento descubierto por la Administración merece una sanción penal o una sanción administrativa. De hacerse así, quizás resolveríamos definitivamente un problema que nuestro ordenamiento jurídico arrastra desde 1977 y, con ello, pondríamos fin al desencuentro que, desde entonces, existe entre el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública.

10. Conclusiones

1.- El modelo de relación entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento de comprobación de la situación tributaria de los contribuyentes, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal extensiva y en la prejudicialidad no devolutiva, tiene por finalidad principal priorizar el castigo de la conducta delictiva aunque ello signifique desposeer a la Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota defraudada.

2.- La suspensión preventiva de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, no solo pospone la recaudación de la cuota defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria, sino que, en ocasiones, puede llegar a conculcar el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, ya que en todos aquellos casos en los que una resolución de condena se dicte aplicando un criterio de cuantificación de la deuda tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, la ausencia de acto administrativo de liquidación tributaria indirectamente impide que la determinación administrativa de la cuota defraudada pueda ser objeto de impugnación y, en su caso, de enjuiciamiento por parte del orden jurisdiccional competente por razón de la materia¹⁰⁶.

3.- Con la reforma del Código Penal culminada en el año 2012 parecía que se inauguraría un nuevo modelo de actuación en el que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrollarían con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia¹⁰⁷. Sin embargo, el legislador tributario frustró toda esperanza de implantación del modelo de paralelismo procedimental,

¹⁰⁵ En el mismo sentido se pronuncian, entre otros, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO cuando señalan que: «[...] somos de la opinión que una materia tan sumamente compleja como la relativa al delito fiscal, exigiría un juzgado especializado dedicado a la materia propia con una policía judicial también especializada en la vigilancia y represión del fraude fiscal», BAJO FERNANDEZ, M.A., y BACIGALUPO, S., «Derecho Penal Económico», cit., p.208.

¹⁰⁶ CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: «[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.» CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal...», cit., p.451.

¹⁰⁷ En este sentido compartimos la posición de CASADO OLLERO cuando indica que: «Si bien todos los poderes públicos tienen en la «lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional», cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.», CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA.VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1597.

cuando en la Ley 34/2015, no solo legaliza la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, sino que, con la indisimulada intención de reforzar la posición procesal de la Administración tributaria, crea una nueva modalidad de liquidación tributaria específicamente diseñada para potenciar los efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública: la liquidación vinculada a delito (LVD).

4.- Esta nueva especie de acto administrativo se caracteriza porque produce todos los efectos declarativos y ejecutivos respecto al contribuyente denunciado, pero sin posibilidad de que contra ella pueda interponerse ningún recurso ni administrativo ni jurisdiccional. Dicha intangibilidad se acentúa todavía más mediante la reforma de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa con el propósito de excluir dicha categoría de actos del conocimiento del juez contencioso. Si a ello se añade que la propia ley impide la invocación de los posibles defectos formales de los que dicha liquidación pudiera adolecer, y los efectos de cosa juzgada material que el artículo 257 LGT confiere al pronunciamiento prejudicial contenido en la resolución judicial acerca del importe de la cuota defraudada, nos sitúa en un régimen jurídico manifiestamente inconstitucional, contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, sobre todo, al derecho fundamental al juez natural.

5.- A lo largo de este trabajo hemos expuesto los incontables problemas interpretativos que surgen como consecuencia de la desnaturalización de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada. El legislador tributario, no sabemos si de modo deliberado o influenciado por los intereses corporativos de la Administración tributaria, ha tratado de convertir el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en una prolongación de la actividad regularizadora de la Administración tributaria. De las normas contenidas en el Título VI de la Ley General Tributaria se pone de manifiesto una intención de «administrativizar» la función del juez penal y de reducir sus resoluciones a una mera confirmación de la posición sostenida por la Administración denunciante.

Afortunadamente para quienes todavía mantenemos la esperanza en la vigencia del principio de justicia tributaria, la realidad es tan compleja y tan variada que el intento de «cierre procesal» promovido con la última reforma fiscal ha dejado tantos «huecos» y tantas «grietas» que, con toda seguridad, permitirán que por parte de la jurisdicción competente (y en último término del Tribunal Constitucional) se reponga la situación a su estado natural. Sin embargo, considerando que, por lo dilatado de los procedimientos tributarios y penales, probablemente no dispongamos de jurisprudencia sobre esta cuestión hasta pasados unos cuantos años, desde aquí quisiéramos impulsar una profunda reflexión sobre el modelo de aplicación del delito fiscal en España que pueda conducir a un replanteamiento del régimen jurídico vigente.

6.- En las páginas precedentes hemos dejado claro que, a nuestro modo de ver, atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial fiscal del juez penal constituye un error mayúsculo que, además de corregirse, directamente debe inaplicarse.

En definitiva, después de cuarenta años, el delito fiscal y el proceso penal siguen sin encontrar el modelo de relación que, de una parte, permita a cada institución cumplir con la finalidad que le es propia y, de otra, sea respetuoso con los derechos fundamentales del contribuyente. Si tuviéramos que escoger entre uno de los cuatro modelos que se han ido sucediendo, optaríamos por el primero. El esquema secuencial introducido por la Ley 50/1977 es mucho mejor que el modelo de concurrencia imperfecta desarrollado en la Ley 34/2015. Salvo en lo relativo a la exigencia de la firmeza de la liquidación como presupuesto de acceso a la jurisdicción penal y a la legitimación activa restringida a la Administración, en todo lo demás el modelo inicial permite una gestión diferenciada de las fases pre-procesal, procesal y post-procesal del juicio por delito contra la Hacienda Pública que, debidamente complementada con la interpretación rigurosa de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, si bien no solucionarían la totalidad de los problemas expuestos, con toda seguridad, mejoraría significativamente el panorama actual.

Los principios de seguridad jurídica y justicia tributaria invocados en la presentación de este trabajo deben inspirarnos a todos en la búsqueda de un modelo de relación entre el delito fiscal y el proceso penal que aporte la debida confianza en que la aplicación del sistema tributario responde a los intereses

generales y no a los intereses particulares o corporativos de una de las partes de dicho sistema. En esta sede, debemos expresar nuestra preocupación por la deriva coercitiva y la discrecionalidad creciente que se advierte en aquellos procedimientos de comprobación en los que surgen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁰⁸, lo cual, en lugar de mejorar la eficiencia del sistema, genera un gran temor, una gran desconfianza y, sobre todo, una gran inseguridad jurídica.

No pensamos que la solución a los elevados niveles de fraude fiscal en España sea incrementar la amenaza sobre los contribuyentes. No pensamos que el problema del incumplimiento de las normas tributarias encuentre su solución en los juzgados de lo penal. No pensamos que los órganos de la Administración tributaria deban asumir el protagonismo que la ley les confiere cuando lo que se está debatiendo es la privación del derecho a la libertad de los contribuyentes. En definitiva, una sociedad avanzada no puede permitirse la «venganza fiscal» y debe dejar claros los límites del poder que se confiere a los órganos de la Administración. Por ello, a nuestro modo de ver, una sociedad avanzada debe regular con esmero un tipo penal al que muchos de sus ciudadanos están expuestos, probablemente sin ser conscientes de ello.

Desde aquí confiamos en que nuestro trabajo estrictamente académico pueda resultar de utilidad para de fomentar el debate que de forma definitiva ponga fin al desencuentro entre el proceso penal y el delito fiscal y, de este modo, contribuir a solucionar, de una vez por todas, una de las principales disfunciones de nuestro sistema fiscal.

11. Bibliografía

AA.VV., «*Litigación penal. Visión sistemática y actual del proceso*», Dir. RODRIGUEZ-RAMOS LADARIA, G., y DIEZ RIAZA, S., ed. BOSCH Barcelona, 2017.

AA.VV., «*El delito Fiscal*», CISS, Valencia, 2009.

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), «*Manual de delitos contra la Hacienda Pública*», Dir. GARCIA-TIZÓN LOPEZ, A., Madrid, 2008.

APARICIO PEREZ, J., «*La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*», en «*Impuestos*», núm.11, 1990.

APARICIO PEREZ J., «*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*», Pamplona, 1997.

APARICIO PEREZ, A., «*La denuncia pública en materia tributaria*», Valencia, 2002.

BACIGALUPO ZAPATER, E., «*La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico*», en AAVV «*Derecho Penal Económico*», Buenos Aires, 2000.

BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO, S., «*Derecho Penal Económico*», Madrid, 2001.

BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., «*Límites entre infracciones y delitos fiscales*», en «*Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche*», Madrid, 2008.

BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., «*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*», Barcelona, 2004.

¹⁰⁸ Así lo advierte también MARTINEZ MUÑOZ cuando, citando a GARCIA AÑOVEROS, J., pone de manifiesto que:«[...] la línea que separa la infracción tributaria del delito está en manos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, esto es, el delito es perseguido cuando la Administración lo ve oportuno y actúa como «un eficaz instrumento de convicción, cuando no de negociación en las tareas de la Administración financiera que conducen a la emisión de actos administrativos de liquidación», por lo que en ocasiones la discrecionalidad administrativa puede conllevar consecuencias importantes en la esfera individual del ciudadano, que exigirían un mayor respeto del principio de proporcionalidad como límite a la actuación administrativa.» MARTINEZ MUÑOZ, Y., «*Los procedimientos ...*», cit. p.8.

- BAYONA PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», en «Revista española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977.
- BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», en «Crónica Tributaria», núm.60, 1989.
- BOIX REIG, F. J., «La jurisprudencia constitucional sobre el principio non bis in idem», en «Libro homenaje al profesor Rodríguez Mourullo», Madrid, 2005.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la Ley General Tributaria», en «Quincena Fiscal», núm.11, 2016.
- CASADO OLLERO, G., «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en «Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena», Bilbao, 1993.
- CASADO OLLERO, G., «En torno a la jurisprudencia constitucional del primer bienio del siglo: algunos materiales sobre distribución constitucional de competencias tributarias», en «Crónica Tributaria», núm. 106, 2003.
- CASADO OLLERO, G., «Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal», en AA. VV. «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008.
- CASADO OLLERO, G., «Ganancias de patrimoniales no justificadas y delito fiscal», en AA. VV «Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche», Madrid, 2008.
- CHICO DE LA CAMARA, P., «El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda», Pamplona, 2012
- CHOCLAN MONTALVO J. A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2011.
- CHOCLAN MONTALVO, J.A., «La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones», Barcelona, 2016.
- CIENFUEGOS MATEO, M., «La apreciación de la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ex art.177 del Tratado CEE en la jurisprudencia española», en «Noticias de la Unión Europea», núm.163-164, 1998.
- CIENFUEGOS MATEO, M., «La reforma frente a la negativa a responder a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea» en Revista «Justicia», núm.1, 1997.
- COLLADO YURRITA, P., «La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal», Valencia, 1996
- COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil en el delito fiscal», Madrid, 2001.
- CORDERO GONZALEZ, EM., «El delito fiscal en el ordenamiento alemán», en «Crónica Tributaria», núm. 123, 2007.
- DE JUAN CASADEVALL, J., «La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario», en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.
- DE LA OLIVA SANTOS, A., «Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español», en «Revista Jurídica de la Región de Murcia», núm.13, 1991, p.11-28.
- ESPEJO POYATO, I., «Administración tributaria y Jurisdicción Penal en el delito fiscal», Madrid, 2013.
- ESPEJO POYATO, I., «Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT», en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, 2015.

FALCON Y TELLA, R., «*El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente*», en «*Quincena Fiscal*», núm.10, 1999.

FALCON y TELLA, R., «*La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria*», en «*Quincena Fiscal*», núm.5/2004.

FALCON Y TELLA, R., «*La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo*», en «*Quincena Fiscal*», núm.1, 2011

GIMENO SENDRA, V. «*Manual de Derecho Procesal Penal*», Madrid, 2008

GIMENO SENDRA, V. «*Manual de Derecho Procesal Penal*», Madrid, 2016

GIMENO SENDRA, V., «*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*», en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., «*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*», Barcelona, 2004.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., «*Prejudicialidad penal y delito fiscal*», en «*Diario La Ley*», núm. 7741, 2011.

HERANDEZ MARTÍN, V., «*Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública*», en «*Crónica Tributaria*», núm.60, 1989.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública*» en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

IGLESIAS CAPELLAS, J. «*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.341-342, 2011, p. 5-50.

IGLESIAS CAPELLAS, J. «*La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.338, mayo 2011.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.359, febrero 2013.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*» en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.367, octubre 2013.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en revista «*Impuestos*», núm.3, 2013, p.13-46.

IGLESIAS CAPELLAS, J., «*La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*», CEF, núm.422, mayo 2018.

JORDANA DE POZAS, L., «*Cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Impuestos*», núm.23, 1990.

JORDANA DE POZAS, L., «*El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Crónica Tributaria*», núm. 60, 1989.

JUAN LOZANO, A., y TRIGO SIERRA, L., «*Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*», en «*Actum Fiscal*», núm.3, mayo 2007, p.47.

JUAN SANCHEZ, R., «*La responsabilidad civil en el proceso penal*», Madrid, 2004

LOPEZ DIAZ, A., «*Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT*», en «*Revista Española de Derecho Financiero*», núm. 167, 2015

MARTIN QUERALT, J., «*Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal*», en «*Tribuna Fiscal*», núm.243, 2011.

MARTIN QUERALT, J., «*A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria*», en «*Tribuna Fiscal*», núm.274, 2014.

MARTIN QUERALT J., «*Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito*», en «*Carta Tributaria. Revista de Opinión*», núm.11, febrero 2016, p.20.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., «*Curso de Derecho Financiero y Tributario*», Madrid, 2008.

MARTINEZ HORNERO J., «*Marco jurídico de la policía fiscal*», en *Gaceta Fiscal*, núm.125, octubre, 1994.

MARTINEZ MUÑOZ, Y., «*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios generales del ordenamiento tributario*», en «*Quincena Fiscal*», núm. 6/2016.

MERINO JARA, I., y SERRANO GONÁLEZ DE MURILLO, J.L., «*El delito Fiscal*», Madrid, 2004.

MORENO CATENA, V y CORTÉS DOMINGEZ, V., «*Derecho Procesal Penal*», Valencia, 2008.

MUNOZ CONDE, F., «*Derecho Penal. Parte Especial*», Valencia, 2010.

NIEVA FENOLL, J., «*La cosa juzgada*», Barcelona, 2006.

PALAO TABOADA, C., «*Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT*», en «*Revista española de derecho financiero*», núm.167, 2015, p.45-74.

PEREZ ROYO, F., «*El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación*», en «*Revista española de Derecho Financiero*», núm.100, 1998.

PICO JUNOY, J., «*Las garantías constitucionales del proceso*», Barcelona, 2012.

PONT CLEMENTE, J.F., «*La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario*», en «*Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*», núm.192, 1987.

PONT CLEMENTE, J.F., «*El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario*», en «*Quincena Fiscal Aranzadi*», núm.11, 2011.

PUEBLA AGRAMUNT, N., «*El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal*», en «*Quincena Fiscal*», marzo, 2017.

QUERALT, J.J., «*El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social*», en «*Empresa y Derecho Penal (I)*». Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.999.

RAMIREZ GOMEZ, S., «*El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*», Madrid, 2000.

RAMOS MENDEZ, F., «*Enjuiciamiento civil*», Barcelona, 2008

RAMOS MENDEZ, F., «*Enjuiciamiento criminal*», Barcelona, 2006

REYNAL QUEROL, N., «*La prejudicialidad en el proceso civil*», Barcelona, 2006

RIBA TREPAT, C., «*La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*», Barcelona, 1998.

RIBES RIBES, A., «*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*», en «*Tributación Práctica*», núm.8, Madrid, 2007.

RITA CIARCIA, A., «*La relación entre cosa juzgada penal y cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía*», en *Crónica Tributaria*, núm.150/2014, pp.83-98.

RODRIGUEZ MOURULLO, G., «*Estudios de Derecho Penal Económico*», Pamplona, 2009.

RODRIGUEZ RAMOS, C., «*Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)*», en «*Actualidad jurídica Aranzadi*», núm.285, 1997.

RUBIO SOLER, C., «*Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Cap.IV. iter criminis. Determinación el momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución*», AAVV., Abogacía General del Estado, Pamplona, 2008.

RUIZ GARCIA, J.R., «*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista española de Derecho Financiero*», núm.151/2011.

RUIZ ZAPATERO, G., «*Bis in idem material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito*», en «*Quincena Fiscal*», núm.9/2009.

RUIZ ZAPATERO, G., «*La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal*», en «*Quincena Fiscal*», núm.11, 2016.

SANCHEZ HUETE, M.A., «*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria*», en «*Quincena Fiscal Aranzadi*», 4/2011.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A., «*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*», en «*Revista de Contabilidad y Tributación*» CEF, núm.391, 2015.

SERRA DOMINGUEZ, M., «*Comentario al art. 1252 del Código Civil*», en «*Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*», Madrid, 1981, tomo XVI, vol.2, p. 729 y 731

TEJERIZO LOPEZ, J.M., «*El procedimiento de inspección en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*», en «*Revista Española de Derecho Financiero*», núm.170, 2016.



Rechazo a un criterio administrativo no previsto en la Ley del IRPF e inconstitucional: la imputación de renta por los garajes o trasteros de la vivienda habitual que no hayan sido adquiridos conjuntamente

Antonio Cubero Truyo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Sevilla

Miembro de la AEDAF

Title

Opposition to a criterion not provided by the Personal Income Tax Law and unconstitutional: the imputation of rent for the garages or storage rooms of the main residence acquired at a later date

Resumen

La vivienda habitual está excluida del régimen de imputación de rentas inmobiliarias del IRPF. Y junto con ella, los garajes, trasteros y anexos, pero con la condición de que hayan sido adquiridos simultáneamente con la vivienda. Consideramos que este requisito no tiene base alguna en la Ley y resulta inconstitucional por vulneración del principio de igualdad, según la interpretación realizada directamente sobre esta cuestión por el Tribunal Constitucional.

Palabras clave

Impuesto sobre la Renta. Inmuebles. Vivienda habitual. Garajes. Principio de igualdad.

Abstract

Main residence is excluded from the system of imputation of real estate income from personal income tax. And together with it, the garages, storage rooms and annexes, but on the condition that they have been acquired simultaneously with the dwelling. We consider that this requirement has no basis in law and is unconstitutional for violation of the principle of equality, according to the interpretation made directly on this issue by the Constitutional Court.

Keywords

Personal Income Tax, Real Estate, Main Residence, Garages, Principle of equality.

Recibido el 6/06/2019/Aceptado el 19/07/2019/Revisado el 22/07/2019

Sumario

1. La imputación de rentas inmobiliarias en la declaración del IRPF y sus excepciones
2. El criterio administrativo sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de garajes y trasteros
 - 2.1. Formulación del criterio administrativo. Condiciones para que los garajes y trasteros sean asimilables a la vivienda habitual
 - 2.2. En contra de la aplicación del requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, sin apoyo legal
3. Análisis de la normativa aplicable en el IRPF sobre el concepto de vivienda habitual tras la derogación de la deducción de la cuota por adquisición de vivienda. ¿Ultraactividad del artículo 55 del Reglamento?
4. La ausencia de base legal no puede entenderse subsanada por la regulación de un criterio similar en la Ley del IVA. Argumentos en contra de una interpretación «sistemática»
5. La aplicación de un criterio diferente a garajes idénticos en función del momento de adquisición vulnera el principio de igualdad
6. La solicitud de rectificación de la autoliquidación como vía aconsejable de actuación para evitar la eventual imposición de sanciones
7. Bibliografía

1. La imputación de rentas inmobiliarias en la declaración del IRPF y sus excepciones

La imputación de rentas inmobiliarias está regulada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), en la Sección 1.ª del Título X, Título dedicado a los «Regímenes especiales»¹. Conforme al artículo 85, la imputación solo va dirigida en principio a los bienes inmuebles urbanos, si bien este rasgo de su ámbito objetivo debe ser matizado, tanto ampliado como reducido, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Los inmuebles rústicos están excluidos o liberados de la imputación con carácter general, pero sí darán lugar a la imputación de renta aquellos inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.
- El suelo no edificado, aunque tenga el carácter de suelo urbano, no genera la imputación de renta.

En cuanto a la cuantificación del importe que ha de ser declarado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral del inmueble.

Ahora bien, para procurar que el resultado de la imputación sea razonablemente equilibrado según el grado de antigüedad del valor que se toma como referencia del cálculo, el porcentaje aplicable será solo del 1,1 por ciento cuando los inmuebles estén ubicados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido objeto de una revisión colectiva reciente, entendiéndose por reciente la producida dentro de los últimos diez periodos impositivos².

En la misma línea de intentar que la renta imputada resulte equilibrada sean cuales sean las circunstancias del caso concreto, si el inmueble carece todavía de valor catastral, la norma vigente ordena tomar como referencia bien el valor comprobado por la Administración a efectos de otros impuestos, bien el precio o valor de adquisición del inmueble, el mayor de ambos; pero el porcentaje aplicable será el 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por 100 de ese mayor valor, contando con que reflejará presumiblemente una cuantía más elevada que la de un teórico valor catastral, incluso si este estuviera actualizado.

Cuando hablamos de la imputación, no se trata evidentemente de una renta real o efectiva, lo cual ha generado desde el principio acusaciones más o menos fundadas de inconstitucionalidad, por supuesta vulneración del principio de capacidad económica.

No obstante, el Tribunal Constitucional, en la sentencia 295/2006, de 11 de octubre, descartó tal hipótesis, argumentando que esta renta imputada integra «la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real -no hay un ingreso efectivamente producido- sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que 'renuncia' su titular -el que podría obtenerse mediante su arrendamiento- estamos ante una 'renta potencial' susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas»³. El Tribunal Constitucional incluso se preocupa de precisar el calificativo que considera pertinente (se exterioriza la existencia de una renta «potencial», subraya), rechazando que pueda hablarse de una renta «ficticia», como afirmaban «tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado»⁴. Para afianzar jurisprudencialmente su decisión, el Tribunal se remitía al precedente relativo al Impuesto andaluz sobre

¹ Entre la amplísima bibliografía sobre el régimen de imputación de rentas inmobiliarias, pueden destacarse los trabajos monográficos de Ramos Prieto (2008) y de Ruiz de Velasco Punín (2016).

² En el programa de autoliquidación del IRPF (*Renta WEB*) se incluye un enlace a los efectos de comprobar los municipios en los que se ha llevado a cabo dicha actualización general de los valores catastrales y procede la rebaja del coeficiente.

³ La posición del Tribunal Constitucional sigue generando algunas dudas. Véase al respecto Ramos Prieto (2007), págs. 3 a 68.

⁴ El uso del lenguaje nos ofrece continuas oportunidades de discusión. Incluso podría considerarse compatible, si se nos permite el juego de palabras, ese rechazo del Tribunal Constitucional a la expresión «renta ficticia», con la afirmación sostenida por un amplio sector doctrinal de que nos hallamos ante «una auténtica ficción legal de obtención de renta». Por todos, García Berro (2018), pág. 253.

tierras infrautilizadas, enjuiciado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, una sentencia en la que ya sostuvo que la renuncia a obtener el rendimiento óptimo legalmente señalado para las fincas era un hecho por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial, una «renta virtual», perfectamente compatible por tanto con el principio constitucional de capacidad económica.

Precisamente por esa finalidad que tiene esta figura, gravar rentas potenciales, es lógico que en su proceso de encuadramiento se prevean una serie de criterios de delimitación negativos. Así, para lograr que solo tributen aquellos supuestos en los que el propietario o titular del derecho real de disfrute podría obtener rentas del inmueble, pero renuncia voluntariamente a las mismas, se acogen varias excepciones a la imputación de renta, excepciones que caen por su propio peso:

En primer lugar, el caso más claro, no procederá imputación si los inmuebles ya generan rendimientos del capital a efectos del IRPF; es decir, si los inmuebles están arrendados produciendo una renta real, la renta potencial carece de sentido. Hay una obvia incompatibilidad entre el rendimiento del capital y la imputación de renta (al menos por el mismo lapso temporal, puesto que dentro del periodo impositivo, el inmueble puede estar arrendado una parte del año y la restante dar lugar a la imputación).

En segundo lugar, tampoco ha lugar a la imputación cuando el inmueble en cuestión esté afecto a alguna actividad económica. De nuevo la finalidad de la norma decae si el inmueble ya está teniendo un uso susceptible de generar otro tipo de rentas.

Y en tercer lugar, queda expresamente excluida de la imputación la vivienda habitual. Si el inmueble está destinado a la vivienda del contribuyente, ello impide que puedan obtenerse rentas del mismo⁵. La no obtención de rentas no constituye una decisión voluntaria en sentido estricto, dada la necesidad esencial que está cubriendo el inmueble.

Obsérvese que si a estas excepciones les aplicáramos *mutatis mutandis* los criterios teóricos de distinción entre las exenciones como beneficio fiscal y los supuestos de no sujeción, estas excepciones pertenecerían al ámbito de los criterios de no sujeción, como normas aclaratorias o interpretativas que contribuyen a la configuración del hecho imponible de la imputación. No concurre la potencialidad de renta que pretende gravarse, de manera que no se ha realizado el hecho imponible.

2. El criterio administrativo sobre la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de garajes y trasteros

Como acabamos de señalar, no resulta aplicable la imputación de renta inmobiliaria cuando se trata de la vivienda habitual del contribuyente. Pero ¿qué alcance exacto tiene esta exclusión? ¿Qué cabe entender que engloba la noción de vivienda habitual?

2.1. Formulación del criterio administrativo. Condiciones para que los garajes y trasteros sean asimilables a la vivienda habitual

Si acudimos al Manual práctico Renta 2018, que publica la Agencia Tributaria⁶, tras afirmar que «la imputación de renta inmobiliaria está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan [...] no constituyan la vivienda habitual del contribuyente», se añade la siguiente

⁵ Cubiles Sánchez-Pobre (2016), págs. 194 a 196, recoge la postura manifestada en el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, constituida por Acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de julio de 2013, contraria a la exclusión de la vivienda habitual del régimen de imputación de rentas. Nosotros compartimos el criterio de esta autora favorable al mantenimiento de dicha exclusión, que creemos plenamente justificada.

⁶ Véase el Manual práctico Renta 2018 en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2018_V8_es_es.pdf

precisión: «A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos».

Así pues, los garajes quedan adheridos o incorporados al concepto de vivienda habitual y no habrá que aplicar sobre su valor catastral el porcentaje de imputación, siempre que hayan sido adquiridos conjuntamente con la vivienda en sentido estricto, y sin que puedan sobrepasar la cifra de dos garajes.

Esta escueta información, que se limita a los garajes sin hacer referencia a otros anexos o inmuebles vinculados a la vivienda, como los trasteros, se ve ampliada ya no en sede de imputación de rentas sino en otros dos apartados del Manual de la Agencia Tributaria.

Por un lado, al hilo de las explicaciones sobre la «*Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente*». A este respecto, se indica que si el primer declarante y/o su cónyuge son propietarios, en todo o en parte, de la vivienda en la que tienen su domicilio actual, «se harán constar también, en su caso, los datos de las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda habitual, con un máximo de dos, y trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma, siempre que se trate de fincas registrales independientes». La inclusión en este apartado de estos otros inmuebles registralmente independientes, pero vinculados a la vivienda y que se entienden que conforman globalmente el domicilio habitual del sujeto, implicará que ya no se les impute renta alguna en el correspondiente apartado de la declaración.

Y por otro lado, se añade información sobre las condiciones aplicables a los trasteros dentro del tratamiento de la deducción de la cuota por inversión en vivienda habitual, a efectos de la cual, se entienden adquiridas con la vivienda aquellas plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.
- b) Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.
- c) Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Este posicionamiento del Manual de la Agencia Tributaria no hace sino reproducir los criterios manifestados por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas sobre garajes y trasteros adquiridos junto a o después de la vivienda. Por ejemplo, en las Consultas V2111-17, de 10 de agosto de 2017, V0805-07, de 17 de abril de 2007 o V1975-05, de 5 de octubre de 2005.

Igualmente, la Agencia Tributaria sostiene los mismos requisitos que hemos visto transcritos en el Manual en su canal de información y asistencia a los contribuyentes, conocido como *Informa*, en concreto, en el Informa 136558, aplicándolos a un supuesto en el que se había adquirido una plaza de garaje en el mismo edificio de la vivienda habitual, en el mismo día y diferente escritura; y más adelante, ya en fecha distinta, se adquiere una segunda plaza de garaje en el mismo edificio: «En el caso planteado no será necesario imputar rentas por la primera plaza de garaje. Por lo que se refiere a la segunda plaza de garaje, aunque se encuentre en el mismo edificio que la vivienda, al no haberse adquirido conjuntamente con esta no se asimilará a la vivienda habitual, por lo que, deberá imputarse como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de acuerdo con la normativa de referencia».

El criterio administrativo nos parece discutible en varios de sus puntos. Por ejemplo, la limitación a dos plazas de garaje no figura en la Ley y plantea múltiples interrogantes a nuestro juicio: ¿Por qué un matrimonio con un hijo de entre 18 y 25 años, que ya tiene el carnet de conducir, sobre el que se practica el mínimo por descendientes, no se puede incluir en la vivienda habitual el tercer garaje, si tienen tres coches que los ocupan de manera justificada? ¿Se puede comprar una persona una vivienda habitual con seis o más dormitorios sin que esté limitado el número de habitaciones o dormitorios que pueda tener la vivienda habitual y sin embargo solo se pueden tener dos garajes que entren en el concepto de vivienda habitual? ¿Se trata de un límite aplicable por vivienda familiar o por declaración individual,

de manera que si dentro de la unidad familiar hay cuatro garajes, pero cada uno de los cónyuges es propietario individual de dos garajes, podrían quedar los cuatro garajes liberados de la imputación, dos en cada una de las declaraciones individuales de los cónyuges?⁷.

Pero con independencia de esa limitación a dos plazas, hay otro aspecto discutible, en el que a partir de ahora nos vamos a centrar en exclusiva: nos referimos a la pregonada necesidad de que los garajes o los trasteros se adquieran «conjuntamente» con la vivienda. Analizaremos críticamente la imposición de este requisito.

2.2. En contra de la aplicación del requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, sin apoyo legal

En relación con la no imputación de renta por la vivienda habitual y sus anexos, el requisito que vamos a examinar críticamente, la necesaria adquisición de garajes o trasteros en unidad de acto con la vivienda, no cuenta a nuestro juicio con apoyo legal alguno. No viene establecido en la Ley del IRPF, ni directa ni indirectamente.

La Administración tributaria lo extrae del artículo 55.2.c) del Reglamento del IRPF (en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012), en virtud del cual no se considerará adquisición de vivienda habitual «la adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de esta», mientras que sí «se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con estas, con el máximo de dos». Este precepto se inserta en el Capítulo I del Título IV del Reglamento, dedicado a la «Deducción por inversión en vivienda habitual». Frente a esta norma reglamentaria, cabe esgrimir su inaplicabilidad al régimen de imputación de rentas del artículo 85 de la Ley del IRPF, un artículo que no se olvide que cuando declara la exclusión de la vivienda habitual, no hace una remisión a la normativa sobre deducción por inversión en vivienda habitual. La Administración ha decidido que esta normativa sobre la deducción resulta aplicable también a la imputación según su leal saber y entender, pero no porque la Ley hubiera procedido al correspondiente reenvío, lo cual representa una primera maniobra interpretativa discutible, pues como más adelante expondremos, dentro de la Ley del IRPF no se utiliza el término «vivienda habitual» en un único sentido.

Pero si reflexionamos sobre el artículo 55 del Reglamento y los requisitos que crea en relación con garajes, trasteros y anexos, requisitos que no están en la Ley y representan una innovación reglamentaria, dentro de su función -legítima, pero susceptible de control- de desarrollo de la Ley, nos parece importante tener en cuenta que ese artículo 55 del Reglamento no se dictaba para fijar el «Concepto de vivienda habitual» (que era objeto de tratamiento en el anterior artículo 54, con esa rúbrica), sino para perfilar el concepto de «Adquisición de la vivienda habitual», que son aspectos distintos.

El artículo 54 del Reglamento era el encargado de definir qué ha de entenderse por vivienda habitual, o más bien desarrollar la definición que ya incluía el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF. Si se considerara que la normativa dedicada a la deducción de la cuota por adquisición de vivienda debe aplicarse por extensión al régimen de imputación de rentas inmobiliarias, habría de ser en este precepto donde se busquen las claves interpretativas necesarias para extraer la conclusión que proceda en relación con el debate que estamos planteando. Y en este artículo 54, igual que en su base legal, el ya citado 68.1.3.º, no existe rasgo alguno del que quepa deducir que el momento en el que se adquieren los anexos resulta un factor esencial o dirimente y que solo tiene validez lo que ocurra en el trance inicial de la adquisición de la vivienda. Muy al contrario, el concepto de vivienda habitual diseñado por la citada normativa simplemente se preocupa de rellenar temporalmente la nota de la habitualidad, reclamando que la vivienda constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de tres años, pero

⁷ Aprovechamos estas alusiones a distintas situaciones familiares, para dejar constancia de que el presente trabajo se inscribe en el Proyecto de Investigación «Propuestas de Adaptación de la Normativa Tributaria a las Nuevas Realidades Familiares» (Referencia: DER2017-85242-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad dentro del Plan Estatal 2013-2016 Excelencia - Proyectos I+D, y cuyos responsables son los profesores Antonio Cubero Truyo y Florián García Berro.

acompañando tal determinación de la previsión de una serie amplia de circunstancias excepcionales que implicarán que no se pierda el calificativo de habitual: «No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas»⁸. Creemos que los criterios de la Administración tributaria contradicen abiertamente esa apuesta natural por la atención a las circunstancias del caso concreto que preside la definición legal y reglamentaria de la vivienda habitual, cuando aplican al régimen de imputación una posición de rigidez absoluta en la que solo cuenta lo que ocurrió en la operación primera, como si no fuera posible que una adquisición separada y posterior pudiera estar objetivamente justificada para dar a un garaje o trastero un uso completamente idéntico al que se le puede dar cuando la compra sí se produjo de manera simultánea. Porque no olvidemos que lo que debe llevar a legitimar o no la imputación de renta es si el bien inmueble presenta una potencialidad de renta a la que se renuncia porque no se le está dando voluntariamente un uso «comercial» (arrendamiento, afectación a actividad económica) ni el uso de vivienda propia. Y esa investigación sobre el uso como vivienda (y anexos) no puede detenerse de manera inflexible en la situación inicial sino que debe estar abierta a las circunstancias sobrevenidas. Los supuestos en los que puede producirse una adquisición separada o tardía de los garajes, sin que ello permita concluir que su uso no vaya a ser el mismo que el que se le da cuando se compra simultáneamente, son situaciones muy habituales, porque el sujeto no disponga de medios suficientes en el momento inicial de la adquisición de la vivienda o porque la necesidad del uso de estos elementos aflore con posterioridad. Y el uso como vivienda –como anexo a la vivienda– es materialmente el mismo al margen del momento de entrada del anexo en el patrimonio del contribuyente, lo cual debe ser tenido en cuenta desde el punto de vista conceptual. No puede quedar desmentida la asimilación a vivienda de estos anexos por la compra posterior porque ello vulnera el espíritu del concepto de vivienda habitual que, insistimos, habría que extraerlo del artículo 68.1.3.º de la Ley y el artículo 54 del Reglamento.

El artículo 55 del Reglamento, en cambio, no representaba una aportación al concepto de vivienda habitual sino que se dictaba a los efectos de aclarar la asimilación o no a la adquisición de vivienda de determinadas acciones. Y en ese sentido, se observaba una diferencia esencial entre la ampliación de la vivienda, que sí se asimilaba a la adquisición, y la mejora de la vivienda, que no se asimilaba a la adquisición. La distinción entre las ampliaciones y las mejoras a propósito de esta deducción puede entenderse legítima; no está exento de lógica en ese sentido que cuando se adquieran determinados elementos posteriormente o independientemente de la vivienda, que no constituyan la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, ello pueda considerarse más cercano al concepto de mejora de la vivienda y de ahí que pueda entenderse que no se asimile a la adquisición de vivienda. Pero lo que queda claro es que tanto las ampliaciones como las mejoras, den o no derecho a la deducción por adquisición, terminan integradas ambas en el concepto de vivienda. Por ello esa argumentación no tiene sentido cuando lo que estamos barajando es la imputación de una renta potencial cuya función radica en penalizar fiscalmente al sujeto que decide de manera voluntaria no alquilar un elemento patrimonial del que no está haciendo uso habitual en el marco de su vivienda. Es evidente que el mismo grado de voluntariedad en la decisión sobre el alquiler o no puede haberlo con el garaje que se adquiere simultáneamente que con el garaje que se adquiere con posterioridad a la adquisición de la vivienda.

Desde nuestra perspectiva, aunque la Ley del IRPF no diga nada explícito sobre el asunto que nos ocupa, sí proporciona elementos de juicio que impiden dar un tratamiento diferente a los garajes en función de si se adquieren en el momento de la compra de la vivienda o en un momento posterior. Estamos pensando en las reglas sobre el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales, donde se observa

⁸ Párrafo segundo del artículo 54.1 del Reglamento del IRPF, que reproduce casi con total fidelidad lo que ya establecía el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF. El Reglamento añade alguna de las circunstancias de la enumeración que no venía recogida en la Ley (la celebración del matrimonio), varía ligeramente alguna otra (el Reglamento alude a «cambio de empleo» mientras que la Ley alude a obtención «de empleo más ventajoso») y al cerrar la enumeración con la referencia genérica a otras circunstancias análogas, precisa que han de tratarse, como por otro lado resulta obvio, de otras circunstancias análogas «justificadas».

que a la hora de determinar el valor de adquisición se hace como es lógico un tratamiento compacto u uniforme de la adquisición inicial y las posteriores inversiones o mejoras. Así, el artículo 35 de la Ley del IRPF indica que el valor de adquisición estará formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado; y «el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos» (además de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente). En esa referencia a las inversiones y mejoras como integrantes del valor de adquisición entrarían tanto los gastos de ampliación como los gastos de mejora. Es decir, elementos que tenían un trato dispar a la hora de la deducción por adquisición de vivienda (la ampliación sí daba derecho a ella; la mejora, no), se hallan reunidos a estos efectos, donde simplemente procede hacer una evaluación cuantitativa del bien que se transmite, desvinculada ya del tratamiento que hubiera que dar al hecho inicial de la adquisición, la ampliación o la mejora. Vayamos asimismo al artículo 38.1 de la Ley del IRPF, que establece la exención de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual en supuestos de reinversión, y pensemos qué ocurre cuando un sujeto vende la vivienda en la que habita junto con el garaje y el trastero, y pretende aplicar dicha exención por reinversión. ¿Tendría sentido distinguir si el garaje o el trastero se compró en un momento posterior a la adquisición inicial? Evidentemente, no. El contribuyente puede dar un trato compacto a la operación de venta. Pues bien, si este carácter global de la vivienda se puede reconocer en el momento de su venta, ¿qué sentido tiene no reconocerlo hasta entonces y obligar a una imputación, que solo está pensada para elementos ajenos a la vivienda? Para nosotros, no existe razón alguna y la imputación de renta inmobiliaria no resulta pertinente con arreglo a la interpretación adecuada de la normativa y de la finalidad del instituto de la imputación.

El argumento que parece deducirse de las contestaciones de la Dirección General de Tributos es que en relación con los anexos no se está efectuando una limitación, sino que más bien sería una ampliación reglamentaria dado que estos anexos no son vivienda propiamente dicha, «siendo esta una excepción a la norma general». Como es evidente, no podemos compartir esa visión porque el Reglamento no puede ampliar el ámbito de la regla legal, de manera que si se considerara que los garajes, trasteros o anexos no son inscribibles en el concepto de vivienda habitual, no podrían serlo en ningún caso; pero si se entiende que cabe la asimilación, como vemos que se reconoce reglamentaria y administrativamente, una vez tomada esa decisión, no puede hacerse depender su admisión o no en el concepto de vivienda de un criterio adicional que no tiene ninguna base legal, como es el momento de la adquisición, puesto que una vivienda habitual perfectamente puede configurarse no en un momento único sino de forma evolutiva en momentos posteriores, como lo demuestra la validez legal que se da a las distintas fases de construcción, a la ampliación o a la rehabilitación. El requisito de la adquisición conjunta carece de justificación para valorar el carácter de vivienda habitual que les corresponde a los anexos por asimilación objetiva.

Asimismo, en coherencia con el argumento que empleábamos al principio de este trabajo de que la exclusión de la vivienda habitual es un supuesto puramente de no sujeción, y no un beneficio fiscal que paralice excepcionalmente la vigencia del hecho imponible, creemos que se equivoca la Dirección General de Tributos al plantear dónde está la excepción y dónde la norma general. Es la regulación completa establecida en el artículo 85 de la Ley del IRPF, mediante criterios de delimitación positivos y negativos, la que debe tenerse en cuenta en la interpretación. Y no debe partirse de una especie de presunción de aplicabilidad de la imputación sino que, al revés, la Dirección General de Tributos tendría que explicar con mayor rigor por qué procede imputar una renta a un garaje o trastero que no está alquilado sino que es usado por el titular de la vivienda.

Conviene en este punto hacer hincapié en el necesario respeto a principios esenciales de nuestro ordenamiento jurídico, como son el principio de reserva de ley y el principio de jerarquía normativa⁹. La falta de sustento legal del requisito nos parece de una gravedad enorme en cuanto que está afectando a un elemento esencial del tributo, como es el propio hecho imponible: la obtención de renta, la existencia o no de una renta potencial. Lo cual nos indica que el debate sobre la validez o no del criterio administrativo tiene relevancia constitucional: el criterio se ha construido de espaldas a la ley, puesto

⁹ Sobre el principio de reserva de ley, nos remitimos a Cubero Truyo (2001).

que ya hemos demostrado que en la Ley del IRPF no hay nada en lo que basar el establecimiento del polémico requisito sino, al contrario, argumentos consistentes para apoyar la solución opuesta; y se ha construido mirando solo al reglamento, en función de una disposición reglamentaria que no solo no tiene rango suficiente y no puede contradecir la recta interpretación de la ley, sino que hemos demostrado que es una disposición diseñada para regular el régimen de la adquisición de vivienda y no el concepto de vivienda habitual, que es de lo que se trata a los efectos de la imputación de rentas inmobiliarias.

3. **Análisis de la normativa aplicable en el IRPF sobre el concepto de vivienda habitual tras la derogación de la deducción de la cuota por adquisición de vivienda. ¿Ultraactividad del artículo 55 del Reglamento?**

Nuestra posición, contraria a la aplicación del requisito de la adquisición simultánea, se ve reforzada por el hecho de que la norma reglamentaria en la que se apoya (el artículo 55 del Reglamento del IRPF) haya sido derogada, a raíz de la desaparición de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Es decir, el criterio de la Administración tributaria consistente en exigir una adquisición conjunta se estaría apoyando en una norma de rango insuficiente, sin base legal, según lo concluido en el epígrafe anterior, y además, una norma ya inexistente, una norma derogada. Es cierto que las normas pueden gozar de una suerte de ultraactividad por motivos diversos, pero ello requiere de una justificación concreta de cuáles sean esos motivos. Según nuestro análisis, no procede en absoluto la ultraactividad del criterio reglamentario a los efectos de la imputación de renta inmobiliaria, como trataremos de demostrar, basándonos en los siguientes puntos o a la vista de las siguientes prescripciones normativas:

De entrada, hay que empezar reconociendo que la supresión de la deducción por inversión en vivienda no se llevó a cabo de manera radical sino que se ha mantenido su aplicabilidad para los contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y la continúan pagando. Así lo establece la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, ordenando la continuidad de su aplicación «conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012». En ninguno de esos artículos declarados «ultraactivos» se recogía el criterio en discusión relativo a los garajes, que era puramente reglamentario. Pero en el ámbito del Reglamento se realizó una operación en la misma línea, de modo que al derogarse el bloque normativo de desarrollo de la deducción por adquisición de vivienda (derogación de los artículos 54 a 57), se introdujo la disposición transitoria duodécima, en virtud de la cual «la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto se aplicará conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Título IV de este Reglamento, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012». De manera que a esos efectos sigue manteniendo vigor el capítulo en el que se encontraba el discutido artículo 55. Sin embargo, basar en la actualidad la imputación de renta a garajes y trasteros adquiridos en momento diferente al de la vivienda en la pervivencia ultraactiva del artículo 55 nos parece optar por un criterio de interpretación histórica sumamente débil. ¿Cómo podemos contrarrestarlo?

Pues bien, según nuestra lectura el panorama normativo relevante tras la desaparición de la deducción por adquisición de vivienda presenta otras disposiciones de mayor interés y que nos ofrecen claves más valiosas para resolver el problema planteado. En ese sentido, conviene tener en cuenta que si bien la deducción por adquisición de vivienda fue abandonada, aún hay normas alusivas a la vivienda habitual en la Ley del IRPF, y precisamente por esta subsistencia de reglas sobre vivienda pese a la desaparición de aquella deducción, el legislador sintió la necesidad de regular un concepto de vivienda habitual, de manera que se mantuviera dicha necesaria cobertura conceptual una vez expulsada la norma que contenía el anterior concepto (el artículo 68.1.3.º de la Ley). Tal función se cumplió con la redacción de la disposición adicional vigésima tercera, «*Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones*», según la cual, «*a los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber*

transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas»¹⁰. Lo importante de este texto no es el concepto que da de vivienda habitual que, como puede comprobarse, es prácticamente el mismo que ya existía en relación con la deducción suprimida, es decir, se trata de una simple operación de rellenar la laguna que deja en la Ley del IRPF la derogación de las normas relativas a la deducción, y con ellas, la derogación del concepto. Por tanto, desde el punto de vista conceptual la redacción aportada no ofrece significación alguna. Lo verdaderamente relevante radica, llamamos la atención, en los preceptos para los que se declara la aplicabilidad de este concepto reeditado de vivienda habitual, a saber, el artículo 7.t): exención de las ayudas que cubren los riesgos de incremento del tipo de interés variable de las hipotecas destinadas a la adquisición de vivienda habitual; el artículo 33.4.b): exención de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o dependientes severos; y el artículo 38: exención de las ganancias patrimoniales generadas por la transmisión de la vivienda habitual en supuestos de reinversión.

A sensu contrario, habría que deducir que el concepto de vivienda habitual no surte efectos en relación con el omitido artículo 85 de la Ley del IRPF, regulador de la imputación de renta inmobiliaria. Esa es la interpretación apropiada, de la que debería percatarse nuestra Administración tributaria. ¿Por qué no se hace referencia en esa disposición adicional vigésima tercera al artículo 85, que incluye en su seno un tratamiento específico de los inmuebles destinados a vivienda habitual? Puede pensarse que se trata de un olvido, pero sería tan burdo que descartamos semejante hipótesis¹¹. A nuestro juicio, es imposible concebir que el legislador no fuera consciente de todas las referencias que hay a lo largo de la regulación del IRPF a la vivienda habitual y olvidara algunas (y mucho menos alguna tan señalada o importante como la que se produce en relación con la imputación de renta). Nos inclinamos a pensar que el legislador, con la diligencia mínima exigible, sí hizo un inventario de las alusiones a la vivienda y dentro del elenco recogido, seleccionó solo aquellas para las que considera que el concepto de vivienda habitual que se empleaba a los efectos de la deducción y que estaba siendo ratificado, resultaba perfectamente válido y por tanto debía seguir resultándolo. Mientras que en aquellos otros supuestos, como el régimen de imputación del artículo 85, para los que se optó por el silencio y la no inclusión en el listado de preceptos destinatarios de la definición, hubo de ser necesariamente por estimar que no era esa la definición de vivienda habitual que les resultaba aplicable. Decisión de inaplicabilidad que podía tener o bien un sentido continuista, considerando que aquel concepto preexistente y ahora derogado de vivienda habitual no resultaba válido a los efectos de la imputación con anterioridad a esta reforma, con lo cual si ya de suyo no les afectaba, no había razón para extender a esta referencia la validez transitoria del concepto expuesto de vivienda habitual¹²; o bien un sentido innovador, considerando que hasta entonces la legislación podía favorecer la interpretación de que el concepto de vivienda habitual establecido en sede de deducción por adquisición sí era extensible al régimen de imputación, interpretación que se ataja mediante esta enumeración taxativa de los supuestos en los

¹⁰ La misma función que en el Reglamento del IRPF se cumplió con la introducción del artículo 41 bis, «Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones».

¹¹ Lo cual no quiere decir que nuestro concepto del legislador sea muy elevado. Y podemos aportar una prueba ligada al caso que nos ocupa: hay alguna referencia a la vivienda habitual que ha sido introducida en la Ley del IRPF con posterioridad a la redacción de la disposición adicional vigésima tercera, como es el artículo 33.4.d) sobre la exención de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual. Cuando se introdujo esta regla, un elemental criterio de correcta técnica normativa hubiera conducido a modificar la disposición adicional para añadir este artículo 33.4.d) a la enumeración de supuestos para los que será válido el concepto de vivienda habitual, adaptación que brilla por su ausencia. Aquí sí se produce un olvido reprochable.

¹² No es descabellado pensar que el legislador pueda considerar que la inaplicabilidad era anterior a este pronunciamiento, máxime si tenemos en cuenta que aunque la Dirección General de Tributos evolucionó hacia una posición de defensa expresa de la aplicabilidad del concepto, al principio su postura no era tan radical sino que admitía por ejemplo que la residencia continuada durante tres años no era un requisito preceptivo para la no imputación de renta inmobiliaria (Consulta 0467-00, de 7 de marzo de 2000). Un ilustrativo repaso al giro de la Dirección General de Tributos puede encontrarse en Ramos Prieto (2008), pág. 56.

que sí resulta aplicable, de manera que la nueva orientación surtiría efectos a partir de 1 de enero de 2013¹³; pero en cualquier caso, un sentido clarificador.

Lo que estamos deslizando a la vista del panorama normativo es que el término vivienda habitual resulta empleado por la Ley del IRPF en diferentes acepciones, y algunas no son inscribibles en el concepto que regía a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda y que ahora rige para ciertas exenciones enumeradas en la disposición adicional vigésima tercera. Pongamos dos ejemplos claros de esta polisemia interna que ofrece la Ley del IRPF:

- El artículo 72, al determinar cuál es la Comunidad Autónoma en la que los contribuyentes tienen su residencia habitual, valorando los días de permanencia en los respectivos territorios regionales, establece una presunción *iuris tantum* por la que se considera, salvo prueba en contrario, que una persona física permanece en el territorio de aquella Comunidad en la que radica su «vivienda habitual». Es evidente en este contexto que la vivienda habitual aquí aludida no se corresponde con el concepto de vivienda que se consagrara inicialmente a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda, entre otras razones, porque la vivienda habitual que en el artículo 72 se toma en consideración es independiente de si se tiene o no la propiedad sobre ella.
- El artículo 30.2.5.ª.b) de la Ley del IRPF, al enumerar qué gastos se consideran deducibles de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa, establece la posibilidad de deducir un porcentaje de los gastos de suministros en los casos de afectación parcial de la «vivienda habitual» a la actividad económica. De nuevo se deduce con claridad que esta vivienda habitual en absoluto puede asimilarse a la vivienda habitual descrita en la legislación vigente en la disposición adicional vigésima tercera, porque ni procede aplicar la condición de permanencia durante tres años y ni siquiera es preciso ser el propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre la misma, pudiendo usarla como simple arrendatario.

Llegados a este punto, no nos cabe duda de que el concepto de vivienda habitual a los efectos de la imputación de renta (a los efectos de la no imputación) se inscribe en la línea de estos últimos artículos mencionados. Una línea más cercana a la definición del domicilio fiscal en el artículo 48.2.a) de la Ley General Tributaria: *el domicilio fiscal será para las personas físicas el lugar donde tengan su residencia habitual*. Por poner un ejemplo ilustrativo de que la vivienda habitual aludida en el artículo 85 de la Ley del IRPF (régimen de imputación) no coincide con la vivienda habitual que daba derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual, pensemos en un inmueble que fue adquirido hace diez años por el sujeto, destinándolo a la cesión en alquiler, sin que haya sido por tanto su vivienda habitual, y ahora el sujeto se queda sin inquilinos y decide trasladarse a vivir allí. Si nos atenemos a la normativa de la vieja deducción por inversión en vivienda habitual, el sujeto no tendría derecho a la misma; para que una vivienda fuera considerada vivienda habitual y la deducción fuera factible, tenía que ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras (así lo establecía el artículo 54.2 del Reglamento del IRPF), requisito que no resulta cumplido en el ejemplo expuesto. Ahora bien, el hecho de que el traslado a esa casa no le diera derecho a deducción por inversión en vivienda, ni siquiera aunque estuviera pagando todavía un eventual préstamo hipotecario vinculado a su adquisición, no obsta para que a partir de ahora sí pueda ser considerada su residencia habitual, su domicilio fiscal por ende, y quedara naturalmente excluida de la imputación de renta inmobiliaria. Sin duda se considera vivienda habitual a los efectos de la imputación y en la declaración del IRPF los datos de la misma aparecerían en la página 1 de la declaración, en el apartado de «*Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente*» (apartado muy elocuente a la hora de decidir la posterior ausencia de imputación). Pero completemos el ejemplo. Imaginemos que en ese ínterin de diez años en los que el sujeto tenía arrendada la casa, hubiera adquirido un garaje, garaje que ahora que el sujeto se traslada

¹³ Esa interpretación podía venir avalada (¡solo hasta la irrupción de la disposición adicional vigésima tercera, que a nuestro juicio ya representa un pronunciamiento concluyente!) por los antecedentes de la aprobación de la Ley 40/1998, que fue la Ley del IRPF que excluyó a la vivienda habitual del régimen de imputación. En el Proyecto de Ley se excluía a la vivienda habitual «y sus anexos», apostilla que fue eliminada a raíz de una enmienda que consideraba preferible aludir solo a la vivienda habitual, concepto que ya se vería perfilado «tal y como se define a efectos de la deducción por inversión en vivienda». A este respecto, nos remitimos a Ramos Prieto (2008), págs. 57 y 58.

a esa vivienda, le da un uso particular. A nosotros nos parece que lo adecuado es que ese garaje resulte asimilado a vivienda habitual y no genere imputación de renta, manifestándonos abiertamente en contra de la aplicación del requisito de la adquisición conjunta, que la Administración extrae de una normativa dirigida a la deducción por adquisición de vivienda habitual, en una concepción a esos efectos diferente de la vivienda habitual.

Quizás el conflicto se hubiera evitado si el artículo 85 de la Ley del IRPF, a la hora de establecer las excepciones a la imputación de rentas, en lugar de utilizar sin mayor perfil el concepto poliédrico de vivienda habitual, hubiera excluido a los inmuebles donde el contribuyente tenga su «residencia habitual», por manifestar de manera explícita la ligazón con el concepto de domicilio fiscal. Lo que sucede es que en la Ley General Tributaria se emplea el término «residencia habitual» para definir el domicilio, pero esta es una terminología que al legislador del IRPF le parecería susceptible de generar confusión, por la coincidencia con el criterio de ser residente o no residente en España y por ende contribuyente o no del IRPF; y prefirió utilizar el concepto de vivienda habitual arriesgándose a la confusión (que se ha terminado produciendo) con el concepto de vivienda habitual a efectos de la deducción de la cuota. Nosotros creemos que sería conveniente una revisión terminológica de todos estos conceptos, que podría empezar por eliminar el calificativo «habitual» para la residencia en España, como ya hemos defendido en otros trabajos¹⁴.

Pero tratando de resumir lo expuesto, una vez demostrado, a nuestro juicio, que el concepto de vivienda habitual del artículo 85 de la Ley del IRPF dedicado a la imputación de rentas inmobiliarias, no es el concepto de vivienda habitual que venía definido a los efectos de la deducción por adquisición de vivienda en el derogado artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF (concepto mantenido a ciertos efectos en la disposición adicional vigésima tercera) y concepto desarrollado en los artículos 54 a 57 del Reglamento, artículos ya eliminados, y que es donde se recogía el requisito de la adquisición conjunta para los garajes, trasteros y anexos, la conclusión que se desprende es que el criterio mantenido por la Administración no tiene soporte alguno; es evidente que no tiene apoyo ni en la Ley (omisión absoluta al respecto), pero ni siquiera donde parecía hallarse, en el parcialmente ultraactivo artículo 55 del Reglamento, con lo cual se trata de un criterio inventado, sin justificación objetiva alguna que lo sustente.

4. La ausencia de base legal no puede entenderse subsanada por la regulación de un criterio similar en la Ley del IVA. Argumentos en contra de una interpretación «sistemática»

A diferencia del vacío legal existente en el ámbito del IRPF en relación con garajes, trasteros y anexos, que solo son tratados en el Reglamento, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sí podemos encontrar dos referencias a esta cuestión.

Por un lado, el artículo 20.1.23.º b) de la Ley del IVA, cuando declara exentos los arrendamientos que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, añade que la exención «se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos».

Por otro lado, el artículo 91.1.1.7.º de la Ley del IVA, cuando establece la aplicación del tipo impositivo reducido del 10 por 100 a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como

¹⁴ «Aunque la norma se refiere a la 'residencia habitual' en territorio español, consideramos que es más adecuado referirnos a ella mediante el término 'residencia fiscal', entre otras razones porque el concepto de residencia habitual está excesivamente apegado al criterio de los días de permanencia física en el territorio de un país, que ya ha dejado de ser el único criterio determinante de la condición de residente». Véase Cubero y Toribio (2018), pág. 58.

viviendas, apostilla «incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente»¹⁵.

Puede observarse cómo en estos preceptos de la Ley del IVA, sí se recoge de manera expresa un requisito exigible a los garajes similar al que venimos debatiendo en el seno del IRPF: la necesidad de que los garajes o anexos se arrienden conjuntamente o se transmitan conjuntamente con la vivienda para que resulte aplicable el mismo régimen que a la vivienda. ¿Puede entenderse que esta regulación a nivel legal ofrece cierta cobertura al criterio establecido por el artículo 55 del Reglamento del IRPF, que nosotros tildábamos de ilegal? ¿Cabe realizar tal interpretación sistemática del ordenamiento tributario, aunque se trate de dos impuestos distintos?

Nuestra respuesta es rotundamente negativa, no resulta posible encadenar el tratamiento de los garajes y anexos en ambos impuestos, que en absoluto comparten sus esquemas de funcionamiento.

En relación con la exención de los arrendamientos (repárese de entrada en que los supuestos de arrendamiento están directamente excluidos de la imputación de renta inmobiliaria, lo cual representa una primera señal de distanciamiento normativo, aunque no tenga por qué considerarse definitiva), la regulación del IVA no está ventilando el tema de la asimilación a vivienda «habitual», como ocurre en el IRPF, sino solo el tratamiento de la vivienda, sin mayor cualificación. El ámbito de la exención del IVA está limitado a los inmuebles aptos para vivir en ellos, y de ahí que se excluyan los almacenes, los solares o los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos. A partir de ahí, resulta lógico que cuando se pretenda de manera excepcional aplicar el rol de vivienda a un garaje, se exija que el alquiler del garaje tenga un carácter absolutamente accesorio, y ello hace imprescindible la vinculación con la operación principal, que en este ámbito sí encuentra una justificación objetiva. El requisito de la accesoriedad se destaca de manera expresa en la Ley del IVA y nosotros lo consideramos más importante o definitorio que la referencia al arrendamiento conjunto. Téngase en cuenta que los arrendamientos representan una operación necesariamente actual, cuyo tratamiento a efectos del IVA se está decidiendo en función de las circunstancias presentes, con lo cual no puede reproducirse el conflicto de la adquisición simultánea o independiente entre vivienda y garaje. A mayor abundamiento, es evidente que la exención en el IVA del arrendamiento de una vivienda con garaje se produciría exactamente igual si el garaje se hubiera comprado a la vez que la vivienda o más tarde, lo cual demuestra la separación con los criterios que nuestra Administración tributaria viene aplicando al régimen de imputación de rentas.

En relación con el tipo reducido, nuevamente hallamos la diferenciación clara entre los criterios manejados en el IVA y los criterios del IRPF. Los inmuebles urbanos que gocen del tipo impositivo reducido en el IVA en el momento de la adquisición (con sus garajes y anexos, si fuera el caso), después darán lugar o no a la imputación de renta inmobiliaria en el IRPF dependiendo del uso que se les dé, que no viene en absoluto prejuzgado por la aplicación de un tipo u otro del IVA. La introducción en el IVA del requisito de la adquisición conjunta y la negación del beneficio en adquisiciones posteriores de garajes encaja bien en la filosofía de un impuesto en el que, por ejemplo, resulta esencial la delimitación entre la primera y las segundas o ulteriores entregas de inmuebles a los efectos de la exención.

La situación en el IRPF es esencialmente distinta. Creemos que en una renta como la imputación, en la que se está muy pendiente de la evolución temporal del estado del inmueble (hasta el detalle de prorratear la renta imputable en función de los diferentes destinos que pueda tener el inmueble a lo largo del periodo impositivo), no tiene sentido que la decisión de si un garaje debe o no dar lugar a la imputación de renta esté influida por lo que sucediera en el momento inicial de la adquisición, momento que ya puede ser muy lejano en el tiempo y que no resulta determinante de las connotaciones de su uso vinculado o no a la vivienda, que sí debieran ser las relevantes. Si a los efectos de la imputación, hay que atender al uso actual del inmueble urbano, observándolo de manera continua y evolutiva, resulta

¹⁵ Idéntica fórmula se emplea en el artículo 91.1.2.11.º de la Ley del IVA para la aplicación del tipo reducido a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Véase también la aplicación del tipo superreducido del 4 por 100, en el artículo 91.2.1.6.º a las entregas de viviendas de protección especial o de promoción pública; y en el artículo 91.1.2.2.º a los arrendamientos con opción de compra de las mismas.

incoherente endosarla o no a los garajes basándose en la foto fija de lo que ocurriera en el estadio pasado de la adquisición.

Precisamente en la sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre, que ya hemos reseñado y que después volveremos a invocar, encontramos razones de peso para rechazar la comunicabilidad de criterios entre la Ley del IVA y la Ley del IRPF. En ese fallo se declaró la inconstitucionalidad de las anteriormente vigentes reglas de cuantificación de la renta inmobiliaria imputable, reglas que consistían en una simple remisión o utilización de los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio. En esa sentencia observábamos cómo el Abogado del Estado partía de la premisa de que si fuera constitucional el artículo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, lo tendría que ser necesariamente el artículo impugnado de la Ley del IRPF, en la medida en que se remitía a aquel, razón por la cual su argumentación fue exclusivamente dirigida a demostrar que el artículo de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio era constitucional. El Tribunal Constitucional descartó semejante razonamiento porque ni la regla del Impuesto sobre el Patrimonio había sido impugnada, ni la circunstancia de que esa regla respetara la Constitución en dicho impuesto determinaba necesariamente que debiera llegarse a la misma conclusión cuando se empleaba para cuantificar la imputación de renta en el IRPF. Como se desprende de los hechos imponibles configurados por sus respectivas leyes reguladoras, dichos tributos someten a tributación manifestaciones de riqueza diferentes, la obtención de renta o la titularidad del patrimonio. «Siendo pues evidente que uno y otro impuesto gravan manifestaciones de capacidad económica absolutamente diferentes, es claro que, en principio, las razones que se aduzcan en defensa de una determinada regla de valoración prevista en el impuesto sobre el patrimonio no sirven para justificar la constitucionalidad de la misma en el seno del impuesto sobre la renta de las personas físicas; de la misma manera que los posibles vicios de inconstitucionalidad que se atribuyan a la norma reguladora de impuesto sobre la renta de las personas físicas tampoco son trasladables a la del impuesto sobre el patrimonio». Las palabras del Tribunal Constitucional en esa sentencia, subrayando que el IRPF obedece a una «lógica institucional distinta» a la del Impuesto sobre el Patrimonio, resultan perfectamente trasladables a la relación entre el IRPF y el IVA (como mínimo, podríamos añadir, al tratarse ahora de la relación entre un impuesto directo y otro indirecto). Siendo así, independientemente de la virtualidad que los argumentos a favor del requisito de la adquisición conjunta puedan tener en el IVA, no cabe sostener su traslación mimética al IRPF¹⁶. Se mantienen pues todas nuestras reflexiones de los apartados anteriores acerca de la falta de sustento legal y de justificación del requisito de la adquisición conjunta de garajes y trasteros extraído del artículo 55 del Reglamento del IRPF, al margen de que un criterio similar se pueda emplear, incluso válidamente, en el IVA.

5. La aplicación de un criterio diferente a garajes idénticos en función del momento de adquisición vulnera el principio de igualdad

Para finalizar este análisis, vamos a consolidar nuestra tesis añadiendo un nuevo argumento –y creemos que determinante– basado en el necesario respeto al principio constitucional de igualdad. El artículo 31.1 de la Constitución proclama la vigencia del principio de igualdad a la hora de configurar el deber de contribuir, y este principio resulta vulnerado cuando en presencia de garajes o trasteros iguales y a los que se está dando el mismo uso por sus propietarios, en unos casos no se produce la imputación de renta (si se adquirieron a la vez que la vivienda) y en otros sí (si no se adquirieron en el mismo momento que la vivienda)¹⁷.

¹⁶ El hecho de que defendamos la no comunicabilidad en este caso entre IVA e IRPF, no significa que no apoyemos las demandas doctrinales de una mayor coordinación del gravamen de las rentas imputadas en el seno del sistema tributario. Véase López Espadafor (2007).

¹⁷ Hay que hacer hincapié en que el artículo en el que nos basamos para sostener la vulneración del principio de igualdad es el artículo 31.1 y no el artículo 14. Es de todos conocida la distinción que hace el Tribunal Constitucional entre las diferencias de trato de índole subjetiva (subsumibles en el ámbito del artículo 14) u objetiva (que solo pueden ser tratadas en el marco del artículo 31.1). Esta delimitación es la que condujo en la sentencia del Tribunal Constitucional 91/2007, de 7 de mayo, a la denegación de un recurso de amparo en relación con la imputación de rentas inmobiliarias.

Nos parece pertinente esta introducción del principio de igualdad como factor argumental en el debate sobre la imputación, porque precisamente el Tribunal Constitucional, que ya recordábamos que había validado el instituto de la imputación de rentas inmobiliarias desde la perspectiva del principio de capacidad económica, declaró en cambio la inconstitucionalidad de ciertos aspectos de la regulación entonces vigente de la imputación en la misma sentencia 295/2006, de 11 de octubre, basándose justamente en la violación del principio de igualdad del artículo 31.1 de la Carta Magna¹⁸. Es decir, existe un precedente, un pronunciamiento de nuestro más Alto Tribunal contrario a la configuración legal del régimen de imputación en un aspecto concreto que está plenamente emparentado con el caso que nos ocupa, como a continuación veremos.

La primera operación de la STC 295/2006, como sucede en todas las sentencias que van referidas al principio de igualdad, consistió en efectuar el análisis de comparabilidad. Como es sabido, los términos de comparación que se planteen para ilustrar la desigualdad que se denuncie tienen que ser homogéneos. En ese sentido, el órgano jurisdiccional que había elevado la cuestión de inconstitucionalidad, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estableció la comparación entre dos contribuyentes del IRPF que eran titulares de bienes inmuebles idénticos, porque tenían «las mismas características físicas, jurídicas y económicas», y formaban incluso parte «de la misma unidad constructiva». Y de esa identidad entre inmuebles, se derivaba que las rentas imputadas hayan de ser «insoslayablemente idénticas». El Tribunal Constitucional acepta la validez de este planteamiento y subraya que la capacidad económica gravada es una renta potencial, terreno de la potencialidad donde no es lícito establecer diferencias entre inmuebles iguales. Si fueran rentas reales, sí cabe la posibilidad de que dos inmuebles idénticos puedan generar rentas diferentes, dado que las rentas efectivamente percibidas por el arrendamiento de inmuebles idénticos pueden ser diferentes, pero tratándose de rentas potenciales -las que teóricamente podrían percibirse- no cabe esa diferencia: «la identidad de las características de los inmuebles arrastra inexorablemente la identidad de capacidad económica».

Sin embargo, pese a esta exacta identidad de los inmuebles, el Tribunal Constitucional percibe cómo las consecuencias tributarias terminaban siendo bien distintas en unos u otros supuestos, pues la renta que imputaba la norma legal entonces vigente dependía del valor que se tomaba como referencia, que no siempre era el mismo. En efecto, se imputaba «la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio», y este valor era el mayor valor de los tres siguientes: «el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición». Es evidente que esta regla conlleva que los valores de los mismos inmuebles puedan ser distintos según el momento en el que se compran y como consecuencia de ello, una distinta renta imputada sin justificación¹⁹. Basta notar que si un inmueble se ha comprado recientemente, con toda probabilidad su valor computable sería más elevado que el valor catastral, valor catastral que sí podría ser aplicable a un inmueble adquirido bastante tiempo atrás.

Siendo así, el Tribunal Constitucional denuncia que la diferencia en la imputación dependerá, no de las características del inmueble, en sí mismo considerado (número de metros, estado de conservación, situación, cargas, etc.) sino, única y exclusivamente, del momento temporal en que se ha producido la adquisición del mismo por el titular, que no es sino la misma circunstancia que genera el requisito de la adquisición simultánea de los garajes o trasteros, ni más ni menos. Si para el Tribunal, «la adquisición más o menos reciente de la vivienda» no puede erigirse en «factor decisivo» de la diferencia de trato en la imputación, lo mismo cabe decir sobre la adquisición más o menos reciente de los anexos a la vivienda (conjuntamente con la misma o con posterioridad). Los fundamentos de la STC 295/2006 son extrapolables.

¹⁸ Sobre esta declaración de inconstitucionalidad, pueden consultarse los trabajos de Calvo Ortega (2007) o Wert Ortega (2007).

¹⁹ La normativa vigente ya se ha preocupado de corregir estos aspectos rechazables de la utilización de valores distintos. Así, cuando el inmueble no cuenta con valor catastral, se introducen coeficientes o porcentajes diferentes con la finalidad de compensar las previsibles diferencias objetivas entre los valores que se toman como referencia del cálculo de la renta imputada.

Y en cuanto a la comparación ilustrativa de la desigualdad, no solo podemos hacerla entre dos sujetos que tienen garajes de las mismas características, sino en relación con el mismo garaje en dos momentos temporales sucesivos. Imaginemos que un sujeto compra una vivienda y a los dos años compra el garaje situado en el mismo edificio que el piso, para su uso personal. Según la postura de la Administración tributaria, estaría obligado a la imputación de renta por el garaje. Sin embargo, si este sujeto vende después su vivienda con garaje a un tercero, este, al adquirirlo conjuntamente, ya no tendría que aplicar la imputación. El mismo garaje y con exactamente el mismo uso dará lugar a la imputación o no en virtud de un criterio que no guarda conexión alguna con la finalidad de la figura de la imputación; no nos cabe duda de que la evaluación acerca de la potencialidad de la obtención de renta conduce a idénticos resultados en ambos casos²⁰.

Pero continuando con la STC 295/2006, una vez comprobado que los términos de comparación eran homogéneos y constatada la existencia de una diferente imputación de renta y, por consiguiente, una distinta contribución a los gastos del Estado a quienes manifestaban idénticas capacidades económicas, quedaba por dilucidar si la norma cuestionada poseía una justificación objetiva y razonable y, en el supuesto de que así fuera, si la medida adoptada era proporcionada a la finalidad perseguida.

El Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado intentaron aportar justificaciones que avalaran la normativa impugnada, pero todas fueron rechazadas por el Tribunal Constitucional, en un rechazo que consideramos trasladable al asunto de garajes y trasteros. Ni supuestos factores de seguridad jurídica que facilitaran la gestión administrativa del impuesto, ni la supuesta vocación de generalidad y aplicación uniforme de la norma²¹, lograron el apoyo del Tribunal.

Nos interesa destacar en particular un argumento esgrimido en virtud del cual la diferencia de valoraciones estaba «justificada en una diferencia de conductas de los propietarios», que si tributan de manera distinta teniendo sus viviendas en una misma unidad constructiva, es consecuencia de la «actuación voluntaria» de los propios contribuyentes, al realizar actos dispositivos en momentos diferentes. Resulta destacable porque la línea argumental se sitúa claramente emparentada con el requisito de la adquisición simultánea o posterior que conduce a la diferencia en la imputación de renta de los garajes y trasteros. Y porque el Tribunal Constitucional no vaciló a la hora de rechazar tal planteamiento.

En efecto, en la sentencia se insiste en que «es evidente que la renta imputada necesariamente debe ser la misma ante bienes inmuebles idénticos (misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado), careciendo de una justificación razonable la utilización de un diferente criterio para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica». Y el Tribunal Constitucional concluyó que vulnera el principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas, recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, fundamentar la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un determinado acto dispositivo por parte del titular. Ese dictamen resulta directamente trasladable a la discriminación entre titulares de garajes o trasteros idénticos e idéntico uso que quedan o no sujetos a la imputación en función de si el acto dispositivo de adquisición de los mismos se produjo a la vez que la vivienda. Se trata de un criterio inconstitucional.

²⁰ Una postura semejante ya venía apuntada -antes incluso de la sentencia del Tribunal Constitucional- en Ruibal Pereira (2004), págs. 183 a 186.

²¹ No es suficiente la vocación de generalidad y aplicación uniforme de la norma para descartar la vulneración del principio de igualdad. De la misma manera que no son relevantes los supuestos «patológicos» en la determinación de constitucionalidad de la norma, no es suficiente que la norma tenga vocación de ser general, sino que es necesario que materialmente lo sea. Para el Tribunal Constitucional, «la mera vocación de generalidad de una norma no sana los posibles vicios de inconstitucionalidad en los que haya incurrido».

6. La solicitud de rectificación de la autoliquidación como vía aconsejable de actuación para evitar la eventual imposición de sanciones

Tras exponer las razones por las que consideramos que no procede la imputación de renta para los garajes y trasteros anexos a la vivienda habitual, por el solo hecho de que su adquisición se produjera en una fecha distinta a la de la vivienda, resta preguntarse cuál debe ser la conducta adecuada por parte de los contribuyentes afectados.

Dado que la posición de la Administración tributaria es clara en el sentido de la imputación, tanto por parte de la Agencia Tributaria (*Informa*, Manual práctico de la declaración), como por parte de la Dirección General de Tributos (contestaciones a consultas vinculantes ya citadas), parece evidente que lo aconsejable en estos casos es presentar la declaración incluyendo la imputación, para evitar una liquidación administrativa que pudiera ir acompañada de sanción, y presentar a continuación la solicitud de rectificación de la autoliquidación, en los términos del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. Dependiendo de cuándo se hubiera producido la adquisición del garaje o trastero y por tanto, dependiendo desde cuándo se está aceptando la imputación, esta solicitud de rectificación puede extenderse a los últimos cuatro años, como periodos no prescritos.

No obstante, no queremos dejar de subrayar que aunque haya ido en esa línea de prudencia nuestra recomendación de actuación, nos manifestamos rotundamente en contra de que puedan imponerse sanciones a quien no declare la renta imputada en estos casos de garajes o trasteros anexos a la vivienda pero adquiridos de forma separada. Concorre a todas luces la circunstancia excluyente de la responsabilidad del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria. Como es sabido, este precepto dispone que «se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma». Podrá compartirse en mayor o menor medida la interpretación que hemos construido en el presente trabajo, pero nos atrevemos a afirmar que cuando menos debe admitirse a su favor la razonabilidad suficiente, apta para la exclusión de las sanciones.

En cualquier caso, para evitar ese riesgo, insistimos en la vía de la solicitud de la rectificación, que debiera conducir a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, con sus correspondientes intereses de demora.

Si se produjera la desestimación expresa de la solicitud o no se recibiera notificación de resolución alguna en el plazo máximo establecido de seis meses (silencio desestimatorio, como señala el artículo 128.4 del *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*), ya sí habría que presentar la reclamación económico-administrativa (directamente o tras la resolución del previo recurso de reposición, que como es sabido tiene carácter meramente potestativo o voluntario). Cabe presumir sin duda que la reclamación iría dirigida en única instancia ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (difícilmente se va a superar la cuantía de 150.000 euros de cuota que implica la intervención necesaria del Tribunal Económico-Administrativo Central solo por esta cuestión de la renta imputada), y la Resolución del Regional ya agotaría la vía administrativa, pudiendo presentarse entonces el correspondiente recurso contencioso-administrativo. En cualquiera de estas instancias, creemos que se han dado razones fundadas como para lograr una respuesta positiva.

7. Bibliografía

Calvo Ortega, R. (2007). «La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y el principio de igualdad tributaria». *Nueva Fiscalidad*, núm. 5.

Cubero Truyo, A. (2001). «La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria». *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110.

Cubero Truyo, A. y Toribio Bernárdez, L. (2018). *Manual Básico de Fiscalidad Internacional*. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.

Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2016). «La fiscalidad de los inmuebles tras la reforma del IRPF: aciertos, errores y propuestas de futuro». En Cubero Truyo, A. (Dir.). «*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*». Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.

García Berro, F. (2018). «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». En Pérez Royo, F. (Dir.). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos

López Espadafor, C. (2007). «La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo». *Nueva Fiscalidad*, núm. 3.

Ramos Prieto, J. (2008). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Ramos Prieto, J. (2007). «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica. ¿Una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?». *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 295.

Ruibal Pereira, L. (2004). *Los bienes inmuebles en los impuestos sobre la renta de las personas físicas residentes y no residentes*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Ruiz de Velasco Punín, C. (2016). *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.

Wert Ortega, M. (2007). «La inconstitucionalidad de la imputación de las rentas inmobiliarias de la Ley 18/1991». *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 288.

Los recursos administrativos en materia tributaria: evolución, situación en 2018 y perspectivas

Jesús Rodrigo Fernández

Abogado del Estado en excedencia

Title

Administrative appeals related to tax matters: development, status in 2018 and perspectives

Resumen

Disponer de un «sistema» de recursos administrativos, eficaz, para revisar los actos administrativos en materia tributaria, sin necesidad de acudir a la tutela judicial de los órganos jurisdiccionales, es un elemento necesario, para cumplir el principio de seguridad jurídica. El grado de satisfacción en el funcionamiento de los recursos administrativos es un indicador de la confianza que existe, en la relación bilateral entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos.

En la práctica, en España, el control último de las Administraciones tributarias, los ciudadanos y los profesionales lo confían al control judicial, a través de la jurisdicción contencioso-administrativa. No confían, por los retrasos en la vía administrativa, y la denegación generalizada de los recursos de reposición, en el control por la Administración.

Se estudia en este artículo la situación numérica de la vía económico-administrativa, en 2017, tanto la estatal como la de las Corporaciones locales. Se valora la reforma en 2015 de la Ley General Tributaria y de la Ley básica de Procedimiento administrativo. No han introducido cambios sustanciales en esta materia, pese a los valiosos estudios doctrinales y anteproyectos de ley que existían. Se compara con el éxito obtenido en la reforma de los recursos administrativos en materia de contratos del sector público.

Palabras clave

Justicia tributaria, recursos administrativos, reclamaciones económico-administrativas.

Abstract

Having an effective «system» of administrative remedies to review administrative acts in tax matters, without having to resort to the judicial tutelage of the courts, is a necessary element to comply with the principle of legal certainty. The degree of satisfaction in the operation of administrative appeals is an indicator of the trust that exists in the bilateral relationship between tax administrations and citizens.

In practice, in Spain, the ultimate control of tax administrations, citizens and professionals entrust it to judicial control, through contentious-administrative jurisdiction. Due to delays in administrative

procedures and the widespread denial of appeals for reversal, they do not rely on control by the Administration.

This article studies the numerical situation of the economic-administrative claims, in 2017, both state and local Corporations. The 2015 reform of the General Tax Law and the Basic Law of Administrative Procedure is valued. They have not introduced substantial changes in this matter, despite the valuable doctrinal studies and draft laws that existed. It compares with the success achieved in the reform of administrative resources in the area of public sector contracts.

Keywords

Tax justice, administrative remedies, economic-administrative claims, administrative complaints

Recibido el 3/05/2019/Aceptado 24/07/2019/Revisado 31/07/2019

Sumario

1. Planteamiento. El control de la actividad administrativa tributaria. La Justicia tributaria. Evolución
2. Las Leyes 39/2015 y 34/2015. Impacto en los modos de revisión, a través de recursos, de los actos administrativos en materia tributaria. Una ocasión desaprovechada para regular, de forma más eficiente, los recursos administrativos en materia tributaria
 - 2.1. La reforma de los recursos administrativos en materia tributaria
 - 2.2. Antecedentes
3. Los Tribunales administrativos independientes
 - 3.1. Perspectiva general
 - 3.2. Los Tribunales administrativos en materia de contratación pública
 - 3.3. Los Tribunales económicos administrativos
4. Otras reclamaciones y quejas
5. Perspectivas prácticas y conclusiones
Anexos

Abreviaturas

Bibliografía

1. Planteamiento. El control de la actividad administrativa tributaria. La Justicia tributaria. Evolución

Disponer de un «sistema» de recursos en vía administrativa, eficaz y flexible, para la revisión de los actos administrativos en materia tributaria, sin necesidad de acudir a la tutela judicial de los órganos jurisdiccionales, es un elemento necesario, imprescindible, para cumplir el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la CE y el de tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 CE.

En último término, el grado de satisfacción en el funcionamiento de los recursos administrativos es un indicador de la confianza que existe, en la relación bilateral entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos. Por los retrasos que acumulan los recursos administrativos en materia tributaria, y la denegación de la mayoría de los recursos de reposición que se presentan, los ciudadanos consideran a los recursos administrativos, más un gravamen que una oportunidad. No son valorados positivamente.

En efecto, en la práctica, en España, el control último de las Administraciones tributarias, los ciudadanos y los profesionales tienen que confiarlo al control judicial, a través de la jurisdicción contencioso-administrativa, en base a lo ordenado en los artículos 106, 117 y 24 de la CE. Pero por la sobrecarga de litigiosidad que existe y por, entre otras causas, no cumplir su función los recursos administrativos, el control judicial, también es muy lento y no se cumple, de forma adecuada, el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario.¹

Esta situación se resume en ineficiencia del sistema tributario y que no se alcance el interés general, ni se defiendan los intereses de los ciudadanos, por los retrasos que se producen en la tramitación de los recursos administrativos, como se acredita con los anexos que acompañan a esta Comunicación.

Por el alto grado de litigiosidad que existe en España en materia tributaria, se producen dilaciones excesivas en la tramitación de los recursos contencioso-administrativos y de los recursos administrativos previos; retraso respecto al que parece existir una cierta actitud de resignación tanto por parte de los ciudadanos, sociedad civil, partidos políticos y las propias Administraciones. Tiende a considerarse que la única organización posible en España de los recursos administrativos en materia tributaria es la que tenemos; pero esto no es así. Cuando se han incorporado a modificaciones impuestas por la Unión Europea en los recursos en materia de contratación pública, pese a las resistencias iniciales, como se acredita a continuación, se revierte la situación, disminuye la litigiosidad y aumenta la satisfacción de todos. Pero por las reglas de la fiscalidad en la Unión Europea no tendremos ese impulso externo para reformar los recursos administrativos en materia tributaria y es la sociedad civil y las propias Administraciones las que tienen que impulsar la reforma.

Tener buena información es imprescindible para que se cree el estado de opinión necesario para solicitar las reformas.

En la presente Comunicación, se pretende, en primer lugar, describir, y poner a disposición de los lectores la situación en que se encuentran los recursos administrativos en materia tributaria con los datos de 2017. Pese a la situación que existe los recursos administrativos no han merecido reformas en la nueva legislación en materia de procedimiento administrativo común ni en la Ley General Tributaria. Hay que destacar que existen valiosas investigaciones doctrinales sobre la materia y buenos anteproyectos de ley que no han sido incluidos en las reformas de 2015. Se destaca la reforma que se ha producido en materia de contratación pública por el impulso inicial de la Unión Europea. Una vez conocidos sus primeros resultados, y la buena aceptación que ha tenido, las reformas de la legislación de contratación del sector público han establecido un sistema eficaz y rápido de recursos administrativos para las

¹ La STS de 3 de junio de 2019, Sección 2ª de la Sala de lo contencioso administrativo, (recurso 89/2019, al anular la disposición reglamentaria que establecía costas en la vía económico administrativo, FJ 4º, señala «Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal.»

cuestiones más sensibles. El nuevo sistema cohabita con el sistema tradicional de recursos administrativos. Los resultados de esta reforma en la contratación pública son un buen ejemplo del valor intrínseco que tienen los recursos administrativos cuando están bien diseñados y tienen una buena aceptación social.

Se comienza exponiendo la política que ha seguido el Legislador, respecto a la regulación de los recursos administrativos en las Leyes 34/2015, 39/2015 y 40/2015. Se comprueba, seguidamente, que ha sido continuista en la regulación general de los recursos administrativos y de los recursos en materia tributaria, pese a la situación de retraso endémico que ha tenido la vía económico-administrativa.

Una de las tentaciones que ha existido, incluso en el ámbito doctrinal, ante la situación de retraso de los recursos administrativos, en especial la vía económico-administrativa es su supresión. Por ello se resume la situación que se ha producido al suprimir la vía económico-administrativa respecto a los tributos de las Corporaciones locales. Ha sido imprescindible restaurarla en los municipios de gran población y esto demuestra, también, la importancia de los recursos administrativos para obtener una justicia tributaria de calidad. También se llama la atención a los resultados que se están obteniendo en la vía económico-administrativa de las Corporaciones Locales mediante el ejercicio de su potestad reglamentaria. A cuyo efecto se acompañan datos en los Anexos de Madrid, Sevilla y otros Tribunales Municipales de Andalucía, por juzgarse especialmente significativos.

Por último, se incluyen datos sobre los resultados que se están obteniendo a través de la presentación de quejas en materia tributaria, aunque esta cuestión podrá ser objeto de un tratamiento separado posterior ya que su inclusión excede de los límites de extensión que tienen este tipo de Comunicaciones y presenta caracteres muy específicos.

2. Las Leyes 39/2015 y 34/2015. Impacto en los modos de revisión, a través de recursos, de los actos administrativos en materia tributaria. Una ocasión desaprovechada para regular, de forma más eficiente, los recursos administrativos en materia tributaria

2.1. La reforma de los recursos administrativos en materia tributaria

En el año 2015 se publicaron la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas y la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, que entraron en vigor a lo largo de 2016 y 2018 la primera² y el 12 de octubre de 2015 la segunda.

Responden al Informe elaborado por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas. En junio de 2013 se partía del convencimiento de que una economía competitiva exige unas Administraciones Públicas «eficientes», «transparentes» y «ágiles». En esta misma línea, el Programa nacional de reformas de España para 2014 recogía expresamente la aprobación de nuevas leyes administrativas. Era una de las medidas a impulsar para racionalizar la actuación de las instituciones y entidades del poder ejecutivo, mejorar la eficiencia en el uso de los recursos públicos y aumentar su productividad. Se insertaban en las medidas aprobadas para superar la fuerte crisis económica estructural que se sufría desde 2008.

En el ámbito de la regulación de los recursos administrativos y de las relaciones y comunicación con los ciudadanos cuando surge un conflicto se limitan a reproducir los mandatos que se contenían en la legislación de 1992 y 2003, respectivamente. También regulan la utilización de medios electrónicos y

² El Real Decreto Ley 11/2018, de 17 de octubre, artículo 6, ha prorrogado por 2 años más, hasta el 2 de octubre de 2020, la aplicación a las Administraciones de las previsiones relativas al registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, punto de acceso general electrónico de la Administración y archivo único electrónico.

la mejor difusión en los órganos de gestión y contribuyentes de la doctrina de los tribunales administrativos.

La Ley 34/2015 en el apartado III de su Preámbulo declara que la modificación del bloque normativo regulador de las reclamaciones económico- administrativas persigue dos objetivos básicos: a) La agilización de la actuación de los Tribunales y b) La reducción de la litigiosidad.

Para lograr tales objetivos, el Preámbulo señala que la reforma promueve: a) una mayor y mejor utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, b) agilizar los procedimientos y c) anticipar el sistema de conocimiento de la doctrina de los Tribunales y mejorar técnicamente la normativa vigente, completando lagunas y clarificando algunos extremos que la práctica ha puesto de manifiesto como dudosos y, en cuanto tales, generadores de conflictos jurídicos.

No se dispone, por el momento, de datos significativos, del impacto que, transcurridos 3 años y medio ha tenido dicha reforma en la Administración Tributaria³.

La Ley 39/2015, en su Exposición de Motivos, apartado I, también, destaca la importancia cualitativa de disponer de un sistema eficaz de recursos en vía administrativa, que permitan alcanzar, en un tiempo razonable, una resolución de la Administración ajustada a derecho, pero no incorpora medidas concretas que mejoren la tramitación de los recursos administrativos.

En efecto, destaca su Exposición de Motivos que la esfera jurídica de derechos de los ciudadanos frente a la actuación de las Administraciones Públicas se encuentra protegida a través de una serie de instrumentos tanto de carácter reactivo, entre los que destaca el sistema de recursos administrativos o el control realizado por jueces y tribunales, como preventivo, a través del procedimiento administrativo, que es la expresión clara de que la Administración Pública actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como proclama el artículo 103 de la Constitución.

Sin embargo, en materia de los recursos administrativos, también, es continuista de la Ley 30/1992. No se han producido avances cualitativos, a diferencia de los países de nuestro entorno. Estos, cada uno, sobre la base de sus instituciones autóctonas, en los últimos años ha introducido cambios cualitativos a efectos que las propias Administraciones revisen sus actos para adecuarlos a la doctrina de los Órganos jurisdiccionales, sin necesidad de acudir a estos sobrecargándolos y dificultando que cumplan con su misión.

Se pretende que esta Comunicación tenga una orientación práctica, referida exclusivamente al ámbito de nuestra Sección⁴, el tributario y el financiero. Sin embargo, partimos de la regulación del procedimiento administrativo general, ya que sus normas son los que marcan la pauta, sin perjuicio que históricamente los procedimientos tributarios han ido siempre por delante, en su regulación, al procedimiento administrativo general.

La Ley 39/2015, en su artículo 112 2, ordena literalmente que *«las leyes podrán sustituir el recurso de alzada, en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo.*

En las mismas condiciones, el recurso de reposición podrá ser sustituido por los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior, respetando su carácter potestativo para el interesado. La aplicación de estos procedimientos en el ámbito de la Administración Local no podrá suponer el desconocimiento de las facultades resolutorias reconocidas a los órganos representativos electos establecidos por la Ley».

³ La última Memoria de los Tribunales económico-administrativos que se ha publicado al momento de corregir este artículo, 26 de julio de 2019, es la Memoria de 2017.

⁴ Esta Comunicación se presentó a la Sección de Derecho tributario y financiero de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación el 6 de marzo de 2019.

Aparentemente parece que se abre el procedimiento administrativo común a nuevas formas de solución de los conflictos, sin necesidad de acudir a la vía jurisdiccional, pero este artículo no supone ninguna novedad. La Ley 30/1992, en su artículo 107.2 establecía prácticamente el mismo mandato. Sí que fue muy novedosa la incorporación de este mandato a la Ley 30/1992⁵, que provocó estudios doctrinales muy interesantes sobre si era aplicable al ámbito tributario y la necesidad de mejorar el procedimiento administrativo tributario, sobre la base de estudios estadísticos y de derecho comparado.

La falta de reforma de los recursos administrativos en 2015 ha deteriorado nuestra competitividad respecto a los otros Estados de la Unión Europea. En Francia, que es nuestro competidor más próximo, los Primeros Ministros, Ministros de Economía y muy especialmente el Consejo de Estado, tanto en su vertiente jurisdiccional como consultiva con sus reformas han obtenido resultados tangibles muy notables en el ámbito tributario. En España desde 1992 en la Administración del Estado no han existido innovaciones cualitativas prácticas, en aplicación del artículo 112.2 de la Ley 30/1992 y solo han existido prórrogas del mandato, recordando que sigue vivo, sin que las leyes tributarias o administrativas hayan aplicado este mandato.

La Disposición adicional segunda de la Ley 4/1999, de 13 de enero, que introdujo modificaciones para mejorar los aspectos más problemáticos de la aplicación de la Ley 30/1992, ordenó que en el plazo de dieciocho meses, el Gobierno remitiría a las Cortes Generales el proyecto o proyectos de ley que resultasen necesarios para regular los procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje sustitutivos de los recursos de alzada y de reposición. Nada se ha hecho hasta la fecha⁶.

2.2. Antecedentes

Sin embargo, pese a esa falta de modificaciones normativas, la materia de los recursos administrativos en materia tributaria desde 1992 ha sido objeto de notables trabajos doctrinales y de investigación. También se ha preparado un anteproyecto de ley para la mejora de la eficiencia de la jurisdicción contencioso-administrativa. Ninguno de ellos han sido incorporados en la reforma de 2015, y lo que es más significativo no se han recogido en ninguna enmienda en el trámite parlamentario de los proyectos de ley de 2015.

2.2.1. Doctrinales y trabajos de investigación

En efecto, la doctrina y la Universidad desde la publicación de la Ley 30/1992, si se hicieron eco, y continúan presentando desde 1992 valiosos estudios de investigación, que resaltan la importancia de la reforma de los recursos administrativos. Se estudia cuantitativamente la situación de los recursos administrativos en los diferentes sectores administrativos y, en especial, las soluciones de derecho comparado a los recursos administrativos en materia tributaria. Los resultados que se han obtenido en cada Estado y las reformas que conviene incorporar al Ordenamiento español.

Siguiendo un orden cronológico debe destacarse, en primer lugar, que el Instituto de Estudios Fiscales⁷ ya desde 1994 recibió el encargo, integrado entre las recomendaciones del Plan de Lucha contra el Fraude, de estudiar las posibles causas de la litigiosidad en materia tributaria, así como

⁵ El Consejo de Estado francés aprobó su conocido estudio «Regler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative» el 4 de febrero de 1993 como respuesta al encargo que había realizado la Primera Ministra Edith Cresson el 10 de julio de 1991.

⁶ En Cataluña en el artículo 79 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña y en Valencia en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 24/2018 de mediación en la Comunidad Valenciana se contienen bases análogas, para ser desarrolladas por ley, para introducir mecanismos análogos para la resolución de recursos en vía administrativa, pero que por el momento no se han concretado con carácter general, aunque ya hay algunas aplicaciones prácticas.

⁷ Pueden consultarse las actuaciones realizadas en «Convención y arbitraje en el Derecho tributario». Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales SA. Madrid, 1996, páginas 7 y 8. Se celebraron 3 Seminarios, uno de ellos internacional, entre abril y noviembre de 1995, en colaboración el primero de ellos con el Colegio de abogados de Barcelona y Ayuntamiento de Barcelona y el tercero con el Consejo General del Poder Judicial, que siempre ha estado muy activo en la mejora de los métodos de resolución de conflictos. La mayoría de las ponencias de estos seminarios se pueden consultar en esta publicación.

investigar la posibilidad de utilizar medios convencionales y de terminación de procedimientos en el ámbito fiscal⁸.

En la Universidad de Barcelona se completó el Proyecto SEC 1999-0469, patrocinado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, para investigar, informar y analizar los conflictos que la aplicación de los tributos genera en España y las formas de evitarlos y resolverlos⁹. La metodología utilizada parte del estudio de los datos estadísticos del conjunto de los TEARs y TEALs entre 1998 y 2002 y de las soluciones convencionales alternativas en derecho comparado y la forma de disminuir la litigiosidad en la aplicación de los tributos. Desde entonces se han continuado promoviendo por la Administración del Estado y otras Administraciones públicas Proyectos universitarios (más de 8) para el estudio de soluciones convencionales y formas de reducir la litigiosidad¹⁰.

Dichas investigaciones se han continuado de forma progresiva. Promovido por el Departamento de Presidencia de la Generalitat de Catalunya se ha completado el estudio «Alternative Dispute Resolution en Derecho tributario comparado y su aplicación a la Administración tributaria de Catalunya»¹¹. No se han llevado a la práctica con carácter general las propuestas de estos estudios, aunque las Administraciones utilizan técnicas convencionales, como son las actas con acuerdo del artículo 155 de la LGT y los acuerdos en materia de expropiaciones forzosas. Son investigaciones de excelente calidad y muy útiles.

De los trabajos de investigación universitaria mencionados se obtiene la conclusión básica que la regla general en Europa, EEUU, Canadá, Australia y en los países de nuestro entorno es la utilización de medios alternativos convencionales para evitar la litigiosidad y solucionar los conflictos tributarios que se plantean a las Administraciones Públicas. Tendencia que se ha intensificado en los dos últimos años, en especial en Francia, que ya no se recogen en los citados proyectos de investigación, por motivo de las fechas en que se han aprobado.

2.2.2. El anteproyecto de ley de mejora de la eficiencia de la jurisdicción contencioso-administrativa

Sin embargo, por Orden Ministerial de 11 de julio de 2012 se creó una Sección especial en la Comisión General de Codificación para la mejora de la eficiencia de la LJCA. Se precisaba que el objetivo de la reforma era la búsqueda de la eficiencia en el funcionamiento de dicha Jurisdicción y que las propuestas debían estar concluidas el 1 de febrero de 2013¹². Se destaca en el Informe explicativo la alta litigiosidad en España y las diferencias cualitativas que existen con otros países de nuestro entorno en cuanto al número de recursos estimados, que en España es más elevado. También se señala que el sistema administrativo para evitar los litigios contencioso-administrativos es insuficiente tanto por la ineficacia relativa de los recursos administrativos como por la falta de instrumentos procedimentales para evitar que una Administración dicte resoluciones idénticas a otras ya impugnadas y pendientes de resolución judicial firme.

En el Anteproyecto de Ley se proponía la creación de algunos órganos independientes, siempre de carácter sectorial, para la resolución de controversias jurídicas y se ponía como ejemplo a las reclamaciones económico-administrativas en el ámbito tributario y, en especial, a los tribunales

⁸ Es de destacar que el estudio de la utilización de medios convencionales en los Estados que los han introducido en el ámbito tributario viene ligado a planes para la lucha contra el fraude fiscal, ya que se afirma que sí se mejoran las relaciones y la confianza entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos mejora la recaudación y muy especialmente los procedimientos de recaudación en vía administrativa.

⁹ Su resultado puede examinarse en «La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos». J J Ferreiro Lapatz (Dir.). Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales SA. 2005.

¹⁰ Puede examinarse una relación de los mismos en «La resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario comparado». Luis Manuel Alonso Gonzalez, Eva Andres Aucejo (Dir.) pags 13 y 14. Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales SA. 2017.

¹¹ Adjudicado a la «Fundación Bosh i Gimpera» Proyecto FBG 307839, en el que han participado más de 30 autores de distintos países y Universidades, en el que tenía la condición de investigadora principal Eva Andres Aucejo, que había estudiado intensamente las formas de terminación convencional en los procedimientos tributarios en derecho comparado, en especial en Italia, y su posible implantación en España. El estudio puede consultarse en «La resolución alternativa de conflictos (ADR) en derecho tributario comparado». Luis Manuel Alonso Gonzalez, Eva Andres Aucejo (Dir.) Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales SA. 2017.

¹² Informe explicativo y propuesta de ley de eficiencia de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Ministerio de justicia. Marzo de 2013.

especiales administrativos de recursos contractuales, del Estado, Comunidades Autónomas e incluso de algunas entidades locales¹³.

En concreto, se proponía añadir un párrafo 5º al artículo 107 de la Ley 30/1992 que contendría la regulación básica sobre el régimen de creación y funcionamiento de comisiones administrativas independientes, autorizaba que los recursos de alzada y reposición se resolviesen, en el ámbito sectorial correspondiente, por un órgano administrativo colegiado independiente del que hubiera dictado el acto administrativo impugnado. Se preveía la posible incorporación de expertos externos a la Administración en cuestión (tanto particulares como empleados de otra Administración pública), estableciendo, en todo caso, garantías de independencia¹⁴ para los miembros del órgano colegiado, aspecto que se consideraba clave para la reforma que se proponía.

Las Comisiones independientes únicamente examinarían las cuestiones de legalidad de los actos administrativos recurridos y si el recurso comportaba el ejercicio de una potestad discrecional, sólo cabía la estimación de la cuestión de legalidad, pero con retroacción de actuaciones para que fuera el mismo órgano que dictó el acto quien ejercitase la potestad discrecional.

También se proponía la inclusión de un apartado 6º en el citado artículo 107, para que las Comisiones independientes pudiesen resolver consultas sobre la correcta interpretación de una norma concreta cuando ésta fuese determinante para la resolución de asuntos reiterados ante el mismo órgano.

El análisis que recogía el anteproyecto se confirmó, en el ámbito tributario, en las consideraciones que se hicieron por la Comisión Europea en su Informe «Tax Reforms in EU Member States» de 2014.

En las Leyes 39/2015 y 34/2015, pese a que ambas reconocen la alta litigiosidad que existe en sus respectivos ámbitos y la necesidad de mejorar la eficacia de los recursos administrativos para evitarla, no incorporan ninguna de las propuestas del citado anteproyecto. Siendo especialmente destacable que en el trámite de parlamentario de ambas sólo existieron dos enmiendas¹⁵ del Grupo Parlamentario Socialista al texto del Proyecto del artículo 112.2 de la Ley 39/2015, en el que se proponía que el carácter del recurso de alzada fuera potestativo, para facilitar el acceso más rápido ante la jurisdicción contencioso-administrativa «... *dado que como su porcentaje de estimación es francamente bajo, sólo sirve para dilatar el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa*». El resto de los Grupos no plantearon ni en el Congreso ni en el Senado ninguna otra enmienda, respecto a esta materia, pese a la situación en que se encontraba la vía económico administrativa que se describe en los apartados siguientes.

Pero como se expone a continuación, pese a que las Leyes 39/2015 y 34/2015 no han incorporado modificaciones sustanciales, en el ámbito de los recursos, las reclamaciones y quejas si que se han producido modificaciones sustanciales y cualitativas en el ámbito de los recursos administrativos en materia de contratos públicos, que merecen ser destacadas. Se demuestra que las reformas de los recursos administrativos son viables si hay voluntad de hacerlas.

Los resultados de la reforma de los recursos en relación con los contratos del sector público incorporados a la legislación de contratos del sector público han sido muy positivos y bien valorados por los administrados y la Administración. La reforma de los recursos administrativos en los contratos del sector público, en especial por la forma de aprobarse e implantarse puede ser un buen antecedente a estudiar para la reforma que debe implantarse en el ámbito tributario, y por ello se exponen a continuación sus principales características y resultados.

¹³ Su Capítulo I lo dedicaba a los controles administrativos «de legalidad» y regulaba las condiciones básicas de las Comisiones administrativas independientes, las Comisiones independientes de empleo público y la Comisión Central de Tráfico, también se proponía otra para asuntos sobre extranjería, ya que los tres eran de competencia estatal con una elevada litigiosidad.

¹⁴ Para ello se inspiraba en las reglas que ya existían para los Tribunales económico administrativos y los entonces nuevos Tribunales de recursos contractuales, y proponía establecer la reserva de las plazas en las comisiones independientes para funcionarios públicos con una posición relativamente elevada en su Administración, el carácter permanente del puesto, sólo para los funcionarios públicos, y causas tasadas para el cese de los miembros de las comisiones independientes.

¹⁵ Enmiendas 236 y 237, Boletín del Congreso de los Diputados, Serie A, 28 de julio de 2015, pp. 162 y 163. A.

3. Los Tribunales administrativos independientes

3.1. Perspectiva general

En el ámbito del Derecho comparado, especialmente en el Reino Unido, han ido adquiriendo cada vez mayor importancia, para la eficacia de los sistemas de recursos administrativos, los denominados Tribunales administrativos independientes que resuelven en vía administrativa los recursos presentados. Se caracterizan por su independencia respecto a la Administración autora del acto recurrido y su especialización. Son una vía previa a la revisión jurisdiccional.¹⁶

Como ya se ha señalado, en la propuesta de anteproyecto de ley de eficiencia de la jurisdicción contencioso administrativa se proponía la creación de Comisiones independientes que únicamente examinarían las cuestiones de legalidad de los actos administrativos recurridos y si el recurso comportaba el ejercicio de una potestad discrecional, sólo cabía la estimación de la cuestión de legalidad, pero con retroacción de actuaciones para que fuera el mismo órgano que dictó el acto recurrido quien ejercitase la potestad discrecional dictando un nuevo acto administrativo.

Estas propuestas no se incorporaron a la Ley 39/2015, pero existe en España el recurso administrativo especial en materia de contratación. Se incorporó a nuestro Ordenamiento Jurídico en cumplimiento de las Directivas aprobadas en materia de contratos del sector público por la Unión Europea. Es un buen ejemplo en España de la eficacia en vía administrativa de los tribunales administrativos independientes y de las dificultades que existen para su implantación.

Por poder servir de antecedente a estudiar en una reforma en el ámbito tributario se expone, a continuación, el proceso que se siguió para su incorporación a nuestro Ordenamiento, los resultados que se están obteniendo y sus perspectivas. Se ha demostrado que es posible reformar, con muy buenos resultados, los sistemas tradicionales de resolución de los recursos administrativos, y también que cualquier reforma encuentra una oposición difícil de salvar¹⁷, como ha sucedido en las reformas de 2015.

3.2. Los Tribunales administrativos en materia de contratación pública

3.2.1. La reforma de los recursos en materia de contratación pública. El impulso de la Unión Europea

Coincidiendo con el objetivo del Mercado Único europeo en 1992 y con el Acta Única, de febrero de 1986, la Comisión impulsó disponer de un sistema armonizado de recursos en materia de contratación pública, bien jurisdiccionales o administrativos a elección de cada Estado miembro. Su objetivo era posibilitar la adopción de medidas cautelares y la revisión de determinados actos administrativos del procedimiento administrativo de contratación, en un momento en que pudieran ser subsanadas las infracciones que se pudieran haber cometido. También, permitir pronunciarse sobre reclamaciones de daños y perjuicios presentadas por los interesados en los procedimientos de contratación. Se consideraba que si no había un sistema armonizado de recursos las reformas de las normas de contratación pública eran ineficaces.

Para ello se aprobó la Directiva 89/665/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, relativa a los contratos públicos de suministros y de obras, completada por la Directiva 92/13/CEE para los sectores

¹⁶ Joaquín Tornos Mas, *Administrative Justice and Administrative Tribunals en el Reino Unido. Un modelo a tener en cuenta. Control administrativo y Justicia Administrativa*, págs 153 y ss. Innap investiga 2016

¹⁷ Oposición que es difícil de identificar, como lo demuestra el hecho de no proponerse enmiendas en la tramitación de las leyes de reforma de 2015.

especiales del agua, la energía, los transportes y las telecomunicaciones¹⁸. Con la experiencia que se fue obteniendo en la aplicación dichas Directivas estos recursos fueron sustancialmente modificados y mejorados por la denominada Directiva de recursos, 2007/66/CE, de 11 de diciembre, modificaciones que siguen en vigor. Se comprueba, en primer lugar, la dificultad de modificar la regulación de los recursos administrativos y la importancia que le dio la Comisión, desde el primer momento, gracias a la cual se ha conseguido un buen sistema de resolución de los recursos administrativos en materia contractual en Europa.

La posición que se mantuvo por la Administración española, en un primer momento, se resume en la Exposición de Motivos de la Ley 13/1995, de 18 de mayo de Contratos de las Administraciones Públicas que expresamente indicaba que no se recogía el contenido de la Directiva 89/665 porque «*la materia de recursos que constituye su objeto es ajena a la legislación de contratos de las Administraciones Públicas, y respecto a la Directiva 89/665/CEE, además, en nuestro ordenamiento jurídico, distintas normas procesales y procedimentales vigentes, se ajustan, ya, a su contenido*». Esta posición de partida es habitual cuando se plantean reformas de los recursos administrativos, como se ha manifestado en las reformas de 2015.

La Comisión consideró que esa metodología no era suficiente para los objetivos perseguidos y con la legislación administrativa y contencioso administrativa general de España no se había transpuesto adecuadamente la Directiva 89/665, ni cumplido sus objetivos. Demandó a España ante el TJUE. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2003 (Comisión/Reino de España C-214/00), estimó parcialmente la demanda en dos cuestiones. Sin embargo, dio la razón a la Administración española en cuanto a que no todos los actos de trámite eran susceptibles de recurso como pretendía la Comisión. Declaró conforme al Derecho comunitario la regulación de la recurribilidad de los actos de trámite en las leyes de procedimiento y procesales en España.¹⁹

En el proceso de transposición de las Directivas de recursos hubo nuevas discrepancias entre la Comisión y España que no se referían a los recursos especiales y se resolvieron en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de abril de 2008 (Comisión/Reino de España C-444/06) que estimó la demanda de la Comisión.

Con la Ley 30/2007, de 31 de octubre, de contratos del sector público²⁰, artículos 37 y 38 se traspuso la Directiva 89/685/CEE, pero atribuyendo la competencia para resolver el recurso especial, en la Administración del Estado, al Órgano de contratación, como una forma de recurso de reposición; si esa solución se hubiera mantenido, no se habrían alcanzado los efectos beneficiosos de la reforma, era imprescindible un órgano independiente.

En octubre de 2009, la Comisión Europea instó oficialmente a España a dar cumplimiento a la citada Sentencia de 3 de abril de 2008 y se recordó que respecto a la Directiva de recursos de 2007 vencía el plazo de transposición el 20 de diciembre de 2009.

Para incorporar la Directiva de 2007 y cumplir la Sentencia de 3 de abril, se dicta la Ley 34/2010, de 5 de agosto que modifica las Leyes 30/2007, 31/2007 y la LJCA y supone una inflexión en la incorporación del recurso administrativo especial en materia de contratación pública. Regulación que se mejoró y sistematizó en el RDL 3/2011, de 14 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, artículos 40 a 49. A partir de estas normas la Administración española hace suyas las reformas propuestas por la Comisión y se instaura un sistema eficiente de recursos administrativos.²¹

¹⁸ Directiva 89/665/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, relativa a la coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a la aplicación de los procedimientos de recurso en materia de adjudicación de los contratos públicos de suministros y de obras, completada por la Directiva 92/13/CEE para los sectores especiales del agua, la energía, los transportes y las telecomunicaciones.

¹⁹ Se demuestra que no caben sistemas generales aplicables en cualquier Estado, sino que la implantación de las reformas debe basarse en los principios generales de cada Estado y por ello se implantan en forma de Directiva.

²⁰ La Ley 31/2007, de 30 de octubre, estableció un sistema de reclamaciones en los procedimientos de adjudicación de los denominados sectores, especiales, del agua, energía, transportes y servicios especiales a los que se refería la Directiva 92/13/CEE, artículos 101 a 108.

²¹ Aunque, como todos los sistemas administrativos es susceptible de mejoras.

Incorporación que se culmina en la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público, que a la vista del éxito obtenido en los primeros años de aplicación del recurso especial amplía el ámbito de aplicación de este recurso.²²

3.2.2. Caracteres del recurso especial, los tribunales administrativos de recursos contractuales

El recurso, que mantiene el carácter potestativo que tenía desde el inicio, continua con efectos suspensivos automáticos siempre que el acto recurrido sea el de adjudicación, salvo en el caso de contratos basados en un acuerdo marco o de contratos específicos en el marco de un sistema dinámico de adquisición.²³ Sus caracteres específicos son:

- a) En primer lugar, se regula, como se ha señalado, en la normativa de contratación administrativa, que se ha ido perfeccionando progresivamente; se crea un régimen especial.
- b) Se resuelve por órganos creados ad hoc²⁴, en la Administración del Estado y en cada uno de los poderes adjudicadores. En la Administración del Estado se encomienda al Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, órgano especializado que actúa con plena independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Está adscrito al Ministerio de Hacienda y Función Pública, y se compone por un Presidente y un mínimo de dos vocales²⁵.

Los vocales son funcionarios de carrera de cuerpos y escalas a los que se acceda con título de licenciado o de grado²⁶ y que hayan desempeñado su actividad profesional por tiempo superior a diez años, (quince años el Presidente) preferentemente en el ámbito del derecho administrativo relacionado directamente con la contratación pública.²⁷

En el ámbito de las Comunidades Autónomas²⁸, la competencia para resolver los recursos se establece por sus normas respectivas, debiendo crear un órgano independiente cuyo titular, o en el caso de que fuera colegiado al menos su Presidente, ostente cualificaciones jurídicas y profesionales que garanticen un adecuado conocimiento de las materias que sean de su competencia.²⁹ También pueden atribuir la competencia para la resolución de los recursos al Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales, a través de un Convenio.

En lo relativo a la contratación en el ámbito de las Corporaciones Locales, la competencia para resolver los recursos se establece por las normas de las Comunidades Autónomas cuando estas tengan atribuida competencia normativa y de ejecución en materia de régimen local y contratación, como sucede en la Comunidad de Madrid.

22 Se pretende que la ampliación no afecte a la necesaria agilidad que debe tener el sistema, pero deja de estar vinculado a los contratos sujetos a regulación armonizada, de tal manera que se puede interponer en el caso de contratos de obras, concesiones de obras y de servicios cuyo valor estimado supere los tres millones y contratos de servicios y de suministros cuyo valor supere los cien mil euros. Fuera de estos casos están disponibles los recursos administrativos ordinarios, con los que cohabita el nuevo sistema.

23 Se puede interponer contra los anuncios de licitación, pliegos, documentos contractuales que establezcan las condiciones que deban regir la contratación, actos de trámite que cumplan los requisitos de dicha Ley, acuerdos de adjudicación adoptados por poderes adjudicadores, así como modificaciones contractuales, encargos a medios propios siempre que no cumplan las condiciones previstas en esta Ley y acuerdos de rescate de concesiones.

Ag

24 Art 45 LCSP.

25 Mediante Acuerdo del Consejo de Ministros, puede incrementarse el número de vocales que hayan de integrar el Tribunal cuando el volumen de asuntos sometidos a su conocimiento lo aconseje.

26 En el caso de que los Vocales o el Presidente fueran designados entre funcionarios de carrera incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, estos deberán pertenecer a cuerpos o escalas clasificados en el Subgrupo A1 del artículo 76 de dicha Ley.

27 La designación del Presidente y los Vocales de este Tribunal se realiza por el Gobierno a propuesta conjunta del Ministro de Hacienda y Función Pública y del Ministro de Justicia. Los designados tendrán carácter independiente e inamovible durante el plazo de seis años que dura su mandato, y no podrán ser removidos de sus puestos sino por las causas previstas en el artículo 45.4 LCSP.

28 Art. 46 LCSP.

29 El nombramiento de los miembros de esta instancia independiente y la terminación de su mandato estarán sujetos en lo relativo a la autoridad responsable de su nombramiento, la duración de su mandato y su revocabilidad a condiciones que garanticen su independencia e inamovilidad.

En todo caso, los Ayuntamientos de los municipios de gran población a los que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y las Diputaciones Provinciales pueden crear un órgano especializado y funcionalmente independiente que ostentará la competencia para resolver los recursos.³⁰

Los diferentes órganos de recurso que sean creados en los diferentes ámbitos territoriales acordarán las fórmulas de coordinación y colaboración más adecuadas³¹ para favorecer la coherencia de sus pronunciamientos y para la unificación de su doctrina en relación con las cuestiones que sean sometidas a su conocimiento.³²

De esta forma se ha establecido un recurso potestativo, exclusivo en el ámbito administrativo, previo al recurso contencioso administrativo, gratuito, parcialmente suspensivo y con un peculiar carácter revisor. En efecto, una vez recibidas las alegaciones de los interesados, o transcurrido el plazo señalado para su formulación, y el de la prueba, en su caso, el órgano competente deberá resolver el recurso dentro de los cinco días hábiles siguientes, notificándose a continuación la resolución a todos los interesados.

La resolución del recurso estimará en todo o en parte o desestimará las pretensiones formuladas o declarará su inadmisión, decidiendo motivadamente cuantas cuestiones se hubiesen planteado.

En todo caso la estimación del recurso que conlleve anulación de cláusulas o condiciones de los pliegos o documentación contractual de naturaleza análoga determinará la anulación de los actos del expediente de contratación relacionados con su aprobación.

En caso de estimación total o parcial del recurso, el órgano de contratación deberá dar conocimiento al órgano que hubiera dictado la resolución, de las actuaciones adoptadas para dar cumplimiento a la misma. Es decir, las potestades discrecionales las ejercita el Órgano de contratación no el Tribunal contractual que se limita a las cuestiones de legalidad.

3.2.3. Especialidades en la jurisdicción contencioso-administrativa

Esta configuración especial de los Tribunales administrativos de contratación pública tiene su reflejo en su situación en la Jurisdicción contencioso-administrativa, tras la reforma incorporada por la Ley 34/2010, que es especialmente destacable y es consecuencia del carácter independiente de los tribunales administrativos. Las principales reformas, que agilizan la tramitación del recurso contencioso administrativo, son:

- i) Las Administraciones públicas³³, sin necesidad de declaración de lesividad, y los particulares pueden interponer recurso contencioso-administrativo contra las decisiones adoptadas por los Órganos administrativos que resuelven estos recursos.
- ii) En los recursos contenciosos administrativos contra las decisiones adoptadas por los órganos administrativos a los que corresponde resolver los recursos especiales³⁴, estos no tienen la consideración de parte demandada, siéndolo las personas o Administraciones favorecidas por el acto objeto del recurso, o que se personen en tal concepto, conforme a lo dispuesto en el artículo 49 LJCA.

³⁰ El Pleno de la Corporación será el competente para acordar su creación y nombrar y remover a sus miembros. El resto de los Ayuntamientos podrán atribuir la competencia para resolver el recurso al órgano creado por la Diputación de la provincia a la que pertenezcan.

³¹ Disposición adicional vigésima tercera LCSP

³² Dichos órganos pueden, además, proponer los ajustes normativos y recomendaciones que resulten pertinentes para un mejor funcionamiento de los mecanismos de recurso previstos en la normativa sobre contratos públicos.

³³ Art. 19.4 LJCA.

³⁴ Art. 21.3 LJCA.

- iii) La resolución por la que se acuerde remitir el expediente al Órgano Jurisdiccional se notificará³⁵ en los cinco días siguientes a su adopción, a cuantos aparezcan como interesados en él. Se les emplaza para que puedan personarse como demandados en el plazo de nueve días.³⁶

3.2.4. Resultados obtenidos

Los resultados obtenidos con este recurso especial son notables, por la eficacia de los Tribunales administrativos creados, como se comprueba a continuación y por la descarga que han supuesto a la jurisdicción contencioso-administrativa, como debe ser el objetivo de las reformas de los recursos administrativos.

El Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales³⁷ (TACRC) en su Memoria de 2017 señala que en 2017 ha ingresado 1.329 recursos, un 6,8% más que en 2016 de los que casi dos terceras partes corresponden a las CCAA con las que ha suscrito convenios, se han dictado 1242 resoluciones correspondientes a 1325 recursos.

Del total de recursos presentados en 2017, resueltos a 8 de febrero de 2018, fecha en la que se aprobó la Memoria, se han estimado, total o parcialmente el 27% de los recursos admitidos, (37% en 2016 y 39% en 2015). Se han impuesto multas por temeridad o mala fe en 25 casos.

El plazo de resolución ha sido de 55 días naturales (en 2016, 48 días). Contrasta vivamente con los plazos que son necesarios en la vía económico administrativa.

Desde la creación del Tribunal en octubre de 2010 se han recurrido en vía contencioso administrativa 516 resoluciones, menos del 9% del total (5.713), es decir más del 90% han sido asumidas por las partes sin acudir a la vía jurisdiccional y de los 335 recursos contencioso administrativos finalizados al momento de aprobarse la Memoria de 2017, 128 caducaron o se desistió del recurso, 146 confirmaron la resolución del TACRC y sólo 61 se han estimado (18,77%). Se ha producido una descarga efectiva de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En las Memorias que publican cada uno de los Tribunales de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales se contienen datos equivalentes, que permiten a los interesados obtener información para decidir su actuación, tanto en vía administrativa como en vía contencioso-administrativa.

Respecto al Tribunal Administrativo de Contratación Pública de la Comunidad de Madrid³⁸ (TACPCM), en la Memoria de 2017 se informa que en dicho ejercicio entraron 421 recursos (lo que supuso un aumento del 39% respecto a 2016), dictándose 393 resoluciones.

En el año 2017 se han dictado 20 sentencias, en la jurisdicción contencioso-administrativa, sobre resoluciones del TACPCM de las que se han estimado 7 (35%).

El plazo medio de resolución ha sido de 19 días naturales (LCSP entre 15 y 20 días hábiles dependiendo del trámite del que se trate).

35 Art. 49 LJCA.

36 La notificación se practica con arreglo a lo dispuesto en la Ley que regule el procedimiento administrativo común, se emplaza como parte demandada a las personas, distintas del recurrente, que hubieren comparecido en el recurso administrativo, para que puedan personarse como demandados en el plazo de nueve días.

37 El Tribunal se constituyó en octubre de 2010.

38 Creado por la Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y racionalización del sector público y se constituyó mediante el Acuerdo del Pleno de 10 de mayo de 2011. Por Ley 5/2016, de 22 de julio se basa de 2 a 4 vocales.

3.2.5. Valoración de la reforma

La valoración positiva de esta vía administrativa especial se ha reflejado en los Informes de la Comisión Europea. En el Informe³⁹ de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo respecto a los procedimientos de recurso en materia de contratación administrativa, se ha destacado⁴⁰ que, como tendencia general, los recursos en vía administrativa tienden a ser más eficaces. Lo confirmaron una gran mayoría de encuestados en la consulta pública (74,7 %) al considerar que los procedimientos ante los órganos jurisdiccionales ordinarios llevan, por lo general, más tiempo y dan lugar a criterios de adjudicación menos estrictos que los procedimientos ante órganos administrativos de recurso especializados.

En el Informe⁴¹ sobre España 2017 de la Comisión Europea, respecto a los recursos administrativos especiales se señala⁴² que existe margen de mejora para fortalecer los controles ex ante y ex post sobre los poderes adjudicadores, si bien las vías legales de recurso utilizadas por organismos independientes de revisión especializados parecen estar funcionando correctamente.

Valoración positiva que también ha sido reflejada por el Tribunal Supremo, que en la Sentencia de la Sala de lo contencioso administrativo, Sección 7ª, de 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 3014/2013) FJ Sexto, distingue entre órganos de contratación, y los organismos independientes de resolución de los recursos especiales, entre los que incluye al Órgano Administrativo de Recursos Contractuales de Cataluña, al que se refiere la Sentencia. Destaca que el recurso especial se trata de un recurso de tramitación ágil pensado para, según la Directiva, poner remedio a la práctica observada en los poderes adjudicadores y las entidades contratantes de proceder a la firma acelerada de los contratos para «hacer irreversibles las consecuencias de la decisión de adjudicación controvertida» (considerando 4º). Por eso, el artículo 2.8 requiere a los Estados velar «por que las decisiones adoptadas por los órganos responsables de los procedimientos de recurso puedan ser ejecutadas de modo eficaz».

Así, pues, la perspectiva, desde la que se enjuicia el litigio objeto de la Sentencia es la querida por los legisladores europeos y, en consonancia con él, por el español. Esto es, la de preservar la funcionalidad de este mecanismo de garantía prejudicial en el que, por los rasgos que definen legalmente al órgano que lo aplica y al procedimiento del que se sirve, concurre una cualificada presunción de legalidad y acierto, superior, si se quiere, a la que con carácter general se predica de la actuación administrativa⁴³

No obstante, si se examinan los datos contenidos en las últimas Memorias de los Órganos administrativos especiales de resolución de estos recursos, se comprueba una tensión en los plazos de resolución producida por el incremento de sus competencias, sin una mejora de las dotaciones personales que tienen.

Con los datos que se han expuesto se comprueba que es posible en España una reforma de los recursos administrativos mediante la creación de Tribunales administrativos independientes. Se ha conseguido disminuir drásticamente los tiempos de resolución y la litigiosidad en la jurisdicción contencioso-administrativa. Destaca en la reforma que los nuevos recursos especiales coexisten con los recursos tradicionales. En un primer momento los recursos administrativos especiales estaban restringidos a las

39 Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la eficacia de la Directiva 89/665/CEE y la Directiva 92/13/CEE modificadas por la Directiva 2007/66/CEE, en cuanto a los procedimientos de recurso en el ámbito de la contratación pública. Bruselas, 24.1.2017, COM(2017) 28 final, {SWD(2017) 13 final}

40 Pág. 6

41 Bruselas, 22.2.2017 SWD(2017) 74 final documento de trabajo de los servicios de la Comisión Informe sobre España 2017, con un examen exhaustivo relativo a la prevención y la corrección de los desequilibrios macroeconómicos que acompaña al documento Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Banco Central Europeo y al Eurogrupo Europeo de 2017: evaluación de los avances en las reformas estructurales y la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos, y resultados de los exámenes exhaustivos de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 1176/2011 Regulation (EU) N° 1176/2011 {COM(2017) 90 final} {SWD(2017) 67 final - SWD(2017) 93 final}

42 Pág. 66

43 Artículo 57.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

materias que se consideraban más sensibles. La reforma, que ha sido lenta en el tiempo, más de diez años, ha sido un éxito, y por ello se ha expuesto.

Sin embargo, en la vía económico-administrativa los Tribunales administrativos especializados ya existen desde 1924 y el primer problema que debe destacarse, y resolverse, es el retraso que acumulan. La primera reforma que debe acometerse es la dotación de medios a los Tribunales para que puedan recuperar el atraso que sufren. Habrá que estudiar los datos de 2018 y 2019, que todavía no están disponibles, para comprobar los efectos que producen las reformas introducidas en 2016 por la Ley 34/2015 y la dotación de medios que se ha hecho en 2018.

Para efectuar las valoraciones sobre las reformas a introducir, es imprescindible contar con datos actualizados de la situación de los tribunales económico-administrativos. Por ello, se recopilan de forma resumida en el apartado siguiente.

Ante la situación que reflejan, que es grave, una tentación permanente de reforma es establecer el carácter potestativo de la vía económico-administrativa, o incluso su supresión. No es viable, ya que no puede sustituirse por recursos de reposición o de alzada. Por ello, a continuación, se reflejan las consecuencias que tuvo la supresión de la vía económico-administrativa en relación con los tributos locales, que obligó a restaurarla en los Municipios de gran población. La restauración se ha efectuado utilizando la autonomía y la potestad reglamentaria de las Corporaciones Locales. Los resultados están siendo muy diferentes. A continuación, se exponen los datos cuantitativos más significativos, que reflejan una situación que puede ser esperanzadora, por la evolución que reflejan los datos de 2017. Se puede sacar la conclusión que en el ámbito local la vía económico-administrativa, también, es imprescindible y que su éxito depende de la decisiones que se adoptan en los Plenos de los municipios de gran población. Por ello es imprescindible conocer los datos comparados, hacer las correspondientes valoraciones y que la sociedad civil pueda pedir una reforma del sistema a los Órganos de gobierno de sus respectivas Corporaciones.

3.3. Los Tribunales económicos administrativos

En marzo de 2013 la Exposición de Motivos⁴⁴ del Anteproyecto de Ley de Eficiencia de la Jurisdicción contencioso-administrativa destacaba que «...en materia tributaria, existe, tradicionalmente, la reclamación económico-administrativa, mediante la que se impugnan los actos de la Administración tributaria ante órganos administrativos independientes, los Tribunales Económico-Administrativos, tanto los del Estado como los autonómicos o incluso municipales). Estos órganos económico-administrativos actúan con una contrastada objetividad, y en esa medida se benefician de cierta deferencia judicial en el enjuiciamiento de sus resoluciones. En términos de eficiencia, los tribunales económico-administrativos suponen un importante filtro de legalidad en las resoluciones tributarias.» Este anteproyecto de Ley no ha sido tomado en consideración al aprobar la Ley 39/2015 de reforma del procedimiento administrativo común, que como hemos visto anteriormente no ha incorporado modificaciones sustanciales en materia de los recursos administrativos.

3.3.1. La vía económico-administrativa en la Administración del Estado

La vía económico-administrativa cuenta con una gran tradición en España. Se constituyó por la Ley de 31 de diciembre de 1881⁴⁵, que aprobó las bases para el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y que sirvió como antecedente de la denominada Ley Azcárate, de 19 de octubre de 1889.⁴⁶

44 Apartado III-

45 Se desarrolló por el Reglamento provisional, de la misma fecha, para la ejecución de dicha Ley, que fue objeto de modificaciones sucesivas

46 Esta Ley fue la primera regulación general de procedimiento administrativo en España y una de las primeras en Europa. Dispuso que cada Ministerio publicase un reglamento de procedimiento administrativo para sus dependencias centrales, provinciales y locales.

Los Tribunales económico administrativo provinciales y el Tribunal Económico Administrativo Central se constituyeron por Real Decreto de 29 de julio de 1924, que aprobó el Reglamento de las reclamaciones económico administrativas. Declaró en su artículo 1º que, a partir del mismo, las funciones de la Administración en todos los ramos de la Hacienda Pública se ejercitarían con separación de sus dos órdenes de gestión y resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se suscitasen en vía gubernativa. Estarían, en consecuencia, encomendadas a organismos diferentes, como así se hizo.

Independencia que se ha venido ratificando en las sucesivas leyes tributarias y que, en la actualidad se proclama en el artículo 228.1 de la Ley 58/2003 que ratifica que el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá, con exclusividad, a los órganos económico-administrativos, que actuarán con «independencia funcional» en el ejercicio de sus competencias.

Por los retrasos que sufre la vía económico administrativa, en muchas ocasiones, se ha puesto en duda la necesidad de contar con una vía económico administrativa, que sirva de filtro de legalidad previamente al acceso a la vía jurisdiccional. Incluso el Tribunal Supremo, Sección Segunda de la Sala de lo contencioso administrativo, en su Sentencia de 21 de mayo de 2018, (recurso de casación 113/2017) ha establecido, con motivo de una reclamación por el IIVTNU, que «*Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo*».

Pero desde un punto de vista práctico, esta supresión no es una solución práctica. El Tribunal Constitucional en 2017 de los 6.286 recursos de amparo presentados, sólo admitió, para su resolución por sentencia, 70 recursos de amparo, cifra que supone el 1,27% de los amparos que el Tribunal resolvió en la fase de admisión. El restante 98,73% fue inadmitido. Este dato reafirma la necesidad de contar con recursos económico-administrativos eficientes y Órganos de resolución bien dotados de medios personales y materiales.

Pero no puede desconocerse la realidad de los retrasos acumulados desde 2011 a 2016 en la vía económico-administrativa estatal, ver Anexos II y I. Pese a que cada año se fueron incrementando, desde 2011 a 2015 incrementado, o manteniendo, el número de reclamaciones resueltas se han ido incrementando las reclamaciones acumuladas. La situación requiere una explicación por parte de la Administración y un plan de actuaciones, que parece está empezando a dar resultados en 2018. En efecto, otra consecuencia de los retrasos en la vía económico-administrativa se ha puesto de manifiesto con la aplicación del nuevo recurso de casación. La Sala de admisión, viene estableciendo, reiteradamente, que, en casos de aplicación de normas derogadas, corresponde al recurrente acreditar que el recurso de casación que se presenta mantiene un interés casacional objetivo⁴⁷. Cuando el proceso llega al Tribunal Supremo, por la lentitud de la vía económico-administrativa, la norma se encuentra ya derogada y sustituida por otra. El retraso está afectando a la tutela judicial efectiva, además de las

47 Este criterio se viene aplicando con carácter general y especialmente, en materia fiscal, energía y telecomunicaciones. Pueden citarse los Autos de 8 de febrero de 2019 (rec 611/2018) y 24/9/2018 (rec 3638/2018) que han señalado Conviene recordar en este punto (por todos, auto de 2 de noviembre de 2017 en RCA 2827/2017) que «cuando la controversia planteada en el proceso versa sobre la aplicación de normas derogadas, la apreciación del interés casacional pasa por constatar que a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando interés, art. 88.1 LJCA. Por ejemplo, porque la norma derogada ha sido sustituida por otra que presenta -en cuanto importa- el mismo o similar contenido; o porque a pesar de tal derogación la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros; o cuando el tema debatido en el proceso presenta en sí mismo una trascendencia social y/o económica de tal magnitud que hace preciso su esclarecimiento por este Tribunal Supremo». Y desde esta perspectiva, como continúa diciendo el citado auto precedente de esta Sala, constituye carga procesal de la parte recurrente efectuar, a la hora de cumplir con el requisito del artículo 89.2.f) LJCA, un razonamiento convincente que justifique lo que se acaba de razonar. Es decir, que pese a la derogación, la resolución del recurso sigue presentando interés casacional desde el punto de vista para la formación de la jurisprudencia; y no se aprecia tal argumentación en el escrito de preparación de este recurso de casación, por lo que el mismo debe ser inadmitido a trámite, ya que el debate que subyace realmente gravita sobre la aplicación de un sistema de cuantificación de las sanciones graves que no se encuentra en vigor, por lo que la concurrencia de la presunción del artículo 88.3.a) LJCA no resulta relevante a efectos de admisión.

consecuencias económicas que le produce tanto a los contribuyentes como a la Administración y que se evalúan poco.

Por ello, para obtener la tutela judicial efectiva en un plazo razonable es imprescindible que exista un sistema eficaz de recursos en vía administrativa, y en el ámbito tributario pasa por una revitalización de la vía económico-administrativa, la dotación de medios a los Órganos de la vía económico-administrativa y a una nueva política para evitar la evidente conflictividad en materia tributaria.

Conclusión que se reafirma, si se examinan las cifras de los recursos económico-administrativos que se están resolviendo por los Tribunales económico administrativos estatales y se comparan con el número de recursos contencioso-administrativos. En la Memoria del TEAC del ejercicio 2017 se comprueba, Anexo I; que el número de reclamaciones económico administrativas en 2017 han sido 194.279. La media de recursos contencioso-administrativos en los años 2012 a 2017 ha sido de 160.000 asuntos, en 2017 los datos de recursos contencioso-administrativos son:

Ingresados	Resueltos	Sentencias	En trámite a final de año
195.908	205.396	131.379	186.250

Desde 2011, los procedimientos presentados cada año en la vía del contencioso-administrativa han disminuido un 32% (de 290.000 en 2.011 a aproximadamente 196.000 en 2018), lo que ha motivado a su vez que los asuntos en trámite en esta jurisdicción se hayan reducido a la mitad en los últimos ocho años, de 380.000 casos acumulados a 186.000 conforme consta en las estadísticas publicadas por el CGPJ. Esta reducción de litigiosidad no se ha manifestado, todavía, en la vía económico-administrativa estatal.

Comparando estos datos se comprueba que no es viable la supresión de la vía económico-administrativa, como se ha propugnado en alguna ocasión, y esto ha sido especialmente comprobado en el ámbito local, como expondremos a continuación, los recursos de reposición o de alzada no pueden sustituir a la vía económico-administrativa.

Sin embargo, de los datos que exponemos a continuación se comprueba que es imprescindible continuar e intensificar la mejora de la eficacia de la vía económico administrativa, en especial si se examinan los datos del Anexo II, donde se comprueba que con los retrasos que se acumularon desde 2011 a 2015, era natural que se dudara de la viabilidad de esta vía económico administrativa, dudas que todavía no se han disipado, y habrá que esperar a los datos de 2018 para comprobar si se confirma la tendencia que se ha iniciado en 2017.

En 2017, se comprueba en el Anexo I, por primera vez desde 2011 el número de resoluciones supera a la entrada en ese ejercicio, tanto en el TEAC como en el conjunto de los Tribunales económico-administrativos⁴⁸. También debe destacarse que el número de resoluciones en ambos ámbitos en 2017, 8.342 y 209.617, respectivamente, constituyen un récord.

El porcentaje de estimaciones en el TEAC, del 20,88% en 2017, disminuye respecto al obtenido en 2015, 23,35%. En el resto de los tribunales económico-administrativos, el porcentaje de estimaciones se encuentra en el entorno del 40% de las resoluciones totales. Los porcentajes de estimación varían mucho por materias y años, como puede examinarse en el Anexo III. Pero el elevado número de estimaciones justifica la litigiosidad que todavía continúa en el ámbito tributario y la existencia de la vía económico-administrativa, que permite un mejor funcionamiento de la vía jurisdiccional. Cuando se ponga fin a los retrasos, como ha sucedido en otros ámbitos como el contractual, mejorará la percepción por los contribuyentes de la Administración, lo que ha supuesto en otros Estados una mejora de la recaudación y una disminución de la litigiosidad.

48 15.338 en el conjunto de los tribunales económico administrativo estatales y 731 en el TEAC.

Recientemente el Tribunal Supremo⁴⁹, ha vuelto a destacar que la tesis que se deriva de la regulación legal del procedimiento de revisión económico-administrativo, es no solo su carácter obligatorio, sino, también, su evidente aproximación al procedimiento judicial. Habría que aplicar a la vía económico administrativa la reiterada jurisprudencia que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa. Esto posibilita proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, lo que mejora la situación del contribuyente.

3.3.2. La vía económico administrativa en las Corporaciones locales

Pero la vía económico-administrativa no se agota en el ámbito de la Administración del Estado; conforme al artículo 228.4 de la Ley 58/2003, corresponde a cada Comunidad Autónoma y cada Ciudad con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla) determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Todo ello sin perjuicio de la labor unificadora del Estado que será ejercida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina y que está obteniendo buenos resultados.

En Madrid, el órgano económico-administrativo de la Comunidad de Madrid es la Junta Superior de Hacienda⁵⁰, que actúa con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.⁵¹ Otras Comunidades Autónomas también han creado sus órganos especiales en materia de la reclamaciones económico-administrativas.

A efectos de esta Comunicación tienen mayor incidencia práctica las reclamaciones económico-administrativas respecto a los tributos locales y la forma en la que se ha organizado la vía económico-administrativa y la evolución que ha tenido desde 2015 a 2017, que son los últimos datos de los que se dispone.

En un primer momento se atribuyó la competencia para conocer de las mismas a los tribunales económico administrativos estatales, así sucedía desde el Estatuto Municipal de 1924⁵².

Mas por la sobrecarga que suponían estas reclamaciones a los tribunales económico administrativo-estatales, así como por la entrada en vigor de la Constitución de 1978 y por el respeto a la autonomía local, la Ley 7/1985 suprimió la vía económico-administrativa del ámbito local. Conforme a su artículo 108⁵³, se sustituyó por un recurso de reposición de carácter preceptivo. En este periodo, en el que no existió vía económico administrativa en el ámbito local, es cuando se puede comprobar que efectos produce la supresión de la vía económico-administrativa y los retrasos y sobrecarga que se produjeron en la jurisdicción contencioso administrativa.

En el Ayuntamiento de Barcelona, inmediatamente se percibió la necesidad de contar con una vía económico-administrativa, ya que el recurso de reposición,alzada en su caso, no suplía su falta. En diciembre de 1988, en ejercicio de su potestad de autoorganización, se creó el «Consell Tributari» con

49 Sentencia Sala de lo contencioso administrativo, Sección Segunda, de 10 de septiembre de 2018, recurso de casación 1246/2017, Fundamento de Derecho Tercero.

50 Artículo 54 Ley 1/1983, de 13 de diciembre, de Gobierno y Administración de la Comunidad de Madrid.

51 Conoce de las reclamaciones económico-administrativa contra los actos de gestión, inspección y recaudación en relación con los tributos propios y los precios públicos de la Comunidad de Madrid. Son tributos propios el Impuesto sobre depósito de residuos, el Impuesto sobre la instalación de Máquinas en Establecimientos de Hostelería Autorizados y las tasas propias de la Comunidad de Madrid.

No son impugnables ante la Junta Superior de Hacienda, sino ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Central, los actos en relación con los tributos cedidos por el Estado a la Comunidad de Madrid (por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

52 Real Decreto Ley 8 3 1924, artículo 327 y artículo 55 del Real Decreto de 23 de agosto que aprueba los procedimientos municipales

53 Completado por el 14, del Texto Refundido aprobado por 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.

tres rasgos básicos: estar integrado por personas ajenas a la Administración Local, inamovibles en sus cargos lo que refuerza su independencia, siendo su intervención preceptiva pero no vinculante para el órgano administrativo.

Pronto, por la calidad de sus resoluciones, sus informes fueron aceptados por los órganos de gestión y, en su caso, confirmados en la vía contencioso-administrativa, lo que motivó un descenso de la litigiosidad y un mayor prestigio de la Administración tributaria local. Después de 31 años sigue funcionando con éxito y todas las reformas legales que se han producido han respetado a este Órgano y a la capacidad de autoorganización del Ayuntamiento. Es de destacar que la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, en su Exposición de Motivos, destacaba que el Consejo Tributario, órgano que existía en la estructura orgánica del Ayuntamiento, había tenido un balance de funcionamiento muy positivo, por lo que se incluía su regulación en la Ley, aclarando de esta forma el régimen jurídico de un organismo que interviene en la resolución de los recursos interpuestos por los ciudadanos en materia tributaria⁵⁴. Se ratifica en dicha Ley que el Consejo Municipal aprobará el Reglamento Orgánico del Consejo Tributario y éste se podrá dotar de normas internas de funcionamiento, en el marco de dicha Ley y del Reglamento Orgánico Municipal. Proceso que es equivalente al que se aplicó con el Consejo de Defensa del contribuyente estatal, que surgió en 1996 a través de un Real Decreto en el que se ejercitaba la potestad reglamentaria de autoorganización. Por su buen funcionamiento fue reconocido posteriormente por el artículo 34 de la Ley 58/2003, al proclamar los derechos y garantías de los obligados tributarios, pero permitiendo que el Consejo, como veremos posteriormente, pudiera autorregular su funcionamiento, lo que ha permitido, también obtener buenos resultados.

Ningún otro Ayuntamiento realizó una autoorganización análoga a la de Barcelona, pero con la entrada en vigor de la LBRL en 1985 se comprobó que no era suficiente la vía del recurso de reposición para la tramitación de los recursos administrativos tributarios en los municipios de gran población. Por ello, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local⁵⁵ incluyó el artículo 137 en la LBRL⁵⁶, un nuevo Título X, que ordenó que «existirá» un órgano especializado para la resolución de las reclamaciones económico administrativas al que se atribuye. a) El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal, b) El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales y c) en el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.

Las resoluciones que dictan ponen fin a la vía administrativa y contra ellas sólo cabe la interposición del recurso contencioso-administrativo. No obstante, los interesados pueden, con carácter potestativo, presentar previamente recurso de reposición, contra cuya resolución puede interponerse reclamación económico-administrativa.

El funcionamiento de estos órganos se basa en criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento, así como el procedimiento de las reclamaciones se regulará por reglamento aprobado por el Pleno de la Corporación local. Debe respetarse, en todo caso, lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en consideración al ámbito de actuación y funcionamiento del órgano.

54 Artículo 47 1. El Consejo Tributario es el órgano especializado al que se encomiendan, en los términos previstos en su Reglamento Orgánico, las siguientes funciones:

a) Dictaminar las propuestas de resolución de recursos interpuestos contra los actos de aplicación de los tributos y precios públicos y demás ingresos de derecho público.
b) Informar, con carácter previo a su aprobación provisional, las Ordenanzas reguladoras de los ingresos de derecho público.
c) Atender las quejas y sugerencias que presenten los contribuyentes sobre el conjunto de la actividad tributaria municipal.
d) Elaborar estudios y propuestas en materia tributaria, cuando se solicite por los órganos municipales competentes.

55 Artículo Primero 4.

56 En el nuevo Título X que recoge el régimen de organización de los municipios de gran población.

Esos Órganos están constituidos por un número impar de miembros, con un mínimo de tres, designados por el Pleno, con el voto favorable de la mayoría absoluta de los miembros que legalmente lo integren, de entre personas de reconocida competencia técnica, y cesarán por alguna de las causas que se prevén en el artículo 137.4⁵⁷

La Disposición Transitoria Primera que se incluyó ordenaba que los Plenos de los ayuntamientos a los que resultase de aplicación el régimen previsto en el título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por dicha Ley entre los que se encontraba el artículo 137, disponían de un plazo de seis meses desde su entrada en vigor para aprobar las normas orgánicas necesarias para la adaptación de su organización a lo previsto en el dicho título. En tanto se aprobaban tales normas, continuaron en vigor las normas que regulaban estas materias en el momento de entrada en vigor de dicha ley.

Su implantación y funcionamiento ha sido, y está siendo, muy diverso, a título de ejemplo puede destacarse que el Pleno del Ayuntamiento de Alicante, aprobó inicialmente el Reglamento Orgánico del Órgano de resolución de las reclamaciones económico administrativas el 28 de julio de 2005 y la tramitación ha concluido, 13 años después, el 15 de octubre de 2018, con su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia. Para ello ha sido necesario que el Juzgado contencioso administrativo nº 2 de Alicante en su Sentencia 170/2018 de 11 de abril (recurso 529/2017) en una reclamación económico administrativa por IIVTNU, donde el recurso de reposición había sido desestimatorio, fallase que el recurso de reposición dictado no agotaba la vía administrativa. En consecuencia, la ausencia de constitución del Tribunal Económico Administrativo Municipal, que era preceptiva, vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva. Se deja sin efecto la resolución del recurso de reposición ya que atentaba al principio de tutela judicial efectiva, por impedir que un órgano administrativo independiente examinara dicho recurso, acto que se declaraba «... sin efecto, con las consecuencias inherentes a dicha declaración.» El Ayuntamiento decidió no recurrir la Sentencia y constituir el Tribunal.

En los otros Ayuntamientos de gran población que estaban obligados a constituirlos se han ido constituyendo progresivamente. En la Comunidad de Madrid, son municipios de gran población, Leganés, Madrid, Móstoles, Parla, Pozuelo de Alarcón, San Sebastián de los Reyes y Torrejón de Ardoz.

Tras dieciséis años de existencia el examen de estos Tribunales debe hacerse caso a caso ya que su funcionamiento depende de cómo ha ejercitado el Pleno del Ayuntamiento sus competencias y es a esté al que corresponde examinar cómo está funcionando la vía económico-administrativa en su término municipal y dar cuentas a los ciudadanos. Por ello, es imprescindible que éstos estén informados de los resultados que se van obteniendo cada año. Normalmente en los Reglamentos de estos Tribunales se establece que elevarán al Pleno una memoria de su funcionamiento.

Puede destacarse la labor que ha realizado el Defensor del Pueblo Andaluz atendiendo a quejas presentadas respecto a la lentitud de la tramitación de la reclamaciones económico-administrativas y la falta de medios de estos Tribunales. Puede destacarse la Resolución de 13 de febrero de 2018 que resuelve una queja abierta de oficio, tras las sucesivas quejas que se habían presentado contra el funcionamiento de algunos de estos tribunales. La queja de oficio iba dirigida a los Ayuntamientos de Sevilla, Granada, Córdoba, y Almería, recomienda que se adopten las medidas para dotar a los respectivos Tribunales Económico-Administrativos de los medios personales y materiales suficientes que permitan evitar los retrasos que se constatan en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se formulan por la ciudadanía.

El principal motivo de las quejas que ha recibido señala lo constituye el hecho de que se están produciendo importantes retrasos en la tramitación de aquellos procedimientos. Retrasos que unas

57 a) A petición propia.

b) Cuando lo acuerde el Pleno con la misma mayoría que para su nombramiento.

c) Cuando sean condenados mediante sentencia firme por delito doloso.

d) Cuando sean sancionados mediante resolución firme por la comisión de una falta disciplinaria muy grave o grave.

Solamente el Pleno puede acordar la incoación y la resolución del correspondiente expediente disciplinario, que se regirá, en todos sus aspectos, por la normativa aplicable en materia de régimen disciplinario a los funcionarios del ayuntamiento.

veces se justifican por la falta de medios materiales y en otras, por la falta de recursos humanos, cuando no por ambas.

En el **Anexo IV** se resumen los datos que se contienen en la Resolución del Defensor del Pueblo Andaluz referidos a 2015 y la diversidad de las situaciones de los respectivos Tribunales, que por sí solas justificaban la apertura de la Queja de oficio, estos datos acreditan las formas tan diferentes de organización de estos tribunales en cada uno de los Ayuntamientos, por lo que su funcionamiento debe estudiarse caso a caso.

También se contiene en el Anexo IV la evolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Sevilla, que es el segundo en España que más actividad tiene después del de Madrid, donde se comprueba que en su actividad entre 2015-2017 ha resuelto 4.523 reclamaciones más que las ingresadas y el número de reclamaciones pendientes a 31 de diciembre ha pasado de 11.266 en 2015 a 7.586 en 2017.

En el **Anexo V** se contienen los datos de la actividad del Tribunal Económico Administrativo municipal de Madrid en el periodo 2015-2017 en el que ha resuelto 3.875 reclamaciones más que las ingresadas y ha pasado de 5.566 reclamaciones pendientes a 31 de diciembre de 2015 a 2.588 pendientes a 31 de diciembre de 2017, con un porcentaje de recursos contencioso administrativos presentados contra sus resoluciones que ha pasado del 7,20% en 2015 a 11,34% en 2017. Ha estimado en 2017 el 21,24% de las reclamaciones interpuestas (15,65% totalmente y 8,76% parcialmente) y de los recursos contencioso administrativos planteados frente a sus resoluciones, el 50,82% han confirmado sus resoluciones, el 29,02% las han anulado totalmente y el 8,76% las han anulado parcialmente.

Los resultados agregados⁵⁸ de los Tribunales económico administrativos municipales en 2016, que son los últimos de los que se dispone, también son positivos, son:

Resultados agregados Tribunales económico administrativos municipales 2016					
Ptes. a 31 12.2015	Ingresadas	Total	Resueltas	Ptes. a 31.12.2016	Superávit
18.987	13.218	32.205	16.571	15.634	3.353

Respecto a las resoluciones recurridas en vía administrativa y en vía contencioso administrativa los datos agregados son:

Periodo	Acuerdos recurridos en vía administrativa		
Desde el inicio de la actividad de los TEAM hasta el 31-12-2013	6,04%		
Desde el inicio de la actividad de los TEAM hasta el 31.12.2016	8,05%		
Periodo/Sentencias	Estimatorias	Desestimatorias	Otros conceptos
Desde el inicio de la actividad de los TEAM hasta el 31-12-2013	28,34%	58,53%	13,13%
Desde el inicio de la actividad de los TEAM hasta el 31.12.2016	26,13%	61,96%	12,76%

58 Datos presentados por el TEAM de Bilbao: Análisis de la litigiosidad de los TEAM 2014-2016, presentado el 25 de octubre de 2018.

Estos datos permiten comprobar que la vía económico administrativas en los municipios de gran población, también, es indispensable para el correcto funcionamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque todavía no está cumpliendo la función de disminuir la litigiosidad.

Se comprueba que el 2017 los Tribunales de Madrid y de Sevilla, que son los de mayor volumen, van recuperando el retraso que soportaban, aunque los tiempos de respuesta todavía son excesivamente largos y conviene preguntarse cuál es la causa que en Barcelona no existan estas demoras. Son necesarios cambios cualitativos como, también, se han efectuado en los recursos administrativos en materia contractual.

Por último, aunque las quejas y sugerencias tienen una naturaleza jurídica diferente de los recursos administrativos quiere adelantarse un apunte de su aplicación en 2017 en el ámbito tributario. Al aplicar el cumplimiento cooperativo tributario habrá que definir como se integran en él los recursos administrativos, quejas y sugerencias.

4. Otras reclamaciones y quejas

Aunque el objeto de esta Comunicación, como se recoge en su título, por razón del tiempo de exposición, son únicamente los recursos administrativos, dado que la Justicia administrativa es el conjunto de los recursos administrativos y de los recursos contencioso-administrativos no puede dejar de hacerse un avance de los resultados obtenidos en las quejas en la vía tributaria. Un sistema eficiente de Justicia administrativa debería sistematizar y estructurar tanto los recursos y los contenciosos administrativos, (hemos destacado anteriormente la situación procesal de los Tribunales competentes para conocer los recursos especiales administrativos en materia de contratación), como las quejas en el ámbito tributario, que han tenido una expansión notable desde la creación del Defensor del Pueblo.

En el ámbito del derecho administrativo, ya desde la ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 se dio un tratamiento marginal a las quejas. En el apartado VI.3 de su Exposición de Motivos al tratar de la revisión de los actos administrativos especificaba que por no tratarse propiamente de un recurso dicha Ley regulaba las quejas en lugar aparte, en la ordenación del procedimiento administrativo, artículo 77, y se podían deducir, a diferencia de los recursos, en cualquier momento, siempre que se diese algún defecto en la tramitación del procedimiento; los recursos se regulaban en los artículos 113 a 128 y tenían plazo tasado para su interposición y se presentaban contra un acto administrativo. Las Quejas se podían presentar frente a una actividad o prestación de un servicio.

Por ello, el artículo 77 ordenaba que se podrían interponer, en cualquier momento, contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supiesen paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados, y omisión de trámites que pudiesen subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto.

Tras la Constitución de 1978 el ámbito de las quejas se fue derivando a la actuación del Defensor del Pueblo, al derecho de petición y a los defensores del contribuyente que fueron creando diversas Administraciones; las quejas no se recogen en la Ley 30/1992, que potenció la revisión de oficio y unificó la regulación de los recursos administrativos.

Pero a semejanza de lo que ocurrió en 1988 con el Consell Tributari, la Administración Tributaria, ejercitando la potestad reglamentaria, creo el Consejo de Defensa del Contribuyente, que posteriormente ha sido replicado, en su ámbito, por las Comunidades Autónomas, lo mismo que los defensores del contribuyente; se quiere dejar constancia de este hecho y resumir, a grandes rasgos, la actuación del Consejo de Defensa del Contribuyente, como elemento necesario para obtener una Justicia Tributaria de calidad.

El Consejo para la Defensa del Contribuyente, que inicialmente se concibió como órgano unipersonal, se creó por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, por Orden de 16 de enero de 197 del Ministerio de Economía y Hacienda se fijó su composición mediante la designación de los 16 Vocales que

conformaban el Pleno, iniciando su actividad el 20 de enero de 1997. Forman parte del mismo funcionarios y personas de reconocido prestigio, en representación de los sectores profesionales relacionados con el ámbito tributario y con el de la sociedad en general. También la Directora de Auditoría Interna de la AEAT.

El Consejo es un órgano adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y sus funciones, desde su constitución eran de asesoramiento en la resolución de las quejas y sugerencias (artículo 2.a, entre otros, de su norma de creación) y consultivas (artículo 2.h del Real Decreto 2458/96).

En el artículo 34.2 de la LGT se le reconoció y se ordenó que integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente vela por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atiende las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen. El artículo 243 de la LGT, que regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en su apartado 2, integra dentro de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, como órgano competente para resolver este recurso, al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La elevación de su regulación a rango legal es, sin duda, consecuencia del reconocimiento de la conveniencia de la existencia de un órgano específicamente pensado para desarrollar una función de protección de los derechos de los obligados tributarios.

El Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, modificó⁵⁹ su regulación. Los procedimientos que se siguen ante el CDC no son procedimientos de aplicación de los tributos sino que se tramitan al amparo de la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición y por el citado RD 1676/2009, de 17 de octubre⁶⁰. Las quejas y sugerencias formuladas al amparo de esta norma ante el CDC no tienen, en ningún caso, la consideración de recurso administrativo, ni su interposición suspende la tramitación del procedimiento ni interrumpe á los plazos establecidos en la legislación vigente para la tramitación y resolución de los correspondientes procedimientos. Las quejas y sugerencias no condicionan, en modo alguno, el ejercicio de las restantes acciones o derechos que, de conformidad con la normativa reguladora de cada procedimiento, puedan ejercitar los que figuren en él como interesados. Las contestaciones y demás actos producidos por el Consejo para la Defensa del Contribuyente no constituyen ni reconocen derechos subjetivos o situaciones jurídicas individualizadas por lo que no son susceptibles de recurso alguno, administrativo o jurisdiccional, aunque si cabe presentar disconformidades

Es reveladora del potencial que tiene el CDC la actividad seguida en 2017 y compararla con la de 2016 y los años anteriores:

Los expedientes abiertos por la Unidad operativa fueron:

2.010	11.515
2.011	11.824
2.012	10.749
2.013	11.700
2.014	15.391

⁵⁹ Ha sido objeto de una profunda modificación en virtud del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

⁶⁰ Desarrollado por la Instrucción de 22 de julio de 2010 de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos

2.015	14.000
2.016	18.562
2.017	10.951

De los que se admitieron:

	Número	%	Número	%	Número	%
	2017		2016		Diferencia	2016-2017
Admitidos	9.265	84,60	14.022	75,54	-4.757	-33,93
Inadmitidos	1.686	15,40	4.540	24,46	-2.854	-62,86

En 2017 se resolvieron:

Año	Quejas	Sugerencias	Total
2015	4	1	5
2016	847	59	906
2017	8.316	265	8.581
Suma	9.167	325	9.492

Respecto a los resueltos se presentaron las siguientes disconformidades en 2017:

POR EXPEDIENTES DEL AÑO	DISCONFORMIDADES
2016	57
2017	203
Suma	260

Considerando los 9.167 expedientes de queja contestados por los «Servicios Responsables» en 2017, el **índice de disconformidad** en 2017 ha sido del únicamente **2,84** por 100. Por tanto, el **índice de conformidad** en 2017 fue del 97,16 por 100. Datos que demuestran la potencialidad del CDC para incorporar técnicas de conciliación.

5. Perspectivas prácticas y conclusiones

Desde una perspectiva práctica ha quedado demostrado, en el ámbito tributario, que para un buen funcionamiento de la vía contencioso-administrativa es imprescindible que exista una vía económico-administrativa, tanto en el ámbito estatal, comunidades autónomas y municipios de gran población, que no esté colapsada, y que resuelva en un tiempo razonable las reclamaciones presentadas. Así se demuestra de la situación que se produjo en los tributos locales tras la supresión de la vía económico-administrativa por la Ley 7/1985, que obligó a reinstaurarla en los municipios de gran población por la Ley 57/2003. La experiencia del Consell Tributari de Barcelona desde 1988 demuestra que la potestad de autoorganización y la potestad reglamentaria son suficientes para implantar una organización eficiente de gestión de los recursos administrativos.

Los recursos administrativos han sido muy estudiados desde un punto de vista doctrinal. Tradicionalmente no se ha valorado, adecuadamente, la función que cumplen⁶¹. Por ello no existe una presión social para una reforma en profundidad del sistema, aunque ya existe un buen anteproyecto de ley desde febrero de 2013, que no fue tomado en consideración en la reforma de 2015.

Llama la atención que la necesidad de la reforma de los recursos administrativos en vía tributaria no ha sido destacada, adecuadamente, en la Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018. En ella se manifestó la preocupación de Catedráticos y Profesores de Hacienda Pública y Derecho Financiero y Tributario por ciertas actitudes de poderes públicos. En su opinión, algunas de ellas discurren en sentido inverso de las elaboraciones doctrinales elaboradas desde los años cincuenta y a las exigencias constitucionales que deben informar su actuación, tanto en el ámbito legislativo como en el ejecutivo.

En el ámbito universitario y de la Administración sí que existen valiosas investigaciones que han estudiado partiendo de un ámbito cuantitativo y de derecho comparado la situación de los recursos administrativos en España y las posibilidades de reforma que existen. No se han llevado, por el momento a la práctica, y en el momento de efectuar reformas legislativas no se han incorporado a las nuevas leyes.

Es especialmente significativo que en la tramitación de las Leyes 39/2015 y 34/2015, pese al carácter continuista de los proyectos en esta materia, ninguno de los partidos políticos presentó enmiendas respecto a la estructura de los recursos administrativos, salvo la que solicitaba se diese carácter potestativo al recurso de alzada. No consta que en la memoria de dichos anteproyectos se reflejará la situación que en el año 2014 tenían los órganos de la vía económico administrativa que se han expuesto en los **Anexos II y I**.

El contenido de los citados proyectos de ley y la falta de enmiendas quizás se explican por la situación de profunda crisis económica en la que se elaboraron; había otras prioridades, pero en el momento actual no existe crisis económica y ya se empieza a contar con datos suficientes para valorar las reformas de 2015 y la necesidad de su reforma en cuanto a los recursos en vía administrativa. No conviene esperar a la próxima crisis económica, de la que ya hay algunos indicios, para tratar la modificación de los recursos administrativos y las dotaciones humanas económicas y de medios materiales a los Órganos independientes que resuelven recursos administrativos., como parece se está empezando a hacer.

Las reformas acometidas desde 1988, demuestran que en casos concretos, las reformas cualitativas se han operado a través del ejercicio de la potestad reglamentaria, como se ha expuesto al tratar el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona y el Consejo de Defensa del Contribuyente de la Administración del Estado. Estas reformas han sido incorporadas, tras su indudable éxito, a normas con rango de Ley que las han confirmado, pero respetando la capacidad de autoorganización de los Entes creados y no interfiriendo en los procedimientos que estaban, y continúan, aplicando. Es una vía que debería volver a explorarse y a utilizar.

Sin olvidar la incorporación de nuevas instituciones, la experiencia demuestra que los cambios que se pueden incorporar a más corto plazo y con resultados prácticos, son los que consisten en desarrollar instituciones que ya existen mejorándolas y tomando en consideración las propuestas que puedan hacer los órganos existentes.

En la resolución de las reclamaciones deben tomarse en consideración, tanto las alegaciones del contribuyente como que el órgano gestor tenga la oportunidad de conocer la reclamación, la oportunidad de modificar o completar el acto administrativo dictado e informar al Órgano que debe resolver la reclamación. Independencia no es sinónimo de estanqueidad.

En la resolución de las reclamaciones deben tomarse en consideración, tanto las alegaciones del contribuyente como que el órgano gestor tenga la oportunidad de conocer la reclamación, la

⁶¹ En la Bibliografía, Anexo VII, se acompañan estudios doctrinales que a partir de 2016 y muy recientemente destacan la importancia de la función de control y las vías alternativas que existen para la reforma de los recursos.

oportunidad de modificar o completar el acto administrativo dictado e informar al Órgano que debe resolver la reclamación. Independencia no es sinónimo de estanqueidad.

La próxima reforma debería implicar una mayor exigencia del cumplimiento de los plazos por la Administración y una regulación más eficaz de los efectos del incumplimiento por la Administración de los plazos de resolución.

Debe mejorarse la transparencia de los resultados en la gestión de los recursos administrativos. La Justicia Administrativa es un sistema que comprende a la jurisdicción contencioso-administrativa y a la vía administrativa de resolución de recursos administrativos; para el ciudadano es un servicio público, de los enumerados en el artículo 8 1 f) de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia.

Por ello los ciudadanos tienen derecho a conocer el grado de cumplimiento y calidad de los órganos que resuelven reclamaciones económico-administrativas. Los Ayuntamientos de gran población en los estatutos y reglamentos de funcionamiento de los TEAMs recogen la obligación de presentar una memoria anual. Se han ido mejorando las memorias que presentan los órganos que resuelven recursos administrativos especiales contractuales y las reclamaciones económico-administrativas. Dado que se trata de documentos muy valiosos para la gestión y para la decisión que tienen que tomar los ciudadanos respecto a la vía a seguir para defender sus derechos, las Memorias deberían dejar de ser consideradas como una actividad graciable de las Administraciones. Deben ser considerados como un derecho de los enumerados en el artículo 34 de la LGT y exigible jurídicamente en caso de retraso. Por vía reglamentaria debería completarse su contenido, en especial para conocer el número de resoluciones cuyo fallo ha sido impugnado en vía contencioso-administrativa y el porcentaje de estimaciones que se han producido tanto en vía administrativa, como en vía contencioso-administrativa.

Ha sido especialmente útil que la AEDAF haya destacado en su Informe⁶² presentado, en diciembre de 2018, sobre la seguridad jurídica en materia tributaria, el factor negativo que supone el retraso en la resolución de los recursos. Se destaca en dicho Informe que a la escasa agilidad de nuestro sistema de resolución de conflictos se añade un creciente aumento de la litigiosidad. En el año 2017, la Comisión de Presupuestos del Congreso de los Diputados mostró su preocupación por el incesante incremento de los litigios tributarios, desvelando el dato de que más de 300.000 casos seguían sin resolver en los tribunales económico-administrativos. Situación que se agrava si se considera que más del 40% de las reclamaciones son estimadas total o parcialmente sólo en dichos tribunales, como el propio Ministerio de Hacienda reconoce. Por último, el Informe resalta como prueba irrefutable de la falta de agilidad de nuestro sistema que una misma disputa tributaria que vaya transcurriendo por cada una de las instancias y/u órganos administrativos y judiciales hasta llegar a la casación del Tribunal Supremo, puede extenderse más allá de los diez años, como hay múltiples ejemplos.

En el citado Informe se concluye que como demuestran diversos estudios empíricos y la propia OCDE ha destacado, la seguridad jurídica en materia tributaria resulta un elemento clave para fomentar la inversión en un determinado país, para aumentar su competitividad y para estimular su actividad económica.

Para resolver esta situación la AEDAF propone para empezar a resolver esta situación, que es imprescindible regular en nuestro país fórmulas alternativas de resolución de conflictos tributarios, como la mediación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, el arbitraje tributario (que tanto éxito ha tenido en nuestro país vecino Portugal), o la conciliación judicial en materia tributaria.

Igualmente, considera esencial la creación de juzgados y secciones de los tribunales económico-administrativos especializados en materia tributaria, así como una reorientación de los procedimientos para resolver recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas. Propuestas que se vienen realizando desde 1992 incluso por el Instituto de Estudios Fiscales como hemos expuesto anteriormente.

62 Documento «Paper» 13, diciembre 2018, Inseguridad Jurídica en España: Situación actual y propuestas para el futuro.

La cuestión que se plantea, y que se debe debatir, es la causa por la que nunca se llevan a la práctica y no se plantean enmiendas en el Congreso y el Senado, a pesar de los retrasos acumulados que se concretan en los anexos de esta Comunicación..

Para terminar con una dosis de optimismo, que es imprescindible, incluso en esta materia, destacamos que:

- a) En algunos Tribunales Económico Administrativos Municipales ya se están incorporando algunos vocales no funcionarios y podrá contrastarse sus resultados, aunque la reforma de los recursos contractuales ha demostrado que lo más importante es la independencia y la forma de selección de los miembros de los tribunales.
- b) El 7 de marzo entra en vigor la Ley 24/2018, de 5 de diciembre de la Generalitat, de mediación de la Comunitat Valenciana que incluye la mediación de las Administraciones Públicas. En su Disposición adicional segunda. «Mediación en relación con los procedimientos administrativos de la Generalitat» ordena que la Generalitat «**impulsará**» las medidas necesarias para incorporar procesos de mediación en los procedimientos administrativos de su competencia como forma de terminación convencional y como instrumento sustitutivo del recurso de alzada, de acuerdo con lo previsto en la legislación estatal sobre procedimiento administrativo común.

Se ha sustituido el «**podrá**» de las normas estatales por «impulsar», esperemos que así se haga, utilizando las experiencias que ya existen en otras Comunidades Autónomas, entre otras, Cataluña, en los recursos por denegación de acceso a la información, en el País Vasco en materia de medio ambiente y en Canarias en normativa de turismo.

- c) El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo contencioso administrativo, el 5 de marzo de 2018, ha aprobado, en desarrollo de la Guía del Consejo General del Poder Judicial de noviembre de 2016⁶³ un Protocolo para la práctica de la mediación intrajudicial⁶⁴ en el ámbito de lo contencioso administrativo. Este Protocolo, se ha completado con el Convenio entre el Consejo General del Poder Judicial y el Colegio de Abogados de Madrid de 20 de junio de 2017⁶⁵, para aplicar la mediación en el ámbito de los conflictos con la Administración Pública. Marco convencional en el que se inscribe el proyecto piloto que mediante dicho Protocolo se ha puesto en el marcha. Para concretar olos aspectos organizativos y de funcionamiento entre los Tribunales y MedialCAM se aprobó el Protocolo de Mediación intrajudicial contencioso administrativa 2018.

En cualquier caso, es importante destacar que continúa vigente la necesidad de reformar los recursos administrativos en materia tributaria. Para mantener viva esta necesidad es importante contar con información actualizada, tanto de las mejoras que se están produciendo en algunos sectores, como el de la contratación pública, como de la evolución de los retrasos en la vía económico administrativas. La información no es una actividad graciable de la Administración, sino un derecho de los ciudadanos y a difundirla pretenden contribuir estas líneas.

⁶³ La primera fue de 36 de junio de 2011. El Tribunal Superior de Justicia de Murcia aprobó un Protocolo en 2016 y en Las Palmas de Gran Canaria se aplica desde 2012 el del Consejo General del Poder Judicial.

⁶⁴ Ya se aplica la mediación intrajudicial en Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 2 de Las Palmas y se ha ido extendiendo al TSJ y Juzgados de lo contencioso administrativo de Murcia, y siete Juzgados de lo contencioso administrativo de Barcelona

⁶⁵ Renovado por un año el 7 de junio de 2018 y vuelto a renovar en 2019.

Anexos

1. Recursos presentados en vía económico-administrativa estatal 2015-2017. Situación

Anexo I Reclamaciones en vía económico administrativa 2015-2017

TEAC	2015	2016	2017	ACUMULADAS
ENTRADA	10.701	8.068	7.611	26.380
RESOLUCIÓN	7.922	5.877	8.342	22.141
DEFICIT/SUPERAVIT	-2.779	-2.191	+731	-4.239

TODOS TEA	2015	2016	2017	ACUMULADAS
ENTRADA	204.698	192.005	194.279	590.982
RESOLUCIÓN	195.749	181.516	209.617	586.882
DEFICIT/SUPERAVIT	-8.949	-10.489	+15.338	-4.100

2. Evolución del número de reclamaciones económico administrativas estatales 2011- 2015. Una situación estancada que no ha motivado, hasta el momento, ninguna reforma efectiva

Anexo II N° de reclamaciones E° Advas. Estatales 2011 a 2015

TEAC	2011	2012	2013	2014	2015	ACUMULADAS
ENTRADA	7.124	8.581	7.803	7.965	10.701	42.174
RESOLUCIÓN	4.630	5.093	6.245	7.450	7.922	31.340
DEFICIT	-2.494	-3.488	-1.558	-515	-2.779	-10.834

TODOS TEA	2011	2012	2013	2014	2015	ACUMULADAS
ENTRADA	216.747	223.417	208.802	207.053	204.698	1.060.717
RESOLUCIÓN	184.670	190.374	190.384	189.299	195.749	950.476
DEFICIT	-32.077	-33.043	-18.418	-17.754	-8.949	-110.241

Tribunales Económico-Administrativos Memoria 2015 y elaboración propia

3. % de Reclamaciones estimadas en TEAC 2015-2017, por conceptos

Anexo III % de Reclamaciones estimadas en TEAC 2015-2017, por conceptos

CONCEPTO	Estimadas Parcial+Total 2017	% Estimadas en 2017	% Estima- das en 2016	% Estima- das en 2015	Resueltas en 2017
1 Impuesto sobre Actividades Económicas	24	54,55	38,46	44,44	44
2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	185	41,39	40,05	47,93	447
3 Impuesto sobre el Valor Añadido	323	35,03	31,32	33,92	922
4 Impuestos Especiales	77	33,77	40,83	38,81	228
5 Tributos Tráfico Exterior	60	33,52	55,88	41,36	179
6 Actos de la Administración Catastral	160	31,43	14,57	19,67	509
7 Impuesto sobre Sociedades	233	26,27	19,73	22,96	887
8 Clases Pasivas	84	22,52	28,06	15,67	373
9 Actos del Procedimiento Recaudatorio	253	19,84	25,10	17,02	1.275
10 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y A.J.D.	59	13,98	25,94	12,89	422
11 Tasas y Tributos Parafiscales	15	11,54	11,82	20,39	130
12 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	264	9,40	11,83	22,47	2.808
13 Impuesto sobre el Patrimonio	1	8,33	50,00		12
14 Suspensiones	2	6,90	4,00	7,41	29
15 Otras reclamaciones	2	2,60	40,00	5,26	77
TOTAL	1.742	20,88	23,06	23,35	8.342

4. Datos de Tribunales Económico Administrativos Municipales de Andalucía en 2015 y del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Sevilla 2015-2017Anexo IV Datos Tribunales Municipales Económico Administrativos Andalucía 2015¹

	Sevilla	Granada	Córdoba	Almería	Málaga	Total
Nº Reclamacs tra- mitadas	2.903 ⁴	387	253	96	468	4.107

	Sevilla	Granada	Córdoba	Almería	Málaga	Total
Plazos medios resolución	9 meses ²	Dificultad calcular tiempos medios	1 año y algunos días	1 año y 6 meses	245 días	
Organización y estructura	5 vocales ³	3 vocales y un vocal sustituto	3 vocales	3 vocales	3 vocales	
Presupuesto	512.000 €	23.000€ dietas	231.499 €	4.800 para dietas	282.218 €	

¹ Resolución de 13 de febrero de 2018 del Defensor del Pueblo Andaluz formulada en la queja 15/4226 C16

⁴ En 2014 fueron 4.100

² En 2014 fueron 2 años y 9 meses en 2014

³ El 31 de mayo de 2016 se incrementó el nº de vocales a 9.

Datos Tribunal Municipal Económico Administrativo Sevilla 2015-2017¹

	2.015	2.016	2.017	Totales
Ingresados	2.903	3.318	3.280	9.501
Resueltos	3.746	4.634	5.644	14.024
Superavit	843	1.316	2.364	4.523
Pendientes a 31 de diciembre	11.266	9.950	7.586	

¹ Fuente, Memoria Tribunal Económico Administrativo Municipal de Sevilla 2017

(2) De 5.644 reclamaciones pendientes en 2017 5.142 corresponden a reclamaciones contra actos en vía ejecutiva

5. Datos Tribunal Económico Administrativo de Madrid 2015-2017

Anexo V Datos Tribunal Municipal Económico Administrativo Municipal de Madrid 2015-2017¹

	2015	2016	2017	Totales
Ingresadas	5.141	4.343	4.158	13.642
Resueltas	6.038	6.169	5.310	17.517
Superavit	897	1.826	2.364	3.875
Pendientes a 31 de diciembre	5.566	3.740	2.588	
Num recursos cont advos	435	780	602	
Porcentaje recursos	7,20%	12,64%	11,34%	

¹ Fuente, Memorias Tribunal Económico Administrativo Municipal de Madrid 2015-2017

(2) De las 5.310 reclamaciones resueltas en 2017 5.142 reclamaciones lo son contra actos en vía ejecutiva

Abreviaturas

ADR	Medios alternativos de resolución de conflictos
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CDC	Consejo Defensa del Contribuyente
CE	Constitución española de 1978
CDC	Consejo de defensa del contribuyente
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
Directiva 2008/52	Directiva 2008/52/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de mayo de 2008 sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles.
IIVTNU	Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero de enjuiciamiento civil
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso administrativa
LPA	Ley de 17 de julio de 1958, sobre procedimiento administrativo
Ley 7/1985	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local
Ley 24/2018	Ley 24/2018, de 5 de diciembre de la Generalitat, de mediación de la Comunitat Valenciana
Ley 30/1992	Ley 30/1992, de 26 noviembre de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común
Ley 34/2015	Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 LGT
Ley 39/2015	Ley 39/2015, de 1 octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
Ley 40/2015	Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público
Ley 57/2003	Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización de la vida local.
TACRC	Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales
TACPCM	Tribunal Administrativo de Contratación Pública de la Comunidad de Madrid
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central

TEALs	Tribunales económico administrativos locales
TEAMs	Tribunales Económico Administrativo Municipales.
TEARs	Tribunales económico administrativos regionales
TRLHL	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
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Bibliografía

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Agudo Gonzalez Jorge.: (coordinador)	<i>Control administrativo y Justicia administrativa</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	<i>Madrid</i>	<i>2016</i>
Agudo Gonzalez Jorge.:	<i>La Función administrativa de control, Una teoría del control orientada a la configuración de un sistema de justicia administrativa</i>	<i>Civitas ediciones SL</i>	<i>Cizur</i>	<i>2018</i>
Alonso Gonzalez, Luis M, Eva Andres Aucejo (Dir)	<i>Resolución alternativa de conflictos (ADR) en Derecho tributario comparado</i>	<i>Marcial Pons</i>	<i>Madrid Barcelona 2017</i>	<i>2017</i>
Andrés Aucejo, Eva.:	<i>La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia</i>	<i>Instituto de estudios fiscales</i>	<i>Madrid</i>	<i>2008</i>
Chico de la Camara, Pablo y otros:	<i>Una propuesta para la implantación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje</i>	<i>E Praxis</i>	<i>Madrid</i>	<i>2015</i>
Diaz Sastre, Silvia (dir)	<i>Informe sobre la Justicia administrativa 2018</i>	<i>CIIA Centro de investigación sobre justicia administrativa de la Universidad Autónoma de Madrid</i>	<i>Madrid</i>	<i>2018</i>

Autor	Título	Editorial	Lugar pub	Año
Gamero Casado E, Gallego Córcoles I.: (Dirs)	<i>Tratado de contratos del sector público</i>	<i>Tirant editorial</i>	<i>Valencia</i>	<i>2018</i>
Hurgo Lora, Alejandro	<i>Nuevas perspectivas en la defensa de los ciudadanos frente a las Administraciones Públicas</i>	<i>Iustel</i>	<i>Madrid</i>	<i>2018</i>
Instituto de Estudios Fiscales	<i>Convención y arbitraje en el Derecho Tributario</i>	<i>Marcial Pons</i>	<i>Madrid</i>	<i>1996</i>
J.J. Ferreiro Lapatza (Dir)	<i>La Justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos</i>	<i>Marcial Pons</i>	<i>Madrid</i>	<i>2005</i>
Lopez Ramón, Fernando.: (Coord)	<i>Las vías administrativas de recurso a debate</i>	<i>Instituto Nacional de Administración Pública</i>	<i>Madrid</i>	<i>2016</i>
Martin Fernandez, Javier y Juan Lozano, Ana María.:	<i>Los conflictos tributarios en España: propuestas para la conciliación en vía económico-administrativa y jurisdiccional</i>	<i>El Derecho</i>	<i>Madrid</i>	<i>2017</i>
Ministerio de Justicia	<i>Informe explicativo y propuesta de ley de eficiencia de la Jurisdicción contencioso administrativo</i>	<i>Ministerio de Justicia</i>	<i>Madrid</i>	<i>2013</i>
Tornos Más, Joaquin	<i>Administrative Justice and Administrative Tribunals in the United Kingdom. A model to be taken into account</i>	<i>Control administrativo y Justicia administrativa pág. 153 y ss. Inap investiga</i>	<i>Madrid</i>	<i>2016</i>

«La fiscalidad de los alquileres turísticos en la imposición directa e indirecta»

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura
Miembro de AEDAF

Title

The taxation of tourist rentals in direct and indirect taxation

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen fiscal aplicable, tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta, a la explotación de viviendas para uso turístico, que constituye una nueva una modalidad de alojamiento turístico de gran arraigo en nuestra economía actual, debido en buena medida a la irrupción de novedosas plataformas digitales de la llamada economía colaborativa.

Palabras clave

Economía colaborativa, alquiler turístico, fiscalidad, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido.

Abstract

This paper analyzes the tax regime applicable, in the area of direct and indirect taxation, to the exploitation of housing for tourist use, which constitutes a new form of tourist accommodation deeply rooted in our current economy, due in large part to the emergence of innovative digital platforms of the so-called collaborative economy.

Keywords

Collaborative economy, tourist rental, taxation, Income Tax, Value Added Tax.

Recibido el 25-05-2019/Aceptado el 18/07/2019/Revisado el 20/07/2019

Sumario

1. Consideraciones generales
2. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta
3. La declaración de los rendimientos procedentes de alquileres turísticos en el IRPF y en el IRNR
4. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la fiscalidad local. La aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas
5. Alcance de la nueva obligación de facilitar información introducida al efecto
6. Reflexiones finales

1. Consideraciones generales

Con carácter general hasta el año 2013 los contratos de arrendamientos de vivienda para uso turístico se regían por el Título III de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), quedando asimilados a los arrendamientos de temporada, sin perjuicio de la debida habilitación administrativa¹. Con anterioridad estos contratos de arrendamiento no se regían a todos los efectos por la normativa sectorial turística, no pudiendo garantizarse la calidad de los servicios turísticos prestados, en claro perjuicio de los destinos turísticos en los que operaba y del sector hotelero. Fue a raíz de la aprobación de la Ley 4/2013 de, 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, cuando se excluyeron los arrendamientos de uso turístico del ámbito objetivo de la normativa civil especial de arrendamientos urbanos, con la finalidad de que los mismos quedaran sujetos a la normativa sectorial específica de la respectiva Comunidad Autónoma², quedando solamente sujetos a la LAU en defecto de dicha normativa sectorial (art. 5.e) de la Ley 29/1994).³

Se considera arrendamiento para uso distinto de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Por tanto, cuando se produzca la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa se tratará de un alquiler turístico, que se someterá a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial, según establece el art.5 e) de la Ley 29/1994.

Como es sobradamente conocido a lo largo de estos últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, circunstancia a la que comúnmente se le designa con el término «alquiler turístico» y que se ha de diferenciar de los servicios que presta la industria hotelera.

1 Tal y como se afirmó en el Preámbulo de la citada Ley 29/1994 «(...) La Ley abandona la distinción tradicional entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos de locales de negocio y asimilados para diferenciar entre arrendamientos de vivienda, que son aquellos dedicados a satisfacer la necesidad de vivienda permanente del arrendatario, su cónyuge o sus hijos dependientes, y arrendamientos para usos distintos al de vivienda, categoría ésta que engloba los arrendamientos de segunda residencia, los de temporada, los tradicionales de local de negocio y los asimilados a éstos. Este nuevo categorismo se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario sólo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia, pero no en otros supuestos en los que se satisfagan necesidades económicas, recreativas o administrativas. Para ello, en la regulación de los arrendamientos para uso distinto al de vivienda, la ley opta por dejar al libre pacto de las partes todos los elementos del contrato, configurándose una regulación supletoria del libre pacto que también permite un amplio recurso al régimen del Código Civil».

2 Téngase presente que dentro de nuestro ordenamiento jurídico las responsables de la regulación del turismo son las distintas Comunidades Autónomas, encargadas de aprobar las leyes que regulan el arrendamiento de las viviendas turísticas y de establecer los requisitos necesarios para tener la condición de vivienda turística.

3 Concretamente la citada Ley 4/2013, de 4 de junio, modificó el art. 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos introduciendo, entre los supuestos excluidos del ámbito de dicha norma, la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial. En efecto, al amparo de lo establecido en la letra e) del citado art. 5 de la LAU se excluye de su aplicación (y, por ende, del concepto de arrendamiento de vivienda) la «cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa». Tal y como se afirmaba a este respecto en la Exposición de Motivos de la Ley 4/2013 «En los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluya específicamente para que queden regulados por la normativa sectorial específica o, en su defecto, se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación». En consecuencia a resultas de la citada modificación quedaron fuera del concepto de arrendamiento de inmuebles sujetos a tributación en el IRPF todas aquellas viviendas turísticas que son ofertadas en sitios web y que son alquiladas con fines turísticos por cortos periodos de tiempo y con fines lucrativos. Se produjo pues la exclusión de la LAU de las viviendas turísticas, que pasaron a regularse en base a lo establecido en el Código Civil en materia de arrendamientos. Si bien la citada redacción fue modificada por el apartado Dos del artículo primero del Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que añadió la mención «o por cualquier otro modo de comercialización o promoción adicional a la promoción en canales de oferta turística», dicho Real Decreto-Ley sería derogado por Resolución de 22 de enero de 2019 del Congreso de los Diputados, que no aprobó su convalidación, de manera que la vigencia de dicha mención suplementaria se limitó al periodo de 19 de diciembre de 2018 hasta 21 de enero de 2019. Con posterioridad sin embargo se aprobaría el Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, que recuperaría el conjunto de medidas introducidas.

2. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta

Dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del citado Impuesto, la condición de empresario (art 5.Uno.c de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto). Así, en tanto que realizados por empresarios, los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al IVA (art 4.uno LIVA). La sujeción a este Impuesto determina además la no sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), salvo que sea de aplicación la exención en el IVA (art 4. cuatro LIVA).

La normativa reguladora del IVA diferencia según la forma en que el propietario vaya a explotar su inmueble como apartamento turístico, pudiendo llegar a producirse la cesión a una empresa para que explote ésta el inmueble, el arrendamiento del inmueble por parte del propietario sin prestar servicios hoteleros complementarios o el arrendamiento del inmueble en el que el propietario se obliga a prestar algún servicio hotelero.

Teniendo lugar la cesión a una empresa para que explote ésta el inmueble el propietario será sujeto del IVA, debiendo darse de alta en la Administración tributaria y repercutir el IVA a la empresa de que se trate la cual, a su vez, repercutirá el Impuesto a sus clientes. Produciéndose el arrendamiento del inmueble por parte del propietario sin prestar servicios hoteleros complementarios el propietario no prestará ningún servicio de naturaleza hotelera (caso de los servicios alimentario y de restauración, de limpieza diaria de los apartamentos, de lavado de ropa o análogos, recepción permanente y atención al cliente, etc.), limitándose a utilizar una plataforma de internet para la comercialización de su inmueble. En dicho supuesto el alquiler que se cobra al cliente no estará sujeto al IVA, no teniendo en consecuencia que repercutir el Impuesto al mismo, y no siendo deducible el IVA soportado por los servicios que reciba el propietario, como son los de pago de suministros, limpieza de empresas externas, gastos de la vivienda, etc.

En cambio, teniendo lugar el arrendamiento del inmueble en el que el propietario se obliga a prestar algún servicio hotelero habrá que diferenciar si el propietario arrienda la vivienda a una empresa turística o lo hace directamente él con los clientes. Mientras que en el primer supuesto la empresa será la titular del arrendamiento turístico con sus clientes, prestando el servicio propio de la industria hotelera el propietario del inmueble que lo factura a la empresa comercializadora y debiendo aquél darse de alta en Hacienda como empresario y liquidar el IVA ante la Administración tributaria, en el segundo caso indicado (esto es, siendo el propio propietario el que presta los servicios hoteleros a los clientes utilizando a la empresa intermediaria solamente para buscar clientes), al ser aquél quien factura a sus clientes tendrá que facturar con IVA y liquidar periódicamente el gravamen ante la Hacienda Pública.

De acuerdo con la doctrina administrativa elaborada por la Dirección General de Tributos (DGT)⁴ están exentos del IVA y, por tanto, sujetos a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP aquellos arrendamientos de alojamientos turísticos en los que el arrendador no presta servicios típicos de la industria hotelera. En estos casos el arrendador no debe presentar ni ingresar el IVA. En caso de prestarse servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de un apartamento turístico no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del 10 por 100 como un establecimiento hotelero por aplicación del art 91.uno.2. 2º LIVA y de acuerdo con el criterio de la DGT.

La Ley 37/1992 alude como ejemplos de «servicios complementarios propios de la industria hotelera» a los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (art 20.uno.23º. b.' de la LIVA). En este sentido los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la

⁴ Pueden consultarse a este respecto, entre otras, la contestación de la DGT a Consulta de 19 de febrero de 2018 (V0420-18), entre otras.

mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. La citada actividad de hospedaje se define (a diferencia de lo que sucede con la actividad de alquiler de viviendas) porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración⁵.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento, ambos prestados con periodicidad. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes: servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos. Así las cosas los servicios prestados en las viviendas de uso turístico a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, relativos a la limpieza del apartamento y al cambio de ropa, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En definitiva, se encuentran sujetos y no exentos de IVA los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera. En cambio si no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y, además, la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se han de considerar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sujetos a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

Respecto del tipo aplicable, si se produce la sujeción al IVA tributan al tipo reducido del 10% los servicios prestados por la consultante (arrendamiento con servicios propios de la industria hotelera) cuando lo alquila directamente a los clientes-inquilinos. Por el contrario, la cesión del inmueble a una empresa de servicios que lo arrendará ulteriormente con servicios hoteleros tributará al tipo general del 21% sin perjuicio del tipo que corresponda repercutir por la empresa al inquilino.

Por otra parte, e igualmente dentro del ámbito de los servicios turísticos, la Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019 (As. C-225/18) vino a poner de manifiesto que la denominada cláusula de *standstill* contenida en el art. 176 de la Directiva 2006/112/CE autoriza a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción del IVA determinadas categorías de gastos que tienen un carácter estrictamente profesional, siempre que estos estén definidos de manera suficientemente precisa. A juicio del Tribunal el art. 168.a) de la citada Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos. Por el contrario, no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión

⁵ Véanse a este respecto, entre otras, las contestaciones de la DGT a Consultas de 13 de enero de 2016 (V0081-16), 13 de febrero de 2015 (V0575-15) y de 23 de octubre de 2017 (V2693-17); de acuerdo con esta última Resolución se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera el servicio de limpieza del interior del apartamento y el de cambio de ropa en el apartamento, prestados ambos con periodicidad semanal. En cambio de conformidad con lo declarado en la Consulta DGT V3154-13, de 24 de octubre, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo a dicha cláusula de *standstill* y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

Para finalizar el análisis de la presente cuestión en el ámbito de la imposición indirecta, dentro de la Modalidad TPO del ITPyAJD la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma. Y, en el supuesto de que la Comunidad no hubiese aprobado dicha tarifa, se aplicará la escala del art. 12.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del citado Impuesto (TRLITPyAJD).

3. La declaración de los rendimientos procedentes de alquileres turísticos en el IRPF y en el IRNR

Dentro del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter general los rendimientos derivados del alquiler de apartamentos turísticos⁶ tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario. Ahora bien para que proceda esa calificación el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera. Así, a modo de ejemplo, no se consideran como tales los servicios de limpieza realizados antes de la llegada de los inquilinos o tras la salida de éstos o la entrega y recogida de llaves en el momento de la entrada y salida de los clientes.

Los rendimientos obtenidos por el arrendamiento se declararán por el titular del inmueble o del derecho que le habilita para la cesión (por ejemplo, en el caso de un usufructuario del inmueble que cede el mismo) por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles. Al rendimiento neto resultante de esa operación no le resultará aplicable la reducción del 60% prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto (LIRPF), ya que los apartamentos de uso turístico no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.

En efecto, sólo si el contrato de arrendamiento está sujeto a la Ley de Arrendamientos Urbanos (lo que determina que tenga una duración mínima) existirá una ventaja fiscal para el titular del inmueble que no actúe como empresario y que lo alquile, concretándose la citada ventaja en una reducción en el rendimiento obtenido por el alquiler del 60% del mismo. En consecuencia aquel alquiler que no es permanente no tiene derecho a la citada reducción en el IRPF, tributando las rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble con fines turísticos al tipo del contribuyente sin la reducción del 60%. Y ello con independencia del número de días que se tenga alquilada la vivienda al cabo del año con

⁶ Los apartamentos turísticos se encuentran integrados en bloques o edificios destinados, de forma exclusiva, a prestar servicios de alojamiento temporal. Deben tener visible en el exterior una placa identificativa acorde a su categoría: las iniciales AT (apartamento turístico), con el número de llaves del que son acreedores, acorde a los servicios ofrecidos. Al entrar en la misma categoría legal a la que pertenecen los hoteles suele ser frecuente que la normativa aplicable en el ámbito de las distintas Comunidades Autónomas establezca la obligatoriedad para dichos apartamentos turísticos de ofrecer una recepción que preste servicio continuo las veinticuatro horas del día. Con carácter adicional suelen asumir los servicios de limpieza de las estancias, ofreciendo una frecuencia mínima. En resumen, en función de la amplitud de estos servicios pueden ser prestadores de servicios de hostelería. Por su parte las denominadas viviendas de uso turístico constituyen unidades aisladas dentro de edificaciones, conjuntos residenciales u otros espacios en las que frecuentemente existirán otros vecinos que no consentan en ceder el uso de las viviendas de forma temporal. Al igual que sucede con las empresas de apartamentos turísticos es frecuente que dichas viviendas asuman la obligación de registrarse ante los servicios correspondientes en cada Comunidad Autónoma. Sus propietarios pueden contratar los servicios de empresas especializadas para la promoción, administración y gestión de sus propiedades como lugares de alojamiento temporal. En todo caso la ordenación municipal de usos en la que se encuentra ubicada la vivienda o los estatutos de la comunidad de propietarios pueden limitar o condicionar su uso.

finés turísticos. Al no tratarse de un arrendamiento con carácter permanente no existirá derecho a reducción⁷.

Dentro del ámbito del IRPF tratándose del alquiler vacacional de la vivienda habitual, durante el período de tiempo en el que la vivienda no esté alquilada no se generarán rendimientos en el citado Impuesto. Sin embargo, cuando sí lo esté, bien sea en su integridad o, en su caso, alguna habitación, se entenderá que se obtienen rendimientos de capital inmobiliario. Para el cómputo de dichos rendimientos, de los ingresos hay que descontar los gastos deducibles, teniendo dicha consideración de una parte todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los intereses del préstamo hipotecario, la tasa de recogida de basuras, el pago de las primas derivadas de los seguros que cubran riesgos de la vivienda, gastos de comunidad, etc.) y, de otra, la amortización efectiva del inmueble⁸. Dichos gastos deducibles sólo podrán serlo en proporción a la duración anual del arrendamiento⁹. Con carácter adicional la deducción de los intereses y demás gastos de financiación, así como la de los gastos de reparación y conservación, se limita, como máximo, a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos (importe del arrendamiento). El exceso que no se pueda deducir durante un ejercicio podrá deducirse en los cuatro años siguientes.

Otro factor a considerar a este respecto es el relativo al coste fiscal que puede llegar a suponer el alquiler turístico de la vivienda habitual para aquel contribuyente que viniera aplicándose la deducción por inversión en vivienda habitual. Al amparo de lo dispuesto en la doctrina administrativa se pierde el carácter de habitual de la vivienda por su arrendamiento (aunque sea por cortos períodos de tiempo) y, por ende, el derecho a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual a la que se tuviese derecho. Y ello en tanto en cuanto para que la vivienda en cuestión constituya la residencia habitual del contribuyente éste debe residir de manera continuada durante al menos tres años. Y, al alquilarla, aunque sea por períodos de tiempo pequeños, pierde ese carácter. No obstante si con posterioridad la vivienda volviera a adquirir el carácter de habitual el contribuyente volvería a poder practicarse dicha deducción por adquisición de vivienda habitual desde el primer ejercicio en el que volviera a residir en ella con la intención de habitarla con carácter permanente durante, al menos, tres años desde esa fecha.¹⁰

Produciéndose el alquiler vacacional de la vivienda habitual por el inquilino cuando la vivienda vacacional es subarrendada, el rendimiento recibido por el subarrendador tendrá la consideración de

⁷ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 9 de diciembre de 2013, en la que se señaló que «*Al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto*». Este mismo criterio aparece reiterado en la Resolución del citado Centro Directivo de 7 de agosto de 2018.

⁸ Como es sabido dicha amortización se considera efectiva cuando, en cada ejercicio, no exceda del resultado de aplicar el 3% sobre el mayor valor de los siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

⁹ Así, por ejemplo, de cara al cómputo en el IRPF del alquiler turístico de una vivienda en la que se pernocta un sólo día, si bien como se ha indicado el arrendamiento de una vivienda con fines turísticos y sin que suponga el ejercicio de una actividad económica habría de imputarse como rendimiento de bienes inmuebles en el IRPF, a los efectos de deducir los gastos, y de cara a computar éstos, hallándose el inmueble alquilado sólo una noche y poniéndose a disposición del inquilino desde las 12:00 horas de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente, si se considera que dicho inmueble ha estado arrendado 1 ó 2 días a efectos de imputar los gastos correspondientes a la hora de calcular el rendimiento neto de capital inmobiliario por dicho arrendamiento sólo se podrían deducir los gastos correspondientes al período de tiempo en que el inmueble haya estado efectivamente alquilado. De este modo si sólo lo ha estado desde las 12:00 de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente únicamente se podrán deducir los gastos necesarios para la obtención del rendimiento y las cantidades destinadas a la amortización de un día. Así se encargó de precisarlo la contestación de la DGT a Consulta V2527-18, de 18 de septiembre. En todo caso los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

¹⁰ Recuérdese igualmente a este respecto que, si bien la deducción por adquisición de vivienda habitual fue eliminada en la normativa estatal con efectos desde el 1 de enero de 2013, aquellos contribuyentes que viniesen practicando esta deducción con anterioridad y que hubieran adquirido su vivienda habitual con carácter previo a dicha fecha pueden seguir aplicando la deducción. Y, si lo que se alquila no es la vivienda habitual sino una habitación dentro de ella, no se perdería el carácter de vivienda habitual que permite la deducción.

rendimiento de capital mobiliario en el IRPF, ya que para que exista un rendimiento de capital inmobiliario es preciso que el perceptor del rendimiento y el titular del inmueble coincidan¹¹.

En caso de alquiler vacacional de la segunda vivienda el alquiler vacacional podrá generar en el IRPF rendimientos de la actividad económica o rendimientos de capital inmobiliario. Concretamente constituirían rendimientos de capital inmobiliario los provenientes de bienes inmuebles que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente, debiendo diferenciarse a tal efecto dos períodos, a saber, aquél en el que la vivienda está alquilada y aquél otro en el que no lo está. Cuando la vivienda esté alquilada el rendimiento se determinará del modo indicado para el alquiler vacacional de la vivienda habitual del contribuyente. Y, cuando la vivienda no esté alquilada, la normativa tributaria aplicable también obligará a la imputación de una renta, al no tener la vivienda la consideración de habitual, debiendo por tanto tributar en proporción a esos días en los que la vivienda ha estado libre y a disposición de sus dueños. La imputación será de un 2% del valor catastral o de un 1,1% en el caso de inmuebles localizados en Municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, debiendo determinarse proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Por tanto los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya sido objeto de cesión generarán la correspondiente imputación de renta inmobiliaria, al igual que cualquier otro inmueble, cuya cuantía vendría determinada por el resultado de aplicar el porcentaje de imputación que corresponda (1,1% ó 2%) al valor catastral del inmueble, en función del número de días que no haya estado cedido con fines turísticos (o, en su caso, arrendado). No obstante el arrendamiento se puede entender también como una actividad empresarial, teniendo entonces los rendimientos derivados de la misma la consideración de rendimientos de actividades económicas cuando, además de ponerse a disposición el inmueble se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera tales como servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga o bien cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad.¹²

Téngase presente por otra parte que, de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 12 de febrero de 2019 (V0265/2019), relativa a la posibilidad de continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico, resulta admisible la aplicación de la citada deducción hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual.

11 Así, por ejemplo, tal y como tiene declarado la Hacienda Foral de Gipuzkoa en su contestación a Consulta de 14 de mayo de 2019 el arrendamiento de un inmueble con fines turísticos por parte del propietario del mismo a una empresa que se encarga de su gestión y que es la que se relaciona directamente con el cliente final constituye un subarrendamiento de una actividad económica, debiendo el propietario calcular el rendimiento neto del capital inmobiliario por diferencia resultante entre el rendimiento íntegro (constituido por los ingresos facturados a la empresa, una vez descontada la comisión) y los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, incluido el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, demás gastos de financiación y el importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en los arts. 35 y 36 del Decreto Foral 33/2014.

12 Así, según Consulta DGT V4929-16, de 15 de noviembre, si el alquiler de la vivienda de uso turístico no se limita a la mera puesta a disposición de la misma durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera (en caso objeto de la consulta desayuno-buffet), las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el art. 27.1 de la LIRPF. Véase asimismo a este respecto la contestación a Consulta V3169-18, de 12 de diciembre, en virtud de la cual si el alquiler de la vivienda vacacional no se limita a la mera puesta a disposición del inmueble durante periodos de tiempo sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera (como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos) las rentas que deriven del mismo tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el citado art. 27.1 de la LIRPF; en palabras del citado Centro Directivo «Si el contribuyente presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas». En suma, la existencia de servicios complementarios o, en ausencia de los mismos, la infraestructura de

A tal efecto carece de toda relevancia el mero hecho de formular el alta como vivienda turística mientras siga constituyendo su residencia habitual.

¿Qué criterios se han de seguir dentro del IRPF respecto del alquiler vacacional como actividad económica? En el citado Impuesto el alquiler vacacional tendrá la consideración de actividad económica y los rendimientos obtenidos podrán recibir dicha calificación cuando para la ordenación de dicha actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. También tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas las rentas derivadas de alquileres de vivienda de uso turístico que no se limitan a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementan con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos (art. 21 LIRPF).¹³

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del citado Impuesto (TRLIRNR) considera renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. Con carácter general los Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. De acuerdo con lo dispuesto en dichos Convenios las rentas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la Ley española.

La forma de tributación será diferente dependiendo de si el arrendamiento del inmueble sito en España constituye o no una actividad económica. Si no constituye actividad económica sería calificado como rendimiento de capital inmobiliario. Teniendo esta última consideración (rendimiento de capital inmobiliario) el alquiler se limita a la mera puesta a disposición de la vivienda, sin que se complemente con la prestación de servicios propios del sector de hostelería. Y el rendimiento a declarar lo constituirá el importe íntegro que se recibe del arrendatario, sin deducir ningún gasto. No obstante tratándose de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (y desde 1 de enero de 2015, también en Islandia y Noruega) para la determinación de la base imponible del Impuesto podrán deducirse los gastos previstos en la Ley del IRPF si se trata de personas físicas, o bien los previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), si se trata de personas jurídicas, siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que

personal mínima que contempla el art. 27.2 de la LIRPF determina la existencia de rendimientos empresariales. Por su parte la contestación a Consulta Vinculante V2297-18, de 7 de agosto, matiza a este respecto que si se alquila la vivienda a una empresa de servicios que sería la que contratase directamente con los inquilinos y les prestase los servicios contratados los rendimientos derivados del arrendamiento se calificarían como rendimientos del capital inmobiliario, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 21 y 22 de la LIRPF. En cambio si se procediese a alquilar la vivienda directamente a los inquilinos y a prestar los servicios indicados anteriormente, aunque sea a través de la empresa de servicios, las rentas derivadas del arrendamiento se calificarían como rendimientos de actividades económicas por aplicación del art. 27.1 de la LIRPF. Destaca además la DGT a través de esta última Resolución que si, en el supuesto de que las rentas percibidas por el arrendamiento del inmueble (bien a través de una empresa de servicios bien de forma directa) fuesen calificadas de actividades económicas, podría resultar de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) prevista en el art. 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del citado Impuesto, en tanto en cuanto dichas rentas constituyeran su principal fuente de renta; de acuerdo con lo manifestado a este respecto por la DGT «Dado que el artículo 1.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, se remite para la calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles, a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, a lo previsto en la normativa del IRPF, sólo procedería tal consideración si se cumpliesen los requisitos del artículo 27, apartados 1 ó 2, de la Ley 25/2006, circunstancia que no se produce, en los términos del escrito, ni el supuesto de la contratación de una empresa de servicios ni en la gestión directa del arrendamiento. Además, en el primer caso tampoco la actividad se ejercería de forma 'personal y directa', tal y como exige la norma de la Ley 19/1991. Consecuentemente, no procedería la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio».

¹³ Como es sabido, respecto de la individualización de rentas, y de acuerdo con el art. 11 de la Ley del IRPF, la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio. Así las cosas cuando los rendimientos obtenidos tengan la consideración de rendimientos de capital inmobiliario, se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso. Y, cuando tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas, se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades, presumiéndose que concurren dichos requisitos en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Este rendimiento se entiende devengado cuando resulte exigible por el arrendador o en la fecha de cobro si es anterior, siendo el tipo de gravamen aplicable el general vigente según el año de devengo.¹⁴

Si el arrendamiento del inmueble tuviese la consideración de rendimiento de actividad económica obtenido por medio de Establecimiento Permanente (EP) existirá actividad económica realizada a través del EP siempre y cuando se disponga en España para la ordenación de la actividad de al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Y si el alquiler de la vivienda de uso turístico se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hostelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos estos servicios podrán prestarse de forma directa o a través de la subcontratación a terceros.

Los EPs han de presentar declaración por el IRNR en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades. El tipo de gravamen aplicable en el presente caso será, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades, siendo el tipo general de gravamen el 25%. No obstante sería aplicable el 28% en el período impositivo 2015. Como es lógico atendiendo a la normativa reguladora del Impuesto los EPs podrán aplicar a su cuota íntegra las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses, devengándose el Impuesto el último día del período impositivo.¹⁵

En resumen, por lo que al IRNR se refiere habrá que diferenciar si la explotación se realiza en el ámbito de una actividad económica de apartamentos turísticos o como un arrendamiento sin prestación de servicios de ninguna clase para los clientes. En este último caso el rendimiento por el que deberá tributarse en España vendrá determinado por la diferencia resultante entre los ingresos totales que se obtengan menos los gastos ocasionados para el mantenimiento del inmueble, tales como los impuestos que gravan el mismo, los gastos de comunidad de propietarios, suministros que vayan a su cargo, amortización del edificio, etc. Y, sobre el rendimiento obtenido, deberá tributarse en España por el IRNR al tipo fijo del 19%, con independencia de la posible deducción que se aplique en el otro Estado por el Impuesto satisfecho. En cambio si se está realizando una actividad económica se puede entender que

¹⁴ A efectos meramente formales se ha de presentar el Modelo de declaración 210 consignando el tipo de renta 01 o 35, el cual se utilizará tanto para declarar de forma separada cada devengo de renta como para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un período determinado. Por lo que respecta a los supuestos de agrupación de rentas, podrán agruparse rentas del arrendamiento obtenidas por un mismo contribuyente siempre que procedan del mismo pagador, sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble (consignando como Tipo de renta: 01). No obstante tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados no sujetos a retención y devengados a partir de 1 de enero de 2018 podrán agruparse rentas del arrendamiento que procedan de varios pagadores siempre que sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble, consignando en dicho caso como Tipo de renta: 35. En ningún caso las rentas agrupadas pueden compensarse entre sí. El período de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar o bien anual si se trata de autoliquidaciones de cuota cero o con resultado a devolver. La presentación de la declaración podrá tener en papel o bien por Internet, quedando condicionado el plazo de presentación por el resultado de la autoliquidación. Así, siendo con resultado a ingresar la presentación habrá de tener lugar en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior, teniendo presente además que en caso de presentación telemática podrá domiciliarse el pago entre el 1 y el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero. Siendo la declaración con resultado de cuota cero el plazo de presentación iría del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas. Y, por lo que respecta a aquellas declaraciones con resultado a devolver su presentación tendrá lugar a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención, entendiéndose concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

¹⁵ Recuérdese que los EPs están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban, estando además obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS. Los pagos fraccionados han de realizarse en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre a través de la presentación del Modelo 202. No obstante cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado no será obligatoria la presentación del citado Modelo 202, salvo para aquellos EPs que tengan la consideración de Gran Empresa, que deberán presentar el modelo, aún cuando no deba efectuarse ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas. La declaración ha de presentarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Los EPs están además obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes, debiendo solicitar, antes del inicio, su inscripción en el Censo de Empresarios a través del Modelo 036. Esta declaración también servirá para solicitar, en el caso de contribuyente persona jurídica, la asignación del Número de Identificación Fiscal del EP. También existe la obligación de nombrar un representante con domicilio en España.

existe Establecimiento Permanente, exigiéndose el alta en Hacienda y liquidar el Impuesto con carácter anual por los rendimientos netos que generen.

4. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la fiscalidad local. La aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas

Como es sabido el art. 78 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 (TRLRHL) define la naturaleza y hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), señalando que se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. Por su parte el art. 79 del citado Texto Refundido regula la actividad económica gravada, disponiendo que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La Regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece que el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa. Por su parte la Regla 4ª.1 de dicha Instrucción dispone que, con carácter general, el pago correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.

Por tanto de acuerdo con la citada Regla 4ª.1 se han de entrar a analizar las diferentes posibilidades existentes dentro de la actividad de alquiler de apartamentos turísticos con la finalidad de realizar una correcta clasificación en las Tarifas del IAE. En primer lugar, cabe analizar la actividad por la que una persona o entidad cede, a cambio de un precio a arrendatarios, apartamentos por periodos de tiempo determinado prestando servicios de hospedaje. Entendiendo que la actividad de hospedaje se caracteriza porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación.

En este sentido las Tarifas del IAE clasifican en la Agrupación 68 de la Sección primera el «Servicio de hospedaje». Dentro de dicha Agrupación, se encuentra el Grupo 685 «Alojamientos turísticos extrahoteleros», en el que se clasificarán aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje pero que se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos tipo camping. En particular, tienen su encuadre en dicho Grupo 685 los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles, pisos y similares que no tengan, objetivamente, la condición de ninguno de los establecimientos enumerados anteriormente. Debe recordarse además que, según señala la Nota adjunta al citado Grupo 685, si los establecimientos de hospedaje en él clasificados permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de Tarifa será del 70% de la cuota señalada en el mismo.

Por otro lado, y conforme establece la letra F) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción, los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de servicios de hospedaje podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como servicios de limpieza, cambio de sábanas, internet,

televisión etc. En consecuencia el Grupo 685 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE clasifica la actividad de explotación de apartamentos turísticos extrahoteleros.¹⁶

En segundo término, se ha de entrar a analizar el supuesto en el que una persona o entidad propietaria de un apartamento turístico lo arrienda a una entidad mercantil o persona física que lo explota como establecimiento extrahotelero, contratando ésta, su ocupación con touroperadores y/o el personal necesario y asumiendo todos los riesgos de la explotación. En el presente caso la persona o entidad propietaria del apartamento turístico desarrollará la actividad de arrendamiento de inmuebles clasificada en el epígrafe 861.2 de la sección 1ª del IAE «Alquiler de locales industriales y otros alquileres NCOP».¹⁷

Por último cabría estudiar el supuesto en que dicha actividad consista, exclusivamente, en el arrendamiento por períodos de tiempo de casas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje y limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones. En la medida en que ello sea así, estaremos ante una actividad propia del Epígrafe 861.1 «Alquiler de viviendas» de la Sección Primera de las Tarifas, debiendo el titular de la actividad, en principio, darse de alta y tributar por el mismo. No obstante lo anterior la Nota 2ª de dicho Epígrafe establece que «los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero», en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª de la Instrucción, «los sujetos pasivos no satisfarán cuota alguna por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna».¹⁸

En conclusión, el simple alquiler de pisos o apartamentos para fines de semana o períodos determinados de tiempo sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino constituye una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección primera de las Tarifas, «Alquiler de viviendas»¹⁹

No debemos olvidar además que, una vez clasificada la actividad en su grupo o epígrafe correctamente, resulta de aplicación el régimen de exenciones reguladas en el art. 82.1 c) TRLRHL, en virtud del cual están exentas del IAE las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Dicha exención supone, a efectos del IAE, la no obligación de darse de alta en la matrícula del Impuesto ni de tributar por el mismo, con independencia de las obligaciones de carácter censal que le pueda corresponder cumplimentar al sujeto pasivo en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión

16 Así queda recogido además, entre otras, en las contestaciones de la DGT a Consultas de 31 de enero de 2018 (V0215-18) y de 22 de marzo de 2017 (V0731-17).

17 Véanse a este respecto, entre otras las Consultas de la DGT de 30 de diciembre de 2008 (V2540-08) y de 31 de julio de 2002 (núm. 1160-02).

18 Así se encargó de reconocerlo en su día la DGT en su contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002 (núm. 1821-02). En este sentido, por ejemplo, el alquiler de pisos o apartamentos para fines de semana o períodos determinados de tiempo sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino constituye una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección Primera de las tarifas, «alquiler de viviendas», aunque la Nota 2.ª de dicho Epígrafe establece que «los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero, y no estarán obligados a formular declaración alguna». Recuérdese no obstante que están exentas del IAE las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, en cuyo caso no existe obligación de darse de alta en la matrícula del Impuesto ni de tributar por el mismo. Con carácter adicional se hallan exentos del citado gravamen los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros períodos impositivos del Impuesto en que se desarrolle aquélla y las personas físicas (ya sean residentes o no residentes). Por lo que respecta de manera específica a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanza a los que operen en España mediante Establecimiento Permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Dado el amplio espectro de este conjunto de exenciones coincidimos con ÁLAMO CERRILLO, R., «Viviendas turísticas: fiscalidad, fraude e intercambio de información», *Carta Tributaria Opinión*, 2018 (consultado en www.laleydigital.com) cuando afirma que «La dirección y gestión de viviendas turísticas deberá estar inscrita en el IAE, pero el pago efectivo del impuesto no tendrá lugar. Ya que tan solo tendrán que hacer frente al mismo aquellas personas jurídicas que tengan una cifra de negocios superior a un millón de euros. Y teniendo en consideración que el tejido empresarial español está formado por pequeñas y medianas empresas, y el sector turístico no es una excepción, por tanto, podrá beneficiarse de las exenciones previstas en la normativa del IAE».

19 Así lo tiene declarado la DGT, entre otras, en sus contestaciones a Consultas de 11 de abril de 2017 (V0898-17), 7 de abril de 2011 (V0931-11) y de 2 de octubre de 2002 (núm. 1482-02). Con carácter adicional en la primera de las citadas Resoluciones, relativa al alquiler de vivienda con fines turísticos, sin servicio de restauración ni limpieza periódica, se precisa que la diferencia entre tributar como alquiler de vivienda o alojamientos turísticos extrahoteleros dependerá de que se limite a la mera puesta a disposición de un inmueble, en el primer caso, o se presten servicios de limpieza, cambios de ajuar, etc., en el segundo supuesto.

e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), que regula en el Capítulo I de su Título II las obligaciones censales.

5. Alcance de la nueva obligación de facilitar información introducida al efecto

Como es sabido con efectos desde 2018 se establece una nueva obligación de suministro de información relativo a las cesiones de viviendas con fines turísticos a través del Modelo 179, que deben presentar las personas o entidades que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (ya sean analógicos o digitales) y, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en dichas cesiones. Esta nueva obligación de información tendrá pleno efecto en la campaña de la declaración de Renta 2018, a presentar en 2019, sin perjuicio de la obligación de declarar las rentas percibidas por la cesión de estas viviendas con fines turísticos en el ejercicio en que se devenguen, al igual que el resto de rendimientos de capital inmobiliario.

Los intermediarios de estas operaciones han de informar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a partir del ejercicio 2018 de cada una de las cesiones de inmuebles con fines turísticos situadas en territorio español, incluyéndose las cesiones de viviendas turísticas (art. 5.e de la LAU) y el alquiler de temporada (art. 3 de dicha Ley²⁰).

La información a suministrar en el Modelo 179 comprende las siguientes cuestiones: titular de la vivienda; titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinta del titular de la vivienda); identificación de las personas o entidades cesionarias; inmueble objeto de cesión; número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos; importe percibido por el titular cedente del derecho; número de contrato asignado por el intermediario; fecha de inicio de la cesión; fecha de intermediación; e identificación del medio de pago utilizado.

De este modo, y sobre la base de la citada obligación de proporcionar información de las viviendas ofertadas en plataformas colaborativas, esto es, a través del intercambio de información sobre las viviendas turísticas entre el intermediario del alquiler (las citadas plataformas colaborativas) y la Administración Tributaria, ésta última ejercerá un mayor control sobre las viviendas turísticas que se ofrecen en el marco de la economía colaborativa, persiguiéndose que las mismas hagan tributar sus beneficios obtenidos.

6. Reflexiones finales

Sin lugar a dudas la explotación de viviendas para uso turístico constituye una nueva una modalidad de alojamiento turístico de gran arraigo en nuestra economía actual, debido en buena medida a la irrupción de novedosas plataformas digitales de economía colaborativa que han suprimido los costes de escala necesarios para poder comercializar alojamientos en un mercado global, permitiendo así a simples propietarios de viviendas el acceso a dicho mercado en condiciones de igualdad con grandes empresas hoteleras y centrales de reservas.

²⁰ De acuerdo con lo dispuesto en dicho precepto de la Ley «Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra». En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto se podría considerar también como arrendamiento, aunque para uso distinto de vivienda, los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada así como los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que lo celebren. En consecuencia podría estimarse que el arrendamiento de viviendas por temporadas, para uso vacacional, se encuentra recogido en la norma, de manera que éste se puede llevar a cabo sin impedimento legal alguno por parte de particulares, y en este caso, el mismo se encontraría sujeto a tributación como rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF. Véase a este respecto ÁLAMO CERRILLO, R., «Viviendas turísticas: fiscalidad, fraude e intercambio de información», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).

Con carácter general se ha de reconocer que la explotación de las viviendas con fines turísticos supone una serie de importantes retos para el conjunto de las Administraciones Públicas, que se aprestan a incluir nuevas regulaciones, como es el caso de la relativa a su tributación, distorsionada por la propia naturaleza de las plataformas que intermedian el negocio.

El conjunto de las Comunidades Autónomas (competentes en materia de turismo en virtud de lo establecido en el art. 148.1.18 de la Constitución) han procedido hasta la fecha a regular en sus respectivos territorios esta nueva realidad económica. Ello ha dado lugar al surgimiento de un tratamiento jurídico totalmente distinto en cada Comunidad. En efecto, el hecho de que cada Región haya regulado según sus propios intereses los arrendamientos de uso turístico o vacacional ha provocado la coexistencia en el territorio español de una multiplicidad de cuerpos normativos con un tratamiento jurídico de estos contratos totalmente distinto hasta en la definición del concepto de arrendamiento de uso turístico, con la consiguiente inseguridad jurídica que se desprende de la citada situación. A ello se ha de sumar, además, el hecho de que varios Ayuntamientos han venido aprobando normas urbanísticas que inciden directamente en el régimen de las viviendas y alojamientos turísticos y que han sido objeto de impugnación ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa²¹.

Desde nuestro punto de vista se hace necesario aprobar una ley marco de arrendamientos de uso turístico que fije las bases jurídicas de esta regulación para la coordinación y armonización de la normativa sectorial turística en todo el territorio español en aras de garantizar el respeto al principio de seguridad jurídica de nuestro sistema jurídico. En efecto, sería conveniente proceder a aprobar una regulación única del alquiler vacacional con el objetivo de establecer unas líneas maestras generales que arrojen luz a la maraña normativa actual sobre viviendas de uso turístico. Y ello teniendo presente que las viviendas de uso vacacional han tenido un impacto importante en la subida de los precios del alquiler.²²

Dicha regulación habría de contemplar la creación de un Registro estatal único en el que figuren todas las viviendas de uso turístico de España y que sirva como instrumento de control y regulación, otorgando además seguridad jurídica a los usuarios. Dicho Registro habría de estar además conectado con los Ministerios de Interior y de Hacienda.

En definitiva, se ha de tratar de alcanzar una armonización coordinada por el Estado que, sin vulnerar las transferencias realizadas en su día a las diferentes CC.AA. en materia turística, permita introducir unas

21 Así, por ejemplo, el Ayuntamiento de Palma de Mallorca ha prohibido casi por completo la explotación de viviendas con fines turísticos y de corta duración. Al permitir la únicamente en viviendas unifamiliares. El resto de medidas aprobadas (o en trámite de aprobación) son variadas, y van desde la exigencia de contar con salida independiente a la vía pública (Madrid) hasta la limitación del número total de viviendas en una determinada zona y en todo el municipio (Barcelona), pasando por la imposición de importantes limitaciones en cuanto a su ubicación dentro del edificio. En este sentido el Ayuntamiento de Valencia exige que las viviendas de uso turístico no tengan una vivienda residencial ni por debajo ni en la misma planta. Por su parte la normativa aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona contempla la obligación de reagruparse en edificios completos en un determinado periodo de tiempo. Asimismo se exige que los titulares de las viviendas soliciten una licencia que acredite que cumple todos los requisitos establecidos por la ley y no pueden alojarse en ella más personas de las que ésta determine. En cuanto al interior de la vivienda, debe estar en perfecto estado de higiene, amueblado y contener todos los utensilios necesarios para habitarla. Todo ello con el objetivo último de evitar la masificación turística y de alcanzar un turismo de mayor calidad.

22 Cuestiones concretas que habrían de ser objeto de reforma en la LAU serían, entre otras, las relativas a la distinción entre alquileres turísticos y de corta duración. Se ha de saludar con satisfacción la reciente reforma de la Ley de Propiedad Horizontal destinada a posibilitar a las comunidades de vecinos vetar la llegada de pisos turísticos. Partiendo del hecho de que siempre que se cumplan los requisitos que establece cada Comunidad Autónoma un vecino puede decidir por su cuenta si quiere o no alquilar su vivienda para uso turístico, mientras que con anterioridad si los restantes vecinos quisieran prohibir expresamente ese tipo de alquileres era necesaria la unanimidad (la cual no podría alcanzarse desde el momento en que el interesado en alquilar su vivienda se opusiese), tras la reforma operada en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, la oposición de ese solo vecino no será suficiente, ya que si tres quintos de los vecinos no están de acuerdo no se podrá alquilar la vivienda para ese uso. Se facilita así el veto de los vecinos a las viviendas turísticas. La reforma introducida a través del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, se sitúa en línea con la reciente jurisprudencia del TSJ. de Cataluña (Sentencia de 13 de septiembre de 2018) en virtud de la cual se avala que las comunidades de propietarios puedan cambiar los estatutos para prohibir los pisos turísticos, si bien este veto no puede tener efecto en el propietario que adquirió su piso sin ninguna restricción de uso si ya tiene la licencia aprobada. Tal y como declaró el citado Tribunal el acuerdo comunitario prohibiendo el destino turístico de los pisos

directrices comunes estableciendo por ejemplo una definición de lo que es una vivienda de uso turístico que afiance su clasificación residencial.

Desde un punto de vista tributario con carácter general se ha de diferenciar el tratamiento fiscal de los alquileres turísticos respecto a los servicios que presta a la industria hotelera. Así, por ejemplo, los servicios de limpieza del apartamento prestado a la entrada o salida del periodo contratado corresponden a servicios del alquiler turístico. Sin embargo, la limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño se consideran a servicios hoteleros.

El alquiler de un apartamento con fines turísticos de forma habitual exige darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas. En cuanto al IRPF, los ingresos obtenidos por esta actividad tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario. Para que se entienda que el dinero obtenido por el alquiler de estos apartamentos debe ser considerado como rendimiento del capital inmobiliario en el citado Impuesto el alquiler se tiene que limitar a la puesta a disposición de un inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera. Este sería el caso de los servicios de limpieza realizados antes de la llegada de los inquilinos o tras la salida de éstos o la entrega y recogida de llaves en el momento de la entrada y salida de los clientes.

Los rendimientos obtenidos por el arrendamiento se declararán por el titular del inmueble o del derecho que le habilita para la cesión (por ejemplo, en el caso de un usufructuario del inmueble que cede el mismo) por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles. A estas declaraciones no le resultará aplicable la reducción del 60%, ya que los apartamentos de uso turístico no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.²³

Los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya sido objeto de cesión generan la correspondiente imputación de renta inmobiliaria cuya cuantía sería el resultado de aplicar el porcentaje de imputación que corresponda (1,1% ó 2%) al valor catastral del inmueble, y en función del número de días que no haya estado cedido con fines turísticos. No obstante el arrendamiento se puede entender como una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de

«es válido para el futuro pero no es oponible a la demandante que compró su piso antes y votó en contra de la modificación de los estatutos». Inicialmente el Juzgado Primera Instancia núm. 31 de Barcelona y, posteriormente, la Audiencia de Barcelona, consideraron válido el acuerdo de la comunidad de vecinos porque contaba con la mayoría suficiente, y también determinó que dicho acuerdo afectaba a la demandante. Ambos tribunales concluían que esta propietaria sabía que sus vecinos se oponían a que hubiera pisos turísticos con anterioridad, si bien no tenían en cuenta que el acuerdo comunitario fue tomado una vez ella ya había manifestado su voluntad de utilizar su piso para esa actividad y obtenido las licencias administrativas correspondientes. En el presente caso la propietaria sabía que sus vecinos se oponían a que hubiera pisos turísticos con anterioridad, si bien no tenían en cuenta que el acuerdo comunitario fue tomado una vez que la interesada ya había manifestado su voluntad de utilizar su piso para esa actividad y obtenido las licencias administrativas correspondientes. Cuando la recurrente adquirió su finca no existía ninguna limitación de los usos posibles de la vivienda en los estatutos de la comunidad. Tampoco ésta los modificó hasta que tuvo conocimiento de que la recurrente pensaba destinarlo a vivienda turística. La modificación estatutaria se hizo cuando la actora había consolidado su expectativa al uso después prohibido, al tener concedida la licencia para iniciar la actividad la cual, si pudo obtenerse, fue porque no se hallaba prohibida en aquel momento por los estatutos comunitarios. En consecuencia el acuerdo adoptado no le podía afectar, pudiendo destinar su piso a las actividades que estimase adecuadas. Pues bien a juicio del TSJ. de Cataluña es válido el acuerdo que restrinja o limite las actividades que pueden realizarse en los elementos privativos de una finca siempre que se adopte por los órganos competentes de la comunidad con el quórum requerido. Ahora bien no considera el citado Tribunal que dichos acuerdos puedan tener efectos retroactivos en aquellos copropietarios que adquirieron los pisos o locales sin que constase inscrita la limitación en el Registro si ya tenían vigente los permisos correspondientes. El TSJ. de Cataluña estimó así la demanda de dicha propietaria contra la comunidad declarando que el acuerdo comunitario prohibiendo el destino turístico de los pisos es válido para el futuro, pero no resulta oponible a la demandante que compró su piso antes y votó en contra de la modificación de los estatutos. El Tribunal determina que la propietaria no puede impedir la adopción del acuerdo por parte de la comunidad, que es válido en tanto que fue tomado con el *quorum* exigido por la ley, si bien el mismo no ha de afectarle en el sentido de que la comunidad debe respetar el destino turístico decidido por la propietaria antes de su aprobación. Estableció además el citado Tribunal en su Sentencia de 8 de julio de 2019, al hilo de esta cuestión relativa a la legitimación activa del comunero para ejercitar acciones en defensa de elementos comunes, que el propietario de un elemento privativo de un inmueble sujeto al régimen de propiedad horizontal no puede accionar contra otro propietario que ha realizado obras en elementos comunes y en defensa de los intereses comunitarios, habiéndose adoptado por la Junta de Propietarios de una comunidad el acuerdo de no interponer pretensión contra el propietario que ha realizado las obras, sin deducir previa o simultáneamente acción de impugnación contra dicho acuerdo por ser contrario a los intereses de la comunidad o perjudicial para uno de los propietarios.

²³ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta 0099-05, de 8 de mayo, de conformidad con la cual no se aplicaría la reducción del 60% de los arrendamientos destinados a vivienda (art. 23.2 LIRPF) por ser su destino el de alojamiento turístico, aunque cabría plantear su aplicación en el arrendamiento de temporada.

rendimientos de actividades económicas cuando, además de poner a disposición el inmueble, se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera como pueden ser servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga o cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad.

Respecto al IVA, quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del IVA, la condición de empresario. En efecto, dentro del ámbito del citado Impuesto están sujetos a gravamen los arrendamientos realizados en el desarrollo de una actividad empresarial, teniendo el arrendador de una vivienda el carácter de empresario por la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Sin embargo están exentos los arrendamientos que tengan por objeto edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, extendiéndose la exención a los garajes y anexos accesorios a éstas y a los muebles alquilados conjuntamente con ellos. Ahora bien la citada exención no comprende los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. A estos efectos no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, los de limpieza de las zonas comunes del edificio o de la urbanización en que está situado y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones.

Si se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera se aplica un IVA del 10%, siendo necesario emitir una factura en la que así conste, así como la presentación por parte del contribuyente de las declaraciones de IVA donde consten los ingresos por IVA, del que se restará el Impuesto correspondiente a los gastos deducibles. Asimismo, si el alquiler no se lleva a cabo directamente con el inquilino sino a través de una empresa gestora, en la factura a dicha gestora habrá que incluir el IVA del 21%.

Por tanto los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante están exentos del IVA (y, por tanto, sujetos a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD) aquellos arrendamientos de alojamientos turísticos en los que el arrendador no presta servicios típicos de la industria hotelera. En estos casos el arrendador no debe presentar ni ingresar el IVA, pero sí ITP. En caso de prestarse servicios propios de la industria hotelera el arrendamiento de un apartamento turístico no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del 10% como un establecimiento hotelero. En el ITP la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Por último, con efectos desde el año 2018 se establece una nueva obligación de suministro de información relativo a las cesiones de viviendas con fines turísticos a través del Modelo 179, que deben presentar las personas o entidades que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (ya sean analógicos o digitales); y, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en dichas cesiones.

A priori nos hallamos en presencia de una actuación normativa que ha de permitir regular y clarificar el desarrollo de la actividad económica de las innovadoras plataformas digitales y que ha de servir para limitar el impacto de la competencia fiscal originada por la escasa regulación específica de la economía colaborativa, frente a la exhaustiva regulación que incide en las actividades que se enmarcan en la denominada economía tradicional.

Cabe plantearse no obstante en qué medida esta nueva regulación impone un régimen de información contrario a la normativa digital e inadecuado según la naturaleza de las plataformas y de la actividad que llevan a cabo. Y ello en tanto en cuanto las plataformas colaborativas son prestadores de servicios de la sociedad de la información y, como tales, están sometidos a la Directiva de comercio electrónico y a su correspondiente normativa nacional de transposición. Dicho régimen jurídico exime a las plataformas de ejercer una actividad general de supervisión o monitorización de sus contenidos, motivo

por el cual no están obligadas a recabar información de manera activa (ya sea para transmitirla o no a las autoridades públicas).²⁴

Cabe plantearse por tanto si las obligaciones tributarias contenidas en el Real Decreto 1070/2017 son contrarias a la normativa de comercio electrónico así como injustificadas, desproporcionadas e irreales por lo que respecta al propio funcionamiento de las plataformas y del entorno digital, representando una barrera de entrada al mercado que desincentiva la aparición de nuevos competidores digitales, lo que obstaculiza el desarrollo de la innovación y la digitalización. En este sentido se pronuncia GONZÁLEZ DE LEÓN²⁵, para quien *«Las plataformas digitales son muy diferentes entre sí, desde algunas que se limitan a ser un portal de anuncios que facilita el contacto entre particulares, hasta otras que tienen funcionalidades adicionales para aportar más seguridad a la intermediación. De esta manera, la información que maneja cada tipo de plataforma es muy dispar y, en ningún caso, llega hasta los extremos que pretende Hacienda. En otras palabras, la Agencia Tributaria está pidiendo a las plataformas digitales una información sobre la actividad subyacente (la de arrendamiento de viviendas con fines turísticos) que se produce en el entorno digital que ellas habilitan, pero que es una actividad en la que no intervienen y sobre la que no disponen de toda la información, ya que no tiene relación con el servicio concreto que prestan a sus usuarios»*.

Por su parte SÁNCHEZ HUETE²⁶ destaca al respecto que *«La obligación de información sobre datos que han de ser requeridos es una obligación compleja al requerir que el intermediario indague y demande información al cedente, sobre su titularidad y sobre la titularidad del bien inmueble, y también en relación con el bien inmueble, particularmente, su referencia catastral. De manera simultáneamente a la exigencia de información, también se establece la obligación de calificar jurídicamente algunos extremos de la información demandada concretamente en lo que se refiere a la titularidad requerida»*.

Ciertamente se ha de reconocer que en el presente caso se exige al intermediario que requiera al tercero con quien se relaciona la información demandada en el art. 54 *ter* del Real Decreto 1070/2017. Se impone así a aquellos una obligación de información sobre datos que no se derivan de su tráfico habitual y que aquél ha de poseer como consecuencia de su relación económica con el cedente y el cedido. Se trata, además, de una obligación que no se reduce a la información de datos ajenos, proyectándose sobre un contenido que no resulta propio de su tráfico, al exigírsele determinar el derecho del cedente en relación con la vivienda cedida, comprendiendo dicha obligación, además de la identificación de aquél (del cedente) la identificación y determinación del derecho en virtud del cual se cede la vivienda.

En definitiva al intermediario se le exige, no ya sólo la identificación del cedente y de su titularidad, sino también la necesidad de averiguar la titularidad del inmueble y de valorar la misma a tales efectos, debiendo proceder a identificar al titular así como la relación jurídica de titularidad existente en relación con el inmueble. La información que se requiere al intermediario podría no derivar de su relación negocial, viéndose así éste compelido a requerir aquélla a través del

²⁴ Se ha de hacer referencia además al necesario respeto que se ha de producir a la Directiva europea de Servicios (2006/123/CE) la cual, al amparo de lo establecido por la Sentencia del TJUE de 30 de enero de 2018 (Ass. C-360/15 y C-31/16), resulta de aplicación a este tipo de normas en cuanto *«se dirigen exclusivamente a las personas que pretenden desarrollar esas actividades en dichas zonas geográficas, con exclusión de los particulares en su capacidad privada»*. A resultados de lo anterior la regulación municipal, para ser válida, debe cumplir con los requisitos establecidos en la Directiva de Servicios, al tratarse de una restricción al ejercicio de una actividad económica, debiendo ser además el Ayuntamiento el que acredite el cumplimiento de la Directiva para cada una de las medidas adoptadas y en función de las concretas circunstancias concurrentes. Tal y como ha señalado a este respecto ALCOVER POVO, M., *«La regulación municipal de las viviendas de uso turístico: el gran salto al vacío»*, *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 27 de julio de 2018) la restricción debe estar justificada por una razón imperiosa de interés general, pudiendo tenerse por tal, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la protección del entorno urbano. Dichas medidas municipales no deben resultar discriminatorias ni en relación con otros tipos de alojamiento turístico ni en lo relativo a la prestación de servicios en el mercado europeo, evitándose que la medida suponga un cierre de mercado. Las medidas que se adopten por los Entes Locales deben ser además adecuadas a la finalidad perseguida y necesarias, de manera que la finalidad perseguida no pueda alcanzarse por medio de medidas menos restrictivas. Asimismo las medidas en cuestión no podrán ser desproporcionadas en relación con las concretas consecuencias que impliquen. En este sentido opina el citado autor que *«existen importantes obstáculos para que estas normas (o algunas de ellas) sean declaradas válidas por los Tribunales, lo que podría tener importantes consecuencias (incluso de carácter patrimonial) para los Ayuntamientos»*.

²⁵ GONZÁLEZ DE LEÓN, A., *«Hacienda no entiende la economía digital»*, *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 16 de agosto de 2017).

²⁶ SÁNCHEZ HUETE, M. A., *«Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos»*, *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es).

desarrollo de una actividad de indagación que podría ir más allá de lo que constituye una obligación de facilitar información con trascendencia tributaria, al imponerse con carácter previo su obtención. No se trata por tanto de una simple obligación de facilitar datos ajenos, sino del deber de obtención de información.

Debe reflexionarse además acerca de si el hecho de que nos hallemos en presencia de una obligación establecida reglamentariamente (en el art. 54 *ter* del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre) y que no aparece amparada por una norma de rango legal podría llegar a vulnerar el principio de reserva de ley, que exige como es sabido la determinación a través de una ley de los obligados tributarios.

Con fecha 13 de marzo de 2018 el Tribunal Supremo (TS) admitió a trámite recurso contencioso-administrativo interpuesto por una asociación contra la presente regulación relativa a las nuevas obligaciones de información para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos en España establecida a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Dicho recurso interpuesto se fundamentaba en el hecho de que las obligaciones introducidas exceden lo necesario y proporcional, imponiendo una carga administrativa y operativa a ciertos modelos de negocio que resulta asimismo contraria a la normativa existente, tanto nacional como comunitaria, e introduciendo un conjunto de trabas innecesarias y desproporcionadas a la competencia efectiva en el mercado.

No obstante, mediante Sentencia de 10 de octubre de 2018 terminó resolviendo el Alto Tribunal que el coste derivado de la adaptación a las obligaciones de información de los intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos no justifica la suspensión del art. 54 *ter* del RGAT. En efecto el Alto Tribunal, aceptando los argumentos alegados por la Abogacía del Estado y valorando las circunstancias concurrentes, denegó la suspensión de la ejecutividad del apartado Once del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introdujo en el Real Decreto 1065/2007 un nuevo art. 54 *ter* encargado de regular esta obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, que había sido solicitada como medida cautelar.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el Alto Tribunal el recurrente no probó los perjuicios irreparables derivados de la aplicación de la norma en cuestión y que, como hemos tenido ocasión de analizar, obligan a realizar cambios técnicos, a incorporar nuevos procesos informáticos o a adaptar las aplicaciones existentes, con el coste económico que ello supone lo que, a su juicio, podría terminar produciendo una «fuga» de clientes en atención a la mayor complejidad de manejo. Asimismo tampoco se probaron los perjuicios relativos a la necesidad de los prestadores de servicios de alojamiento de datos de adoptar un comportamiento activo de captación de datos que supone una modificación de su régimen jurídico y de su modelo de negocio, resultando alterado su régimen de responsabilidad. Tal y como razona el TS las referencias efectuadas relativas al régimen jurídico y a la necesidad de adaptar el modelo de negocio más bien parecían expresar dudas jurídicas acerca de si algunas de las empresas o entidades representadas por la entidad recurrente quedaban o no obligadas al suministro de información dispuesto en el mencionado precepto, lo que convertía la impugnación en una impugnación hipotética y no justificaba la suspensión cautelar. Y, en todo caso, destaca el Tribunal la existencia de un interés público prevalente y fundado en la necesidad de obtener información que garantice la aplicación del sistema tributario (la lucha contra el fraude fiscal) y de prevenir el blanqueo de capitales, el cual legitima a su juicio su implantación.

Con posterioridad la Sentencia del TS de 10 de septiembre de 2019 procedería a desestimar el recurso de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia contra diversos artículos del Decreto 3/2017, de 16 de febrero, de la Junta de Castilla y León, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico, concluyendo al respecto que las CC.AA. se hallan facultadas para imponer una regulación de la actividad de alojamiento turístico a las viviendas que superen unos umbrales de tiempo y habitualidad, así como para imponer condiciones de identificación, higiene y salubridad, y un servicio de atención al cliente las 24 horas del día.

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal las Administraciones Públicas pueden imponer umbrales de habitualidad y tiempo a la actividad de alojamiento turístico sin que por ello atenten contra la libertad de empresa (art. 38 CE), ni se vulneren, además, las leyes de libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio y de Garantía de Unidad de Mercado. Y ello en tanto en cuanto la habitualidad y la limitación en el tiempo en el arrendamiento de la vivienda con fines turísticos, aunque pueda incidir en las facultades de organización del operador, tiene cobertura en el art. 29 de la Ley 14/2010, de 9 de diciembre, de Turismo de Castilla y León, que establece que la prestación del servicio de hospedaje debe tener carácter temporal, de modo que la fijación del límite de duración de dos meses, por su propia naturaleza, no puede considerarse como una restricción ilegítima al ejercicio de la actividad.

Asimismo estima el TS acordes con la legislación vigente la exigencia de que la empresa prestadora del servicio de alojamiento de uso turístico deba exhibir en la entrada de la vivienda una placa identificativa de la actividad, así como el cumplimiento de determinados requisitos sobre las condiciones de habitabilidad, salubridad, higiene y confortabilidad de los establecimientos y fija estándares mínimos en la prestación de los servicios de hospedaje. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal no resulta irrazonable entender que se trata de un elemento idóneo para dar seguridad al usuario de que el alojamiento turístico seleccionado cumple con la normativa vigente.

Respecto de los estándares de habitabilidad rechaza el Tribunal que se cuestione, entre otros elementos del alojamiento, el oscurecimiento de los salones comedores, las dimensiones de las camas, soportes del papel higiénico y cunas. Se avaló así el criterio manifestado por el tribunal de instancia en virtud del cual la imposición de condiciones estándares referidas al acondicionamiento de las viviendas está justificada, en la medida que trata de garantizar una determinada calidad del producto turístico en defensa y protección de los derechos de los consumidores. El Alto Tribunal rechazó que la mera fijación de estándares mínimos referidos al acondicionamiento de las viviendas de uso turístico favorezca a los establecimientos tradicionales y provoque la exclusión de operadores del mercado. Se reconoce asimismo que el Decreto autonómico 3/2017 establece, aunque excepcionalmente, la posible dispensa del cumplimiento de alguno o algunos de los requisitos establecidos en aquellos preceptos, cuando las circunstancias concurrentes permitan compensar el incumplimiento con la valoración conjunta de las instalaciones, servicios y de las mejoras que incorporen y, en particular, cuanto se instalen en inmuebles integrantes del Patrimonio Cultural de Castilla y León.

Refiriéndose en particular a la obligación de facilitar a los clientes un servicio de asistencia telefónica disponible durante las 24 horas del día estima el Tribunal que dicho requisito no constituye una carga innecesaria y excesiva carente de justificación, ya que está destinado a resolver las incidencias que pudieran surgir durante la estancia y, por ello, a garantizar la protección de los derechos de los usuarios a la prestación de un buen servicio de hospedaje.

Por último, se estima ajustada a Derecho la habilitación a las Administraciones Públicas de recabar datos sobre los precios de los servicios de alojamiento turístico con fines estadísticos, informativos o publicitarios así como su inclusión en catálogos, guías o sistemas de aplicación informáticas de carácter turístico, argumentándose al respecto que resulta convincente el razonamiento efectuado por el tribunal de instancia, que sostuvo que dicha previsión reglamentaria no limita el ejercicio de la actividad comercial del operador ni obstaculiza la existencia de competencia en el mercado.



Reflections on sustainable taxation ¹

Frans Vanistendael
Prof. Em. KULeuven

Título

Reflexiones sobre la fiscalidad sostenible

Resumen

A lo largo de este artículo, nos adentraremos en la historia de la insostenibilidad, comenzando por el análisis del diverso arsenal de medidas fiscales y el papel indirecto de la fiscalidad como instrumento para acelerar los cambios tecnológicos, sociales y económicos que son necesarios para combatir el cambio climático. Analizaremos las diferentes técnicas que pueden utilizarse para acelerar el cambio de comportamiento, así como las limitaciones a las que nos enfrentaremos. Asimismo, propondremos nuevas normas que se utilizarán para ajustar la carga fiscal atendiendo a la capacidad de pago. Por último, propondremos algunos mecanismos de toma de decisiones que permitan la formulación de normas mundiales que, hasta cierto punto, también podrían aplicarse para que se produzca un cambio efectivo.

Palabras clave

Insostenibilidad, fiscalidad sostenible, medidas fiscales, cambio climático, cambio de comportamiento, normas mundiales.

Abstract

Throughout this article, we will review the history of unsustainability, starting by analysing the very diverse arsenal of tax measures and the indirect role of taxation as an instrument to accelerate the technological, social and economic changes that are necessary to fight climate change. We will discuss different techniques that can be used to accelerate behavioural change as well as the limitations that we will face. Also, we will propose some new standards to be used to bring this burden sharing in line with the ability to pay. Finally, we will propose some decision-making mechanisms to allow the formulation of worldwide rules that to a certain extent could also be enforced, so that effective change is realised.

Keywords

Unsustainability, sustainable taxation, tax measures, climate change, behavioural change, worldwide rules.

Recibido el 16-11-2019/Aceptado el 18/11/2019

¹ The abstracts and slides are available at Grau Ruiz, M.A.; Vanistendael, F.; Villar Ezcurra, M.; Malherbe, J.; Soler Roch, M. T.; Oberson, X.; García Novoa, C.; Hinojosa Torralbo, J.J.: International Seminar UCM - CertificaRSE: Adapting Tax Rules To Global Challenges, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 5 July 2019. <https://eprints.ucm.es/56512/>

Sumario

1. What's on our plate?
2. The history of sustainability
3. Priorities for worldwide development
4. Taxation as an instrument to achieve a sustainable world
 - 4.1. The main role of taxation
 - 4.2. The use of taxation as an instrument for non-tax purposes
 - 4.3. Examples of tax measures for climate change
 - 4.4. The need for sunset clauses on disincentives and incentives
 - 4.5. Environmental charges are always paid out of income or wealth
5. Ability to pay and tax incentives and disincentives for climate change
 - 5.1. Ability to pay at the national level
 - 5.2. Ability to pay at the international level
 - 5.3. Principles for worldwide financing
6. What about distortions of competition
7. Countervailing duties
8. International Cooperation

1. What's on our plate?

In this paper we will briefly look into the history of unsustainability, its main causes and in particular to CO₂ emissions as the major cause of climate change. Starting from the impressive and very diverse arsenal of tax measures we will discuss the indirect role of taxation as an instrument to accelerate the technological, social and economic changes that are necessary and inevitable to fight climate change. We will discuss the various techniques that can be used to accelerate behavioural change as well as the limitations that are inherent to the use of taxation as an instrument of social engineering. We will address two major issues in the use of taxation, i.e. the distortions of competition caused by these tax instruments and the role of the principle of the ability to pay in distributing the tax burdens for climate change. We will propose some new standards to be used to bring this burden sharing in line with the ability to pay. Finally we will propose a some decision making mechanisms to allow the formulation of worldwide rules that to a certain extent could also be enforced, so that effective change is realised.

2. The history of sustainability

Before the industrial revolution human societies were indefinitely sustainable. The lion's share of human activity was in agriculture and at the time almost all agricultural waste was organically degradable. Mobility on land was based on animal and human energy. Mobility at sea was based on wind and mobility in the air did not exist. CO₂ emissions from heating were based on burning wood and for a small part on burning coal. History teaches us that lifetime of civilisations was calculated in millennia as witnessed by the cultural monuments of civilisations like the Egypt, Rome, China and the Muslim Caliphates. However, compared to present day civilisations, living standards of the average citizen in those civilisations were rather poor and few of us would really want to live under the average conditions of those days long past.

All that changed radically with the start of the industrial revolution. The industrial revolution started a different area of production of goods, but also of services which resulted in a radically different area of consumption of raw materials, energy and the production of waste. It took humanity almost two centuries, before it became aware of the impact of this change on the ecosystems of the world. The report, Limits to Growth of the Club of Rome in 1972, was the first document indicating that there were physical limits to economic growth. Until this report, there was a general belief that, in spite of growing demand on finite resources, nature was boundless and the planet earth could sustain unlimited economic growth. In courses of economics it was taught that air and water were «free goods» not subject to the supply restrictions of the market. At the time, the findings of the Club of Rome were severely criticised by leading economists like Robert Solow, the Nobel prize in economics in 1987.

The report «Limits to Growth» mainly dealt with the exhaustion of natural resources, because climate change at that time was not yet an issue. As the 20th. century came to an end, gradually more and more meteorological statistics became available pointing to an accelerating process of global warming. In 1992 the United Nations Framework Convention for Climate Change was concluded. Art. 2 UNFCCC stated as an objective to stabilise greenhouse gasses in the atmosphere at a level that would prevent dangerous anthropogenic interference with climate change. The Kyoto protocol which was signed in 1997 and entered into force in 2005 confirmed the global warming trend of the atmosphere and the fact that this trend was very probably caused by emissions coming from human activity. The Kyoto protocol established by treaty the unsustainable character of our modern lifestyle. The Millenium Declaration of 2000 contained only one reference to climate change, but the UN 2030 agenda set in 2015 contained no less than four specific sustainable development goals (SDG's) with a clear shift in focus to environmental objectives of climate change.

3. Priorities for worldwide development

Global warming and recycling waste are the most immediate and fundamental challenges of our planet. Worldwide, the younger generation, who will have to meet this challenge, is highlighting by climate actions and demonstrations the extreme urgency of the unsustainability of our present lifestyle. That sense of urgency points to two absolute priorities among the SDG's of the UN 2030 agenda: (1) carbon free energy and (2) a fully recycling economy.

The reason for this absolute priority is that historically hunger, extreme poverty, the absence of health care, the lack of quality education and inequality based on gender undoubtedly have brought a lot of suffering and misery to an incalculable number of people in the world, but these challenges never constituted a mortal threat for the survival of mankind as a whole. The same challenges have been known and continued for thousands of years and mankind has survived in spite of these challenges. The time to meet the challenge of carbon free energy and a fully recycling economy is not measured in thousands of years but in less than one single century, the 21st. century, the first century of the new millennium. The most convincing arguments for this absolute priority are the following.

Climate change will hit developing countries first and disproportionately, so that achieving other development goals in these countries will become wishful thinking, if we don't stop or at least mitigate global warming. Right now the impact of excessive droughts and flooding is already worse in the Sahel and the Indian subcontinent and air pollution exceeds alarm levels in megacities like Beijing and New Delhi. The second reason is that as predicted sea levels rise, major ports that are hubs of economic activity in developed and emerging parts of the world will be submerged: Shanghai, New York, Djakarta, London, Antwerp and Rotterdam and all low lying industrial areas in Asia, Europe and North-America. Without these ports and the economic resources form their activities it will be impossible to achieve the non-climate development goals of the UN 2030 Agenda. The conclusion is clear: it is in the interest of developing as well as developed countries that in the short run all our intellectual as well as our physical efforts should be focused on the objectives of carbon-free energy and a fully recycling economy.

4. Taxation as an instrument to achieve a sustainable world

4.1. The main role of taxation

The main role of taxation is to raise revenue for the government. Jean-Baptiste Colbert, the Minister of Finance of Louis XIV, expressed that function graphically: «The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest (amount) of feathers, with the least possible hissing.» The most common taxes worldwide are on wealth, income, consumption, imports and exports, legal documents and public permits, and more recently on environmental harmful behaviour. As such however, the objective of taxation is not to determine human behaviour. However, because of the nature of taxes as a financial burden, taxpayers will tend to avoid the behaviour that is subject to the financial burden of a tax.

4.2. The use of taxation as an instrument for non-tax purposes

Because of this tendency of taxpayers to avoid financial tax burdens, taxation can also be used as an instrument to achieve non-tax purposes, like changing harmful environmental behaviour. However the role of taxes as instrument of social engineering is always subject to a trade-off that exists between the revenue function of a tax and its function in changing human behaviour. The reason is that if taxes would be fully successful in reaching their goal of eradicating harmful environmental behaviour, they would cease to fulfil their revenue function, because the object of the tax would disappear. The classical

example are excise taxes on tobacco, alcohol, sugar and petrol. Excessive increases of taxes on those items, do indeed reduce the consumption of those products, but also results in a loss of revenue. The revenue function of a traditional tax determines the limit on its capacity for behavioural change.

Therefore, if society wants to radically eliminate unacceptable behaviour the most effective way to prohibit such behaviour is to make such behaviour a criminal offence, and sanctioning this prohibition by prison sentences and criminal fines. The conclusion is that a tax is not the adequate instrument to eliminate harmful environmental in an absolute way. Taxes are also a very inaccurate instrument to achieve specific targets. Particularly in climate change non-tax experts like to set precise targets and deadlines. Using a tax as an instrument gives no guarantee that you will achieve the target within the deadline. The impact of a tax on behaviour is always approximative.

However taxes are very useful as an instrument to accelerate changes in behaviour with respect to climate change. As an accelerator taxes may be used in two directions: (1) as a disincentive to accelerate reduction of harmful behaviour and (2) as an incentive to accelerate useful behaviour. That function as a social accelerator is only successful, when there are clear technological alternatives to harmful behaviour that need financial support, or when the tax measure is used in conjunction with public promotion campaigns supported by scientific data.

4.3. Examples of tax measures for climate change

Examples of environmentally inspired tax measures abound in what is truly a huge arsenal of very diverse tax measures: taxes on batteries, plastic packaging, CO₂ emissions and greenhouses gases, mineral extraction, nuclear fuel, road taxes and tax incentives for home isolation, solar panels, electric cars, e-bikes and many more. Indirect or consumption taxes may be used as a disincentive to change the price relationship between goods and services in the market, by imposing an additional charge on certain goods and services, increasing substantially the price of harmful behaviour. In that sense changes in excise taxes have already been successful, as witnessed, by the dramatic shift in the use of diesel and gasoline, reducing substantially, but not eliminating, demand for diesel cars. A tax shift to electric cars has been less successful, because of remaining technical handicaps of electrical cars and a much bigger price differential. In the area of aviation and heavy freight transport, electric planes and electric trucks are not yet commercially available and therefore it is impossible to establish a tax differential between harmful and less or no-harmful alternatives. However increasing the charges on fuel for airplanes and trucks would indirectly change the transportation cost in comparison with electric railways.

Granting an exemption, deduction or tax credit in taxes on wealth, income, gifts and inheritance can act as an incentive to undertake certain activities, in particular in the area of research for carbon-free sources of energy or mechanisms of full recycling, or in investing in equipment necessary for these purposes.

These disincentives or incentives do not change the nature of these traditional taxes as revenue raisers, i.e. providing environmental incentives or disincentives through these taxes should not hamper these taxes in their revenue raising capacity. In that sense the common wisdom in designing taxes is to keep things simple with a broad base with few exceptions and a simple rate structure. These taxes must retain their main function of raising revenue and environmental and other objectives should remain subordinate to this revenue raising efficiency. Finally a tax can always serve a desirable climate objective by spending the revenue raised by the tax. When the revenue raised from a traditional tax is spent directly by the government on an environmental objective, the impact is almost always more direct and effective than when a tax acts as an incentive to change the behaviour of individual taxpayers.

4.4. The need for sunset clauses on disincentives and incentives

The integration of environmental rules in systems of taxation and subsidy should be regularly monitored in particular for subsidies and tax measures containing specific incentives or disincentives.

Technological innovation can make tax incentives obsolete very quickly and change a tax incentive into a tax privilege. Therefore well targeted tax incentives or disincentives or subsidies should end when objectionable behaviour ends or when innovation resolving the problem becomes competitive in the market. Special subsidies or tax regimes should disappear. Because it is very often difficult to abolish useless tax incentives or subsidies, special tax regimes and subsidies should always have time limits and be subject to «sunset legislation» ending the special regime automatically after so many years (5-10), unless parliament specifically decides to continue the specific regime.

4.5. Environmental charges are always paid out of income or wealth

Finally the bottom line is always that any special charge or subsidy for climate change in the end needs to be financed out of wealth or income, which are the ultimate sources for financing the whole system. When the burden of these special levies or subsidies exceeds the net income (after payment of income, wealth and consumption taxes) not only the objectionable environmental behaviour will disappear, but all economic activity will disappear and it will become utterly impossible to achieve any climate objective. Therefore it is essential to keep always an eye on the bottom line.

5. Ability to pay and tax incentives and disincentives for climate change

In the distribution of the tax burdens for climate change the ability to pay plays of course an important role. The ability to pay plays a role at two levels: between individuals at the national level and between states at the international level.

5.1. Ability to pay at the national level

Ability to pay in the national context is important, because otherwise the shift to a zero CO₂ emissions circular economy will widen the gap of inequality between individuals, which already has been growing worldwide. That is a particular challenge in countries where the inequality in income and wealth is already very high². The shift towards a zero carbon and circular economy is going to require a massive contribution from all members of society in all countries of the world and it is inevitable that in relative terms by far the biggest part of this contribution should come from members of society who by their production and consumption behaviour are the cause of the highest CO₂ emissions and other forms of pollution. Those members of society are those with the highest income and the highest wealth.

Therefore the tax- and budgetary charges to change behaviour must be progressive with the volume of income, wealth, consumption or production, not only for individuals, but also for entities in accordance with the principle of «dissuasive equality». Dissuasive equality means that certain groups of society must not be allowed to «buy out» objectionable behaviour, because the price tag for that objectionable behaviour is lower to them in relative terms than to other groups of society. Progressivity in this sense means that levies should not only be progressive with the price of for example a cruise or a holiday flight, but also progressive with the frequency with which people go on cruise or a holiday flight within a certain period of time. In designing tax incentives in income and wealth taxes to promote desirable behaviour it is important to use tax credits rather than exemptions or deductions, because credits provide a greater boost for low income earners, than an exemption or a deduction for low income on which they don't pay tax anyway. Tax incentives are only effective if alternatives to harmful behaviour are readily available. Providing tax credits for promoting home work may be feasible for administrative officed employees, but not for workers on the assembly line of a factory.

² See, Piketty Thomas, *Capital in the Twenty-First century*, Belknap Press of Harvard University Press (2014), in particular pp. 304-376, the chapters on inequality of labor income and the inequality of capital ownership.

The challenge in applying the ability to pay principle is not to fall in the trap of detailed regulation, but to stick to broad categories of taxpayers that can easily be distinguished. Negative consequences of price increases due to indirect taxes for low taxpayers may be offset by increased subsidies to the same group of taxpayers promoting desirable behaviour. This will inevitably result in more public intervention, and more «state» weakening market forces. The purpose of applying tax measures for sustainability is to accelerate technological innovation and behavioural change, which by hypothesis would move at a slower pace under pressure of market forces rather than under state intervention.

5.2. Ability to pay at the international level

Because a large part of the expenses for climate change are borne by tax incentives or subsidies from public budgets, the difference in the budgetary capacity of countries also plays a role in their national ability to pay. Taking into account the differences between countries in making the climate shift, this means generally that there must be a shift of public budget burdens from developing to developed countries. Together with the pace of technological innovation this is the biggest challenge in climate shift, because without outside assistance the public budget of quite a number of developing countries is totally inadequate or even incapable to make that shift.

There is already a Green Climate Fund (GCF) within the United Nations Framework Convention for Climate Change (UNFCCC). The immediate objective of this fund is to finance climate action to the tune of 100 billion \$ a year. At this stage the lion's share of that budget is provided by pledges from the EU and the US. The total costs of necessary climate investments for the period 2016-2030 have been estimated by the OECD at 95 trillion \$, or on average 6,3 trillion \$ a year³. Even when these «climate investments» are financed by way of long term loans, it is clear that there is a huge finance gap between 100 billion \$ a year and the sums necessary per year for the payment of interest and the repayment of capital on these loans. There are attempts to systematize contributions to the GCF with a Green Climate Fund Calculator 2.0, but at present contribution are largely made on a purely arbitrary basis, as ad hoc budgetary pledges by sovereign states. There is no relationship whatsoever between the amount of the contributions and CO₂ emissions⁴. Three of the most polluting countries, China, India and Russia are not on the contribution list. If at an international level it is not possible to come to an understanding on some basic principles to distribute the budgetary burdens for what is a collective and planetary effort, there will be no money available to effectuate a worldwide shift in climate behaviour and the countries which will suffer most will be developing countries. Therefore it is essential to elaborate some universal principles for financing climate change.

5.3. Principles for worldwide financing

The first financing principles could be, when countervailing duties are to be applied, such duties will be used principally or exclusively, not for the national budget, but to finance the GCF. The main purpose

³ Investing in Climate, Investing in Growth, a Synthesis, OECD report (2017) p. 13.

⁴ Excerpts from the table of contributions pledged, see Green Climate Fund, Wikipedia:

Country	Amount in \$ pledged per capita	Tonnes of CO ₂ emissions per capita
United States	9,41	17
Japan	11,80	9
Indonesia	0	8
New Zealand	0,57	7
Sweden	59,31	6
France	15,64	5
Chile	0,16	5

of countervailing duties is to eliminate the competitive advantage in differences in costs of output, in case of absence of green taxes on input. The trade barrier of the countervailing charge in the country of importation has in fact its origin in the absence in the country of exportation of any effort in making the climate switch. Therefore it is logical that the yield of the instrument used to eliminate the competitive advantage is used to make that effort possible and in that way to restore over time the level playing field between the exporting and importing country. During the period of transition it is the exporting country, unwilling or incapable to make the climate effort, that will have to face the trade barrier. That redistribution mechanism should not be organised on a bilateral, but on a multilateral basis.

The second principle could be that there should be some relationship between (1) the emissions of CO₂ per capita and (2) a country's share in worldwide CO₂ emissions on the one hand and the financial effort per country invested to make the climate switch on the other. The climate switch is a collective planetary endeavour, which can only succeed if the biggest polluting countries clean up their acts. The efforts of all the other countries with a smaller share in the worldwide pollution will not be sufficient to reach the goal. The proportional share per country in worldwide pollution and the volume of CO₂ emissions per capita are the two main indicators of the national effort to be made. Only six big countries contribute together to 58,8% of total CO₂ emissions. If they do not participate in the effort, the other 190 or so countries of the world have no chance. But there are also a few small countries that contribute disproportionately to CO₂ emissions, because of an extremely high emission per capita⁵. These countries should not escape from the effort, because their national volume in emissions happens to be rather small in size. Most of these countries are oil producing countries and belong to the richest countries in the world. So they have the means to initiate a vigorous programme to make the climate shift. These two parameters can be combined to calculate national emission targets and also the amounts in the national budgets that are to be spend to achieve climate change.

6. What about distortions of competition

The greatest threat to a sustained effort for climate change lies in competitive distortions in international trade. The competitive position vis à vis climate change is indeed very unequal among the approximate 200 countries in the world. There is inequality vis à vis the direct impact of climate change. Some low lying islands in the Pacific are immediately threatened to sink under the rising waters of the ocean. There is inequality vis à vis resources. Some countries have plenty of potential for hydro-electric power and can easily make the shift to exclusive power from electricity, while some other countries still heavily rely on coal or oil without readily available alternatives. But the biggest threat may be the worldwide inequality between countries in economic and social development. Generally economic growth is considered the universal remedy against social and economic underdevelopment, but the traditional ways of achieving economic growth do result in an unacceptable rise of CO₂ emissions, guaranteeing a real climate explosion.

Most competitive factors like the size of the market, the production cost of labour, the quality and productivity of labour, the exchange rate of the currency, the predictability of the rule of law and the efficiency of public administration and last but not least the national and international tax regime of a country are not directly related to climate change. Only a few factors do have a direct relationship with climate change: the local weather conditions (wind and solar energy) and the availability of natural resources as a source of energy (coal, oil, gas and hydro-power). Finally the competitive position with respect to CO₂ emissions and climate change is also heavily determined by technical breakthroughs. These technological breakthroughs may change the effect of these climate related competitive factors, but are difficult to foresee. They depend on efficient cooperation between government and the private sector and the availability of financial resources for research.

⁵ See Global Carbon Atlas 2018, annual CO₂ emissions in tonnes per capita: Qatar 49,2; Kuwait 25,2; UAE 24,7; Bahrain 23,1; Saudi-Arabia 19,3.

Generally all factors that make a difference in competition are distributed unequally between countries. In assessing a level playing field in international trade under WTO and EU rules, attention is focused on tariffs, quality standards, tax regimes and monopolies and market shares. Therefore the focus on competitive distortions caused by the inevitable changes in the production chain for goods and services to achieve a carbon free and fully recycling economic activity will be on the trade and tax instruments currently used.

The most important rule in establishing a level playing field in the process of changing and adapting the production chain of goods and services to a world of carbon free and fully recycling economic activity is to eliminate the possibility of free riders. That means that all 200 or so countries in the world will have to achieve the same targets and standards before or at a common deadline, without any exception. That is an endeavour which in the history of mankind has never before been undertaken. This is a fundamental difference compared to, for example, the worldwide fight against tax evasion. In that fight there have always been a few obscure parts of the world making exceptions to the generally agreed behaviour. With respect to the measures of climate change such exceptions cannot be tolerated, because of the absolute priority and urgency of climate change argued under nr. 3. We do not have the luxury of allowing developing countries the same historical pattern of industrial development followed in the past in different stages by North-America, Europe, Russia, Japan and more recently China and India. We should skip the carbon burning stage in the economic development and transfer those countries directly to a carbon-free and fully recycling economy. That means that the final targets should be the same, with the same deadlines, although the time path for achieving these targets may be somewhat different. To put pressure on these different time lines to achieve the same climate targets in the end, countervailing duties should be applied to achieve a level playing field during the transitional period of change and adaptation.

7. Countervailing duties

Countervailing duties are the instrument to eliminate the advantage of «free riders». In 4.b, the use of taxation as an instrument for non-tax purposes, it was argued that tax measures are not efficient in radically eliminating harmful environmental behaviour, but very useful in accelerating change in behaviour. In particular indirect taxation can be used to change the market price relationship between different sources of energy, to the disadvantage of traditional sources of energy to the advantage of green sources of energy. In addition tax revenue in general can be used to meet the supplementary expenses of acquiring and installing new technology. The application of these taxes to production processes in countries committed to switching from traditional sources of energy like coal, oil and gas puts these countries of course at a competitive disadvantage compared to countries that refuse to make the switch. The purpose of countervailing duties levied by countries that apply green taxes is to compensate for the competitive advantage of enterprises in countries benefiting from the cost advantage of using the old and cheaper technology. With respect to countervailing duties there are two questions to be answered: (1) is a countervailing duty allowed under WTO rules and the EU rules of non-discrimination of foreign products in comparison with domestic products, and (2) how is the correct amount of a countervailing duty to be calculated?

Under WTO rules only tariffs are allowed under certain circumstances as a reaction to distortion of competition. Quota and physical limitations are prohibited, but a countervailing duty is neither a quatum, nor a physical limitation. Art. VI GATT allows countries to protect domestic products through anti-dumping actions and art. XXI GATT specifically allows countervailing duties in case of dumping. Dumping occurs when products are sold below «the normal price» and the country undertaking anti-dumping actions has shown that damage has been inflicted on domestic industries. The countervailing climate duties would be applied as a sanction for not taking adequate action for climate change. However in most cases it will be difficult to demonstrate a clear link between the absence of green taxes for climate change and the «normal price of the product». Evidence of substantial damage to the domestic industry can in most cases only be submitted, some time after the damage has been done. It

is clear that this new type of «climate» distortion of competition did not exist in 1947, at the time that GATT was concluded. In the traditional framework of GATT, anti-dumping action often was the consequence of a bilateral trade conflict between two states or two trading blocs. The obligation to take action for climate change is a worldwide obligation following from a non-trade agreement, the Paris Climate Agreement of December 15, 2015 which has been signed by 195 states. Because of the specific characteristic of the climate problem that it can only be solved when all states, without exception cooperate, all states, parties to the Paris Climate Agreement, must also be entitled to take defensive action against distortion of competition in order to prevent that some states would gain a competitive advantage by not taking any climate action.

For the EU member states another defence measure may be available in the form of state aid rules. Member States not, or insufficiently taking action to meet the climate targets set by EU directives and regulations⁶, can be considered to provide prohibited state aid to their domestic enterprises and can be subject to fines. For products imported from third countries the EU could impose uniform countervailing duties in accordance with WTO rules.

Like for anti-dumping charges the big problem with countervailing duties is how to calculate their exact amount. The calculation of countervailing import duties is more complicated than anti-dumping charges, because for anti-dumping charges the comparison is between identical or very similar products traded in the international market. The objective of countervailing duties is to compensate on importation the price advantage of the finished or semi-finished products at the end of the production chain, because of the absence of green taxes on inputs for these products at the beginning of the production chain. The competitive advantage following from the absence of green taxes is direct on the input side of the production chain, and only indirect on the output side of the chain, while countervailing duties can only be applied indirectly to the finished products on the output side of the production chain. The reason for this discrepancy is that in the present state of technology it is much simpler to calculate and tax the carbon content on the input side of the production chain than on the output side of the chain, because in most cases it is still impossible to calculate the carbon content of the final product. In addition, between the original input and the final output the production chain often crosses many national borders, with many different regimes with or without green taxes. In theory the countervailing duty should strictly compensate for the amount of green taxes that is not levied in the country of origin and should not be used as barrier to trade. The question is whether in the present state of technology the absence of equivalence between the competitive advantage in the country of origin and the countervailing duty in the country of destination, the risk of over-compensation in the country of destination can be justified. Between the fact that in the country of origin inputs are not subject to any green taxes or nominally low taxes and that it is difficult to determine the exact amount of that competitive advantage, the choice must be in favour of a countervailing duty during the transitional period. The choice is like the choice between a system without a break and one with a break that may turn out to be too powerful. The answer is that in doubt, don't take the risk.

Countervailing duties cannot be considered as a strictly bilateral affair, like in the trade conflict between China and the US. Countervailing duties should be fixed in the context of multilateral cooperation. As long as we do not have the technology to calculate the CO₂ content of the final product, we are entitled to apply countervailing duties as an approximate correction to distortions in competition, because of different burdens in climate action.

⁶ Directive (EU) 2018/844 of the European Parliament and the Council of 30 May 2018 amending Directive 2010/31/EU on the energy performance of buildings and Directive 2012/27/EU on Energy Efficiency, OJ L156, 19.06.2018; Directive (EU) 2018/2001 of the European Parliament and the Council of 11 December 2018 on the promotion and the use of energy from renewable sources, OJ L328/82, 21.12.2018; Directive (EU) 2018/2002 of the European Parliament and the Council of 11 December 2018, amending Directive 2012/27/EU on Energy Efficiency, OJ L328/210, 21.12.2018; Regulation (EU) 2018/1999 of the European Parliament and the Council of 11 December 2018 on the Governance of the Energy Union and Climate Action, amending older regulations and directives, OJ L328/1, 21.12.2018.

8. International Cooperation

At the institutional level already two major institutions have been in place for quite a number of years: the Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) established in 1988 and the United Nations Framework Convention for Climate Change (UNFCCC) established in 1992, with almost a worldwide membership. However both organisations lack a mandate to decide basic principles on how to distribute the burdens of climate change. The UNFCCC has a financing arm, the Green Climate Fund, but also lacks the legal authority to prescribe worldwide principles of financing the climate effort. The legal authority to decide policy measures promoting climate action still rests at the national level with the approximately 200 sovereign states that are members of these organisations. The only exception is the EU that has the authority to set binding climate targets by directive or regulation, but still needs the consent of all member states to back up these targets by EU green taxes and an EU budget.

The financing of climate action is still to a large extent considered as an economic problem of how to avoid distortions of competition. The international organisation in charge of international trade is the WTO, which also needs the consensus of all its sovereign member states. Lately the WTO has not been very successful in preventing or mitigating international distortions of competition. The only «institution» which has been successful in taking action in international trade has been the G20 in close technical cooperation with the OECD. In particular in the field of international taxation, cooperation between the OECD and the G20 has resulted in abolishing the banking privilege, increasing cross border exchange of financial information and launching the 15 BEPS actions against international tax avoidance and evasion. Therefore the G20, which happens to group the biggest polluting countries in the world is the adequate forum to negotiate and to determine the basic principles to distribute the burdens of worldwide climate action. The OECD which has a wealth on expertise on international economic development can function as the expert body to hammer out the principles that, after debate in the G20, should be decided and enforced, just like the new principles of international taxation introduced in the recent past.

This requires an unusual cooperation between the UN institutions of the IPCC and the UNFCCC, which for decades have been «active» in climate change on the one hand and the OECD on the other which has been active in international economic development, but until now without much attention to climate change. The G20 is of course neither a world democracy, nor a world government, but it is certainly a forum with the most relevant players in the field of climate action and it is the only platform that happens to be available. The world cannot wait until we have established a worldwide, well balanced Western style democracy. For climate change we need to develop new forms of international cooperation between already existing institutions that are in a position to formulate and to enforce universally accepted principles of burden sharing and ways to finance climate action. In finding a solution there is no room for parallel and separate ways, via only the UN, only the OECD or only the EU. The challenge is immense. There will be lots of conflicts of interests and opinions and debates, but the call for peaceful international cooperation is imperative.

One way to facilitate this unique form of international cooperation is to use existing regional partnerships. The EU has already set climate targets for the whole Union and is now facing the challenge of backing these targets with financing mechanisms and tax measures. The differences in economic development and CO₂ emissions and climate situation between countries like Sweden, Bulgaria, Greece, Portugal and Finland, all EU member states, are quite large. There is no reason why other forms of regional cooperation like NAFTA, Eurasian EU, Caricom, Mercosur, APEC, ASEAN Gulf CC, EAC and COMESA would not be in a position to reach regional agreements in setting climate targets and regional forms of climate action within their territories. Such regional agreements could be the building blocks of a worldwide framework for concrete climate action, coordinated and enforced by the G20.

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO DE
JURISPRUDENCIA
NACIONAL



Comentario de Jurisprudencia Nacional

Tributación en España de los dividendos percibidos por fondos soberanos de otros estados: ¿se vulnera la libre circulación de capitales de la UE?

[Comentario a las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2019 (recursos 437/2015 y 447/2015)]

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alcalá
Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo¹

1. Introducción

Las sentencias que son objeto de comentario en este trabajo versan sobre la tributación en nuestro país de los dividendos de participaciones sociales en empresas residentes en España, obtenidos por fondos soberanos o instituciones *públicas* (y esto es relevante por lo que se indicará seguidamente) de inversión radicados en otros países y si tal gravamen resulta compatible con la libre circulación de capitales que rige en la UE.

Por *fondos soberanos* de inversión cabe entender determinados «vehículos de inversión de propiedad estatal que gestionan una cartera de activos financieros nacionales e internacionales»². El origen de este tipo de fondos data de los años 50 del siglo XX, cuando determinados países exportadores de materias primas (especialmente, de petróleo) decidieron su creación para invertir las divisas obtenidas

¹ Las ideas expresadas en este trabajo son estrictamente personales y en modo alguno pueden atribuirse ni comprometer a la institución en la que presta los servicios el autor.

² Cfr. «Un enfoque común en materia de fondos soberanos», *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones de 27 de febrero de 2008*, COM(2008) 115 final En relación con más definiciones y cuestiones regulatorias de los fondos soberanos de inversión *vid.* MEZZACAPO, S., «The so-called "Sovereign Wealth Funds": regulatory issues, financial stability and prudential supervision», *Economic Papers*, 378], April 2009 (https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication15064_en.pdf, consultado el 6 de diciembre de 2019). *Vid.*, igualmente, sobre el particular https://es.wikipedia.org/wiki/Fondo_soberano_de_inversi3n (consultado el 6 de diciembre de 2019).

de sus actividades extractivas. Ello no obstante, no pueden descartarse otras funcionalidades de tales fondos soberanos como podrían ser políticas monetarias para influir en la cotización internacional de la divisa propia o de las ajenas, como vía de protección de intereses nacionales (por ejemplo, para aumentar sus exportaciones), tal y como ha realizado China en los últimos tiempos.

Así pues, los fondos soberanos de inversión más importantes en cuanto a cifra de inversión son los de China, Noruega, Singapur, Emiratos Árabes Unidos, Kuwait, Hong Kong y Arabia Saudí (siendo así que algunos de los países citados disponen de varios fondos nacionales), pero existe un largo listado con número cercano a los 100 en todo el globo, y que no sólo son nacionales sino que también, en algunos casos, tienen un carácter subnacional (v. gr., en EEUU, disponen de fondos soberanos los estados de Alaska y Texas)³. E incluso se está pensando en fondos soberanos supranacionales, como sería el caso de la Unión Europea que podría constituir próximamente uno de 10 billones de euros para financiar empresas europeas y competir así con gigantes estadounidenses como Apple y Google o chinos como Alibaba⁴.

En realidad, a los efectos de este comentario, no tiene gran importancia que las instituciones públicas de inversión precitadas tengan su residencia en países de la Unión Europea (UE en adelante), del Espacio Económico Europeo (EEE en lo que sigue) –comprendido por los países de la UE e Islandia, Liechtenstein y Noruega–, o bien de países terceros distintos a los citados, pues la libre circulación de capitales recogida en los arts. 63 y ss. del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) es aplicable no sólo entre Estados miembros de la UE, sino también a países terceros, motivo por el que aun cuando no resultara aplicable el Acuerdo del EEE (AEEE) la problemática que será analizada en el presente comentario (como se ha indicado, la posible restricción injustificada de la libre circulación de capitales) subsistiría.

Se indicaba anteriormente que es relevante que se trate de instituciones públicas de inversión, esto es, con exclusión de las instituciones privadas, y ello deriva de que en relación con estas últimas existe normativa que contempla la exención de los dividendos expatriados desde España [letras k) y l) del art. artículo 14.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLRNR)], que además ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)⁵ y nuestro Tribunal Supremo (TS)⁶. Ciertamente, la cuestión se muestra difusa cuando sean fondos de pensiones de naturaleza formalmente privada, pero a través de los que se instrumentan compromisos públicos por pensiones⁷.

Pues bien, el problema planteado en las sentencias que ahora se comentan es si el gravamen, sin exención, de dos fondos de inversiones noruegos –uno de ellos nutrido por los ingresos derivados de la extracción de petróleo y que instrumenta los compromisos futuros por pensiones y el otro en el que se materializan las inversiones de la reserva de divisas de dicho Estado– es conforme al Derecho de la UE y, particularmente, a la libre circulación de capitales contemplada en los arts. 63 y ss. TFUE así como, para el particular caso de Noruega, en el art. 40 AEEE, habida cuenta de que conforme a los apartados c) y d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tales dividendos estarían exentos si los percibiera en sede interna la entidad española equivalente (entidades gestoras de la Seguridad Social y Banco de España).

³ Para una representación más completa de los fondos soberanos más relevantes a nivel mundial *vid.* <https://www.swfinstitute.org/fund-rankings/sovereign-wealth-fund> (consultado el 6 de diciembre de 2019).

⁴ *Vid.* sobre el particular <https://www.ft.com/content/033057a2-c504-11e9-a8e9-296ca66511c9> o <https://www.afr.com/world/europe/eu-floats-plan-for-164b-sovereign-wealth-fund-20190823-p52k4q> (consultados el 6 de diciembre de 2019).

⁵ *Vid.* sobre el particular, entre otras, las sentencias del TJUE de 8 de noviembre de 2012 (*Comisión Europea/República de Finlandia*, C-342/10, EU:C:2012:688); de 18 de abril de 2013 (*Mariana Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250); de 17 de septiembre de 2015 (*Miljoean y otros*, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608); de 6 de octubre de 2015 (*Finanzamt Linz*, C-66/14, EU:C:2015:661); de 2 de junio de 2016 (*Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402); o, por citar una última y reciente resolución, la de 13 de noviembre de 2019.

⁶ *Vid.*, en relación con instituciones de inversión colectiva residentes en países de la UE, entre otras, las sentencias del TS de 27 de marzo de 2019 (rec. cas. 5405/2017, ES:TS:2019:1081); de 28 de marzo de 2019 (rec. cas. 5822/2017, ES:TS:2019:1085); o de 16 de octubre de 2019 (rec. cas. 1754/2018, ES:TS:2019:3270). Y, en lo que respecta a similares instituciones pero con residencia fuera de la UE, *vid.* asimismo las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2019 (rec. cas. 3023/2018, ES:TS:2019:3675) y la de 14 de noviembre de 2019 (rec. cas. 1344/2018, ES:TS:2019:3838).

⁷ *Vid.* en este sentido las sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 29 de noviembre de 2018 (rec. 99/2014, ES:AN:2018:5202; y rec. 389/2014, ES:AN:2018:4944) que estiman sendos recursos del Séptimo Fondo Nacional de Pensiones Sueco, AP-7 al entender que de no declararse exentos los dividendos pagados al referido fondo nacional de pensiones se vulneraría la libre circulación de capitales prevista en los arts. 63 y ss. TFUE.

2. Las sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2019

En las sentencias de AN de 7 de febrero de 2019 (rec. 437/2015, ES:AN:2019:701; y rec. 447/2015, ES:AN:2019:700), la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del citado órgano judicial estima sendos recursos del *Norges Bank* (Banco Central Noruego) contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de abril de 2015, por la que se desestimaron las reclamaciones números 7326/2012, 7327/2012, 7328/2012, 7329/2012 y 7330/2012.

Al tratarse de dos supuestos diferentes, aunque muy relacionados, van a ser analizados por separado en los epígrafes siguientes.

2.1. Tributación del fondo soberano noruego para cubrir compromisos futuros por pensiones

El Fondo Gubernamental de Pensiones Global (en inglés *Government Pension Fund Global* o –GPFG–) fue creado por una ley noruega de 1990 para ahorrar en beneficio de las futuras generaciones. Está integrado en el presupuesto fiscal de Noruega y se nutre de ingresos netos del petróleo recibidos por dicho Estado y trasferidos desde el presupuesto del Gobierno central, que se transfieren desde 1996, así como de los rendimientos del capital del citado fondo⁸. Habida cuenta de que el GPFG no tiene personalidad jurídica, el mismo es gestionado por *Norges Bank* por delegación del Gobierno de dicho país. Pues bien, el citado banco invirtió parte del capital de GPFG en acciones de sociedades españolas, que al pagar los respectivos dividendos practicaron la oportuna retención en la fuente conforme a lo dispuesto en el art. 25 TRLIRNR y al art. 10 del convenio para evitar la doble imposición (CDI) firmado con Noruega⁹. Al entender indebidamente tales retenciones, *Norges Bank* solicitó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) la devolución de tales cantidades, petición que fue desestimada por la AEAT. Recurrida tal denegación de devolución ante el TEAC, dicho órgano confirmó el acto administrativo en resolución de 9 de abril de 2015, la cual fue, a su vez, impugnada ante la AN, que estimó el recurso en la citada sentencia de 7 de febrero de 2019 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicho órgano judicial (rec. 447/2015) por entender que, de no devolverse los ingresos tributarios solicitados, se estaría discriminando al *Norges Bank* en comparación con el tratamiento tributario dispensado por el art. 9.1.d) LIS a las entidades gestoras de la Seguridad Social y, por ende, vulnerando la libertad de libre circulación de capitales prevista en el art. 40 AEEE.

Indica el fundamento jurídico séptimo de la sentencia comentada:

El Estado Español y Seguridad Social según el artículo 9.1º.a) y d) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades están totalmente exento de pagar impuesto sobre sociedades.

El recurrente asegura que el Banco Central de Noruega (Norges Bank) es una entidad perfectamente identificable y comparable con la Seguridad Social Española, puesto que ambas están dotadas de unas funciones similares.

(...) [La] Seguridad Social posee y gestiona el Fondo de Reservas de la Seguridad Social en términos similares al Norges Bank.

En Noruega el artículo 1 de la Government Pension Fund Act, dispuso que el Government Pension Fund debería respaldar el ahorro de la Administración para financiar los gastos en pensiones del Régimen de la Seguridad Social y para respaldar factores a largo plazo en el uso de los ingresos del petróleo.

⁸ Para más detalles sobre el particular me remito a <https://www.nbim.no> (consultado el 6 de diciembre de 2019).

⁹ Cfr. Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999 (BOE de 10 de enero de 2001).

El Fondo de Reserva de la Seguridad Social se constituyó con la finalidad de atender a las necesidades futuras del sistema de la Seguridad Social en materia de prestaciones contributivas, en la forma y condiciones previstas en la presente ley.

Solo se aprecian dos diferencias no significativas.

Una de las diferencias es que en Noruega la gestión del Fondo se atribuyó por razones meramente organizativas al Norge[s] Bank o Banco Central de Noruega y en España se atribuyó a la Seguridad Social.

La otra diferencia es que Fondo de Reservas de la Seguridad Social sigue una política muy conservadora al estar solo autorizado a materializar las reservas en valores que serán títulos emitidos por personas jurídicas públicas, mientras que, el Fondo Noruego sigue una política más agresiva y está autorizado a comprar renta variable.

Las plusvalías obtenidas por el Fondo de Reserva de la Seguridad Social están exentas del pago de impuesto sobre sociedades en España.

Y después de citar la sentencia del TJUE de 2 de junio de 2016 (*Pensioenfonds Metaal en Techniek contra Skatteverket*, C-252/14, EU:C:2016:402), con referencias a resoluciones anteriores del mismo órgano, se señala en el referido fundamento jurídico séptimo:

De la reiterada Jurisprudencia del TJUE se desprende que procede distinguir el trato diferenciado permitido con arreglo al artículo 65 apartado 1, letra a) del TFUE (antiguo artículo 58, apartado 1, letra a) de TCE), de las discriminaciones arbitrarias o de las restricciones encubiertas prohibidas por el apartado 3 de estos mismos artículos.

En efecto, para que una normativa fiscal nacional como el artículo 9.1º.d) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece una distinción entre los organismos nacionales y los establecidos en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales. Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 32 y jurisprudencia citada).

El Abogado del Estado ha argumentado que la exención del Estado Español recogida en el artículo 9 del R.D. Legislativo 4/2004 se fundamenta en que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo no finalista, cuya recaudación forma parte del estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, destinado a sufragar los gastos del Estado.

Aduce que no tiene sentido jurídico que el Estado, se grave a sí mismo con un tributo no finalista, puesto que ello es tanto como sacar fondos de una cuenta del Tesoro Público para ingresarla en unidad de acto en otra cuenta del mismo Tesoro Público, ambas con destino a fines generales de sostenimiento del gasto público estatal. Tal auto-tributación sólo serviría para generar un coste de gestión (que no se destinaría a costear la comprobación de la tributación de terceros), injustificable (puesto que no hay razón para considerar que la autoliquidación del Estado no fuese jurídicamente correcta ya que nada ganaría con defraudar, aparte del deber de cumplimiento de las leyes que el propio Estado impone), e inservible (puesto que los fondos que abona, en unidad de acto los ingresa, en cuentas no finalistas).

En palabras del Abogado del Estado no puede olvidarse que el Derecho Tributario tiene naturaleza instrumental, es decir que existe para obtener recursos con los que costear los servicios públicos, y tal fin no se cumple con una auto-tributación. En términos estrictamente jurídicos estaría ocurriendo que la relación jurídica tributaria tendría idéntico sujeto activo y pasivo, el Estado, lo que provocaría su extinción por confusión. Pues bien, es evidente que todo lo expuesto, que justifica la exención del Estado Español en el Impuesto sobre Sociedades, no es aplicable en España al Estado Noruego. Por tanto la causa de la Exención

del Estado Español no es aplicable al Estado Noruego, no concurre identidad de situaciones, y no cabe invocar una discriminación respecto del Estado Español ya que éste, en España, no tiene la misma posición jurídica que el Estado Noruego (del mismo modo que al revés ocurriría en Noruega).

Seguidamente, explicita que lo que se está discutiendo en el litigio resuelto por la resolución comentada es la discriminación en el tratamiento tributario entre los propios Estados Miembros, y señala que en la jurisprudencia del TJUE existe una única sentencia que contempla un caso similar al que resuelve la sentencia ahora glosada, cual es la sentencia 16 de julio de 2015 (*Comisión contra Francia*, C-485/14, EU:C:2015:506). Y, después de citar algunos párrafos de la esta última resolución, siempre en el fundamento jurídico séptimo de la sentencia comentada, expone:

El TJUE con este fallo implícitamente rechaza el argumento del Abogado del Estado, al declarar que una exención que afecta solo a los organismos públicos franceses, y no a los establecimiento[s] públicos de otros Estados miembros es contraria al artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Lógicamente los organismos públicos del Estado francés también están integrados en los Presupuesto Generales del Estado francés, y por tanto, el argumento de que no puede pagarse impuestos uno así mismo no es válido para el TJUE.

Existe una diferencia puramente geográfica entre el Norges Bank y la Seguridad Social española.

La diferencia de trato no resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues el Norges Bank es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega.

Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.

*Por último, debemos indicar que de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales tampoco figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y *Centro di Musicologia Walter Stauffer* [(C-386/04, Rec. p. I-8203)], apartado 59; sentencia de 27 de enero de 2009 *Hein Persche*, C-318/07, apartado 46).*

Por todo lo anteriormente expuesto procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo.

2.2. Tributación de la reserva de divisas del Banco de Noruega

El ya citado *Norges Bank* es también propietario y responsable de administrar la reserva de divisas noruega¹⁰. Por ello invirtió parte de dicha reserva en acciones de sociedades españolas cotizadas en el Mercado Continuo español. Al recibirse los respectivos dividendos de tales títulos-valores, se practicaron retenciones en la fuente conforme a lo dispuesto en el art. 25 TRLIRNR y el art. 10 del CDI con Noruega. Al solicitarse por *Norges Bank* a la AEAT la devolución de tales retenciones, la Administración tributaria desestimó tal solicitud y la denegación fue confirmada por el TEAC en resolución de 9 de abril de 2015. Al ser impugnada esta última ante la AN, la sentencia de 7 de febrero de 2019 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicho órgano (rec. 437/2015) estimó el recurso por entender que, de no hacerlo, se vería vulnerada la libre circulación de capitales prevista en el art. 40 AEEE.

En su fundamento jurídico cuarto, la resolución comentada recoge los hechos probados en el litigio y expone:

¹⁰ Sobre el particular *vid.* <https://www.norges-bank.no/en/topics/liquidity-and-markets/foreign-exchange-reserves/> (consultado el 6 de diciembre de 2019).

El Norges Bank, como banco central de Noruega, es responsable de administrar las reservas de divisas en su propio nombre como banco central y propietario de las reservas de divisas.

(...) Un aspecto importante que debe tenerse en cuenta es que las reservas de divisas se mantienen directamente en Norges Bank y no están estructuradas como una entidad jurídica independiente ni dentro de esta.

En cambio, las reservas de divisas comprenden un conjunto de activos financieros, como depósitos en efectivo, letras del tesoro y bonos soberanos, y acciones que cotizan en un mercado regulado y reconocido. Estos activos pertenecen exclusivamente a Norges Bank, que es el propietario de los ingresos y las ganancias de capital generados por los activos que componen las reservas de divisas.

Como propietario de las reservas de divisas, Norges Bank reconoce que los activos financieros forman las reservas de divisas en su balance.

Las reservas de divisas no tienen personalidad jurídica por sí misma; son simplemente una colección de activos propiedad de Norges Bank y están administrados por departamentos dentro de Norges Bank en cumplimiento de la política cambiaria de Noruega.

(...) Así las reservas de divisas se dividen en tres carteras: la cartera de renta variable, la cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo.

Las dos primeras carteras, es decir, la cartera de renta variable y la cartera de renta fija, se mantienen a efectos de gestionar una crisis. Los movimientos en el tipo de cambio de la corona afectarán la renta variable de Norges Bank, pero no la capacidad del Banco para cumplir con los compromisos en divisa extranjera.

La cartera de reservas de petróleo recibe el flujo de efectivo del gobierno de las actividades petroleras en divisa extranjera [...]. El propósito de la cartera de reservas de petróleo es proporcionar una gestión adecuada de la necesidad del gobierno de convertir la divisa extranjera y la corona noruega.

La cartera de renta variable está gestionada por Norges Bank Investment Management (NBIM) y la cartera de renta fija y la cartera de reservas de petróleo están gestionadas por Norges Bank Central Banking Operations. Tanto Norges Bank Investment Management (NBIM) como Central Banking Operations son departamentos internos dentro de Norges Bank, sin personalidad jurídica independiente.

El Norges Bank (Banco Central de Noruega) es un ente/organismo exento de impuestos en Noruega.

El Norges Bank (Banco Central de Noruega) no actúa ni han actuado en España mediante establecimiento permanente situado en territorio español [...].

Y en el fundamento jurídico séptimo de la sentencia comentada se recoge:

Incumbe al órgano jurisdiccional nacional, único tribunal que puede examinar con precisión los hechos del litigio del que está conociendo, apreciar si, por lo que respecta a los dividendos percibidos por Norges Bank, la aplicación al Norges Bank de la retención en la fuente del 15 % o 18% prevista por el Convenio Bilateral para evitar la doble imposición tiene como resultado, en definitiva, el que Norge[s] Bank soporte en Noruega una carga impositiva mayor que la que soporta el Banco de España en relación con los dividendos de la misma naturaleza (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 48).

El Banco de España según el artículo 9.1º.c) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades está totalmente exento de pagar impuesto sobre sociedades.

El recurrente asegura que el Banco Central de Noruega (Norges Bank) es una entidad perfectamente identificable y comparable con el Banco de España, puesto que ambas están dotadas de unas funciones similares.

(...) Los beneficios del Banco de España se deben, principalmente, a los ingresos por intereses devengados por sus principales activos y a las ganancias procedentes de operaciones financieras (sobre todo, debidas a plusvalías en la venta de divisas y compraventa de valores extranjeros). Estos beneficios se ingresan, íntegramente, en el Tesoro[.]

El Banco de España posee y gestiona las reservas de divisas y metales preciosos no transferidas al Banco Central Europeo en términos similares al Norges Bank, y está exento del pago de impuesto sobre sociedades en España.

Después de reproducir algunos párrafos de la ya citada sentencia de 2 de junio de 2016 (asunto C-252/14) recoge, de forma similar a como lo hiciera en la otra sentencia comentada, lo siguiente:

El Abogado del Estado ha argumentado que la exención del Banco de España recogida en el artículo 9 del R.D. Legislativo 4/2004 se fundamenta en que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo no finalista, cuya recaudación forma parte del estado de ingresos de los Presupuestos Generales del Estado, destinado a sufragar los gastos del Estado.

Aduce que no tiene sentido jurídico que el Estado grave al Banco de España (que es su mero gestor fiduciario) con un tributo no finalista, puesto que ello es tanto como sacar fondos de una cuenta del Tesoro Público para ingresarla en unidad de acto en otra cuenta del mismo Tesoro Público, ambas con destino a fines generales de sostenimiento del gasto público estatal. Tal auto-tributación sólo serviría para generar un coste de gestión (que no se destinaría a costear la comprobación de la tributación de terceros), injustificable (puesto que no hay razón para considerar que la autoliquidación del Banco de España no fuese jurídicamente correcta, ya que nada ganaría con defraudar, aparte del deber de cumplimiento de las leyes que el propio Estado impone), e inservible (puesto que los fondos que abona, en unidad de acto los ingresa, en cuentas no finalistas). No puede olvidarse que el Derecho Tributario tiene naturaleza instrumental, es decir que existe para obtener recursos con los que costear los servicios públicos, y tal fin no se cumple con una auto-tributación.

Finalmente, y tras entender aplicable al caso la doctrina de la sentencia 16 de julio de 2015 (Comisión contra Francia, C- 485/14, antes citada) indica, en el fundamento jurídico séptimo de la resolución y de forma similar a como lo hiciera en la otra sentencia comentada, lo siguiente:

El TJUE con este fallo implícitamente rechaza el argumento del Abogado del Estado, al declarar que una exención que afecta solo a los organismos públicos franceses, y no a los establecimiento[s] públicos de otros Estados miembros es contraria al artículo 63 TFUE y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Lógicamente los organismos públicos del Estado francés también están integrados en los Presupuestos Generales del Estado francés, y por tanto, el argumento de que no puede pagarse impuestos uno así mismo no es válido para el TJUE.

Existe una diferencia puramente geográfica entre el Norges Bank y el Banco de España.

La diferencia de trato no resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues el Norges Bank es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega.

Además, para que la diferencia de trato esté justificada no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.

Por último, debemos indicar que de una reiterada jurisprudencia se desprende que la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales tampoco figura entre los objetivos enunciados en el artículo 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49, y Centro di Musicologia Walter Stauffer [(C-386/04, Rec. p. I-8203)], apartado 59; sentencia de 27 de enero de 2009 Hein Persche, C-318/07, apartado 46).

Por todo lo anteriormente expuesto procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo.

3. Recurso de casación ante el Tribunal Supremo

Las dos sentencias antes referidas fueron recurridas en casación por la Administración General del Estado ante el TS en los recursos 3829/2019 y 3834/2019, admitidos por sendos autos de 28 de noviembre de 2019 (ES:TS:2019:12715A y ES:TS:2019:12848A).

En esencia, la argumentación de la abogada del Estado en los casos de autos se basa en que la ausencia de exención de los dividendos percibidos por *Norges Bank* no es contraria a la libre circulación de capitales (i) porque tal libertad no resulta aplicable a entidades que realizan funciones inherentes al ejercicio del poder público y de la soberanía estatal, que según la jurisprudencia alegada no pueden ser consideradas actividades económicas a los efectos de la libertad fundamental citada; (ii) porque, aun cuando se considerara aplicable tal libertad fundamental, se estaría dentro de la exclusión prevista en el art. 65.1.a) TFUE, en virtud del cual la libre circulación de capitales prevista en el art. 63 TFUE se aplicará sin perjuicio de poder aplicar también las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; y (iii) porque, en todo caso, existiría una justificación objetiva y razonable para el trato desigual denunciado, cual sería el interés general del Estado español en relación con el reparto de la potestad tributaria, siendo así que, además, el TJUE ha reconocido como límite de las libertades fundamentales previstas en el TFUE la *coherencia del sistema fiscal*, resultando del todo punto lógico que el Estado español declare la exención de rendimientos obtenidos por el propio Estado, en cuanto que, de otro modo, las posiciones deudoras y acreedoras se compensarían y sólo resultarían obligaciones formales de declaración ingreso sin ningún resultado económico relevante y sin que – además – pueda identificarse ánimo defraudatorio alguno.

El TS apreció que en el rec. cas. 3829/2019 existía interés casacional por el motivo previsto en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), al haberse aplicado por la resolución impugnada normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, así como el motivo del art. 88.2.f) LJCA, por interpretar y aplicar la resolución recurrida el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial; identificó como normas que, en principio, han de ser objeto de interpretación los art. 13.1.f). 1º y 25.1.f) del TRLIRNR, ambos en relación con el art. 10 del Convenio hispano-noruego para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, el art. 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), el art. 40 del AEEE y los arts. 63 a 66 del TFUE; y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente:

Determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que gestiona una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en ese otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE, toda vez que –según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]– las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

En el rec. cas. 3834/2019, con idénticos motivos de interés casacional y de normas requeridas de interpretación, el TS apreció que la cuestión con interés casacional es prácticamente idéntica, pero refiriéndose al Banco de España en lugar de a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, y particularmente:

Determinar si el gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y sin establecimiento permanente en nuestro país, que ejerce las funciones de banco central equivalentes a las que le corresponden al Banco de España y que gestiona la inversión de las reservas de divisas de ese otro país (como es el Norges Bank), es contrario a la libertad de

circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y en el artículo 63 TFUE, toda vez que –según lo dispuesto en el artículo 9 TRLIS [con una redacción similar al actualmente vigente artículo 9 LIS]– las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por el Banco de España.

4. ¿Existe para los supuestos comentados una vulneración de la libre circulación de capitales prevista en la normativa de la UE?

A fin de dilucidar si en los supuestos referidos por las sentencias de la AN comentadas en este trabajo podría plantearse alguna vulneración de la libertad de circulación de capitales en la UE cabe indagar, en primer lugar, si las exenciones contenidas en el art. 9.1 TRLIS (y, actualmente, en el art. 9 LIS) resultan discriminatorias en relación con fondos soberanos de otros países (ya se hayan constituido para afrontar compromisos por pensiones futuras, por cuestiones referidas a políticas monetarias o por cualquier otro motivo) conforme a los dictados del art. 40 AEEE (para Noruega, Islandia y Liechtenstein) o, en general, de los arts. 63 y ss. TFUE para los países de la Unión Europea e, incluso, países terceros.

Pues bien, habida cuenta de que las sentencias de la AN, ahora comentadas, fundamentan su fallo, esencialmente, en la sentencia de 16 de julio de 2015 (*Comisión contra Francia*, C-485/14, tantas veces citada), resulta obligado hacer una referencia a la misma para examinar si la doctrina en ella contenida es plenamente aplicable a los casos que nos ocupan. En la citada resolución del TJUE, dicho órgano analizaba la conformidad a Derecho de la UE de beneficios fiscales existentes en un impuesto estatal francés que grava las donaciones y legados (*droits de mutation à titre gratuit* regulados en los artículos 750 ter a 808 del *Code Général des Impôts*), que sería una suerte de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que no sólo grava las transmisiones a título lucrativo percibidas por personas físicas, sino también las adquisiciones realizadas por otro tipo de sujetos (personas jurídicas y otros entes). Pues bien, tales beneficios fiscales, están contemplados a favor de las regiones, provincias y municipios franceses, así como de los establecimientos públicos de tales entes, y también a favor de entidades «de utilidad pública» (algo similar a nuestras entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre) establecidos en Francia. La Comisión europea entendió que tales incentivos, al circunscribir los beneficios fiscales a instituciones francesas, resultaban discriminatorias y contravenían el Derecho de la UE (particularmente, la libre circulación de capitales), de manera que inició un procedimiento de infracción, del que resultó una carta de emplazamiento y dictamen motivado, así como el posterior recurso ante el TJUE, órgano judicial que resolvió en la tantas veces referida sentencia de 16 de junio de 2015. En ella el Tribunal de Luxemburgo entendió, por un lado, que existía una restricción de la libre circulación de capitales, *en principio* prohibida por el art. 63 TFUE, en tanto que «(...) la posibilidad de obtener un beneficio fiscal es susceptible de influir de manera significativa sobre la actitud de un contribuyente y la ausencia de tal beneficio fiscal respecto de donaciones y legados efectuados a favor de organismos y de establecimientos establecidos en un Estado miembro distinto que la República francesa puede disuadir a los contribuyentes de efectuar donaciones o legados a favor de los mismos (ver, en este sentido, sentencias Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 25; Comisión/Austria, C-10/10, EU:C:2011:399, apartado 26; y Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, apartado 25)» (apartado 25 de la sentencia aludida); y señala seguidamente el Alto Tribunal en el apartado 29 de la misma resolución que «[l]a República francesa no ha invocado ante el Tribunal ninguna razón imperiosa de interés general que sería susceptible de justificar, en este caso, la restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 63 TFUE y del artículo 40 del acuerdo EEE», motivo por el cual se considera que se ha vulnerado la referida libertad comunitaria¹¹. Esto es: como ocurre en el Derecho interno, el trato desigual no es en sí, necesariamente, contrario a Derecho, sino que la infracción

¹¹ Antes de dictarse la sentencia Francia extendió, por el art. 61 de la Ley nº 2014-1655 de 29 de diciembre 2014, que incorporó en el art. 795-0 A del *Code Général des Impôts* una extensión de los beneficios previstos para entes públicos y de interés público franceses a los similares de otros Estados miembros de la UE y del EEE (aun olvidando, como algunas veces ha hecho el Estado español, –como ocurrió en la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones–, que el art. 63 TFUE es aplicable también a terceros Estados), siempre y cuando tales Estados hayan concluido con Francia un convenio de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal.

jurídica se producirá únicamente en la medida en que no exista una justificación objetiva, razonable y proporcionada para la diferencia de trato denunciada.

Adicionalmente, es preciso indicar que los beneficios fiscales examinados en la sentencia del TJUE de 16 de junio de 2015 y que hemos mencionado no son estrictamente equiparables a los previstos en el art. 9.1 TRLIS (y, actualmente, en el art. 9.1 LIS) para las entidades gestoras de la Seguridad Social y para el Banco de España. Ello es así porque en los casos concernidos por las sentencias de la AN que ahora se comentan el sujeto activo y pasivo del tributo del Impuesto sobre Sociedades coinciden, mientras que ello no ocurre en el tributo galo que fue declarado contrario a Derecho de la UE: en tal caso el sujeto activo era el Estado francés y, por otro lado, los sujetos pasivos eran diversos: los distintos entes territoriales de dicho Estado (regiones, provincias o municipios), con una subjetividad pública distinta, y, por otro lado, las entidades de utilidad pública (similares a nuestras entidades sin fines lucrativos) establecidas en tal país. Siendo ello así, las conclusiones derivadas de la resolución analizada del TJUE al enjuiciar la normativa francesa no pueden extenderse, sin más y necesariamente, al supuesto español que examinaron las sentencias de la AN.

Y, además de todo lo indicado, es preciso indicar que una de las claves de la sentencia del TJUE de 16 de junio de 2015, antes referida, era que Francia no había justificado con alguna «razón imperiosa de interés general» (en términos de la sentencia) la diferencia favorable de trato que recibían los organismos franceses en detrimento de los similares de otros países. Ello no obstante, se ha indicado que, precisamente por la coincidencia de las condiciones de sujeto activo y pasivo del tributo en el caso de las entidades gestoras de la Seguridad Social y del Banco de España, y como alegó la Administración General del Estado, pudieran estar justificadas las exenciones debatidas en el Impuesto sobre Sociedades (que tendrían, por ello, el carácter de meramente técnicas), en tanto que ello resultaría coherente para evitar obligaciones formales innecesarias para referidos entes públicos en tanto que su sujeción al impuesto sin exención no conllevaría una mayor recaudación tributaria, resultando inocuo para las arcas públicas del Estado. Sin embargo, parece evidente que la exención de entidades similares de otros países en el IRNR no conllevaría efectos similares para la Hacienda Pública española, con lo que tal circunstancia podría llegar a considerarse una justificación para el trato desigual dispensado a entidades de otros Estados y, por ende, no resultar contrario a la libertad de circulación de capitales ahora examinada.

Pero, dicho lo anterior, también sería interesante plantearse si cabe encontrar algún tipo de discriminación en relación con la exención reconocida para los fondos de inversión y de pensiones según lo previsto en los apartados k) y l) del art. 14.1 TRLIRNR. A este respecto, es preciso indicar que los supuestos citados en tal precepto se refieren a planes de pensiones e instituciones de inversión colectiva que obran como intermediarios para *particulares* que, o bien dedican parte de sus rentas a un ahorro que será recuperado en el momento de la jubilación (o antes, si concurrieran circunstancias excepcionales), o bien utilizan canales de inversión institucionales y profesionalizados.

Ahora bien, también los entes públicos pueden realizar inversiones similares a las citadas a través de gestores profesionalizados, y ya sea por medio de entes jurídico-públicos (o privados con participación mayoritaria pública) interpuestos¹², o bien directamente (como sería el caso de los fondos soberanos noruegos que son objeto de este análisis jurisprudencial). Ello no obstante, ¿podría considerarse que la exención contemplada en los apartados k) y l) del art. 14.1 TRLIRNR debe extenderse a tales supuestos de inversiones públicas para no entender vulnerada la libertad de circulación de capitales prevista en los arts. 63 y ss. TFUE? Ciertamente, sorprende a la lógica jurídica que la instrumentación de la inversión pública a través de un ente privado –en lugar de realizarse directamente por parte del ente público– conlleve un trato tributario desigual. Tal cuestión plantea, en mi opinión, mayores dudas de las que suscita la constricción de las exenciones previstas en el art. 9.1 LIS para las entidades gestoras de la Seguridad Social y el Banco de España, según lo previamente referido.

¹² Aceptando la necesidad de eximir rendimientos de tales instituciones para evitar vulneraciones de la libre circulación de capitales *vid.* las sentencias de la AN de 29 de noviembre de 2018 (rec. 99/2014 y rec. 389/2014), citadas en la nota pie nº 7 de este trabajo, que estiman sendos recursos del Séptimo Fondo Nacional de Pensiones Sueco, AP-7.

Es preciso indicar que, en todo caso, para entender vulnerada la libertad de circulación de capitales (ya sea la contenida en los arts. 63 y ss. TFUE o en el art. 40 AEEE), resulta necesario analizar si existe la posibilidad normativa de asistencia administrativa mutua en materia fiscal (ya sea por medio de un convenio bilateral o multilateral, y ya esté incluida tal vía en un convenio para evitar la doble imposición o bien aparezca regulada en un instrumento normativo independiente)¹³. En definitiva, según la jurisprudencia del TJUE no puede concluirse, sin más, que debe garantizarse la libre circulación de capitales incluso en el supuesto de territorios opacos con los que no exista intercambio efectivo de información equiparable a los mecanismos que existen en el ámbito de la UE por mor de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE y otras normas posteriores¹⁴.

Conforme a las dudas suscitadas en los párrafos anteriores, y habida cuenta además de la doctrina sentada por sentencias del TJUE de 4 de octubre de 2018 (Comisión Europea contra Francia, C-416/17, EU:C:2018:811) y del Tribunal Constitucional 37/2019, de 26 de marzo de 2019 (ES:TC:2019:37), acaso lo más razonable sería que el TS planteara cuestión prejudicial ante el TJUE, preguntando a dicho tribunal si el gravamen sin exención por el IRNR de los dividendos pagados a fondos soberanos de otros Estados –ya sean estos gestionados directamente por entidades públicas o bien por entes instrumentales de naturaleza privada aunque con participación mayoritaria pública– puede resultar contrario a la libre circulación de capitales prevista en la normativa de la UE, según lo ya referido.

5. Consideraciones finales

De lo indicado anteriormente no resulta meridianamente claro si la redacción actual de los apartados c) y d) del artículo 9.1 de la LIS (y, anteriormente, del TRLIS), que establecen exenciones a las rentas obtenidas por las entidades gestoras de la Seguridad Social y por el Banco de España, constituyen una discriminación prohibida por el Derecho de la UE (y, particularmente, una vulneración de la libertad de circulación de capitales contenida en el art. 40 AEEE y en los arts. 63 y ss. TFUE), en cuanto que no se contemple una exención similar en el TRLIRNR para entidades similares radicadas en otros Estados (ya sean de la UE, del EEE o del resto del mundo). Ciertamente, pudiera defenderse que, en tal caso, la limitación de la exención exclusivamente a entes que pertenecen a la estructura estatal pudiera encontrarse justificada al confundirse en tal caso las posiciones deudoras y acreedoras del sujeto obligado al pago.

Ello no obstante, en mi opinión tampoco resulta en modo alguno esclarecido si, con independencia de la diferencia de trato que podría postularse con las entidades públicas antes referidas, la disparidad entre, por un lado, el gravamen sin exención de los rendimientos de tales inversiones públicas en España de fondos soberanos procedentes de otros países –ya se realice la misma directamente o a través de estructuras jurídicas interpuestas– y, por otro lado, la tributación que reciben los rendimientos de fondos de pensiones y de inversión que canalizan la gestión patrimonial de sujetos privados [conforme a lo dispuesto en las letras k) y l) del art. 14.1 TRLIRNR], puede ser o no contraria a la libre circulación de capitales en la UE (y entre Estados de la UE y países terceros).

¹³ Sobre este particular, me remito a mi trabajo «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho comunitario europeo», en J. M. LABEAGA AZCONA y P. CHICO DE LA CÁMARA (Dirs.), M. RUIZ GARIJO (coord.), *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, págs. 85-126, así como «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», *Documentos de Trabajo UC-CIFF-JELAT* n.º 8, Agosto 2012, y bibliografía allí citada. Vid. asimismo sobre el particular J. ZORNOZA PÉREZ, «El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 161, 2014, págs. 33-74.

¹⁴ Sobre el particular *vid.*, entre otros, E. GARCÍA MACHANCOSES, *El intercambio de información entre administraciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO
DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



Comentario de Doctrina

Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 0871/2017, de 24 de septiembre de 2019

Procedimiento de recaudación. Diferenciación de cuando concurre una responsabilidad solidaria o una responsabilidad subsidiaria.

El presente recurso de alzada trae causa de la notificación al recurrente de Acuerdo por el que se le declara responsable solidario de las deudas y sanciones pendientes de la mercantil de la que es administrador en el momento de comisión de la infracción, en tanto que se le considera causante o colaborador de las infracciones cometidas por dicha entidad. Disconforme con el referido Acuerdo y con la resolución dictada por el TEAR de Valencia, el interesado interpone recurso de alzada ante del TEAC, considerando este último que la responsabilidad solidaria sería aquella exigible a los administradores que desempeñen una conducta activa en la comisión de la infracción, concurriendo además dolo. Por consiguiente, el TEAC finalmente confirma el Acuerdo de derivación de responsabilidad en sus elementos configuradores, pero establece que debe modificarse el alcance de la responsabilidad, pues se ha de aplicar la reducción por conformidad practicada al deudor principal.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

Se impugna un acuerdo por el que al recurrente se le declara responsable solidario de las deudas de una entidad mercantil, no por ser su administrador, sino por ser causante o colaborador activo en las infracciones tributarias cometidas por dicha entidad, con fundamento en el artículo 42.1 a) de la LGT.

El citado artículo 42, al regular los «responsables solidarios», establece en su apartado 1 que «Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.»

(...)

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa en quien participa o coopera en la realización de la infracción tributaria, para que pueda ser declarado responsable

solidario, ya que la responsabilidad de referencia no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el 183 de la LGT de 2003, que giran en torno al principio de culpabilidad.

El acto impugnado tiene como fundamento el citado artículo, por lo que es preciso analizar si en el mismo concurre o no los requisitos del artículo citado y transcrito, a saber:

- a) Que se cometa una infracción tributaria y/o la existencia de una infracción tributaria en la obligación principal de cualquier tipo ya que la ley no distingue y
- b) Que los presuntos responsables sean causantes o colaboradores en la realización de la citada infracción y/o una conducta que reside en causar o colaborar activamente en dicha infracción.

CUARTO.-

En cuanto al primero de los requisitos y tal como se recoge en los antecedentes de hecho, consta la imposición de sanciones a la mercantil deudora principal por hechos constitutivos de las infracciones tributarias tipificadas (...)

(...)

QUINTO.-

(...)

En el caso que nos ocupa, las infracciones consistentes en dejar de ingresar tipificadas en el artículo 191 de la LGT son calificadas como muy graves por haberse utilizado medios fraudulentos, en particular, el empleo de facturas falseadas, lo que de acuerdo con el criterio de este Tribunal dicha conducta supone un inequívoco acto de voluntad o conducta activa en la comisión de la infracción. Se da además la circunstancia de que el recurrente es socio único y administrador de la deudora principal desde su constitución por lo que queda acreditado de forma más que suficiente su conocimiento y voluntad de participar en las infracciones cometidas por la deudora principal, pues participa directamente en la gestión y administración, siendo además el único autorizado en sus cuentas bancarias, por lo que al efectuar el abono de facturas por servicios inexistentes queda más que probado que conocía la irrealidad de las operaciones y el elemento doloso.

Junto a los anteriores indicios constan además en el expediente otros que acreditan el elemento subjetivo doloso de la responsabilidad en la persona del recurrente como se deriva del hecho de que él mismo haya reconocido en el seno de un procedimiento seguido frente al mismo como persona física la emisión de facturas con importes superiores a los trabajos realmente prestados, aprovechando de esta forma su condición de «modulero», por lo que la emisión de esas facturas no le supone una mayor tributación mientras que para las receptoras supone un importante ahorro fiscal vía deducción de gastos y cuotas; es asimismo administrador de la entidad **Z SCP**, una de las entidades que emitían facturas falseadas a la deudora principal y muchas de las facturas falseadas fueron emitidas por personas o entidades que guardaban algún tipo de relación (aunque sea indirecta) con el recurrente o con la deudora principal según consta en el acuerdo de declaración de responsabilidad (página 3), participando de esta forma en un entramado de personas y entidades que se emitían entre sí facturas con importes superiores a los servicios realmente prestados o que reflejaban la prestación de servicios inexistentes.

De acuerdo con lo anteriormente señalado, se cumple el segundo de los requisitos necesarios para poder declarar la responsabilidad solidaria por el artículo 42.1.a) de la LGT.

SEXTO.-

Queda por contestar las alegaciones del recurrente:

— Alega que en el Acuerdo de derivación no queda acreditada su participación en los hechos.

Esta alegación debe desestimarse pues son numerosos los hechos recogidos en dicho Acuerdo que acreditan el elemento subjetivo y doloso de la responsabilidad y la participación del recurrente en las infracciones cometidas por la deudora principal, hechos que se han señalado anteriormente.

— Alega que procede la responsabilidad subsidiaria en lugar de la solidaria.

Para que sea de aplicación la responsabilidad subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la LGT es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) comisión de una infracción tributaria por la sociedad administrada; 2) condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción; y 3) una conducta en el administrador reveladora de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

(...)

En el caso presente, y como se ha señalado anteriormente, resulta más que acreditado el elemento subjetivo doloso de la responsabilidad, pues el recurrente era socio y administrador único de la deudora principal, así como autorizado en sus cuentas bancarias por lo que ninguna operación podía desarrollarse sin su conocimiento y participación, por lo que debe desestimarse la alegación del recurrente.

— Finalmente manifiesta en su escrito de alegaciones que el TEAR se ha excedido en sus funciones al examinar de oficio cuestiones no planteadas en el expediente, actuando como órgano gestor o de inspección.

Esta alegación debe asimismo desestimarse pues el artículo 237.1 de la LGT establece que «1. 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.»

SÉPTIMO.-

Aunque no ha sido alegado por el recurrente, este Tribunal Central, en cumplimiento de lo señalado en el mencionado artículo 237.1 de la LGT, debe pronunciarse de oficio sobre el alcance de la responsabilidad en lo que se refiere a las sanciones derivadas, pues su alcance ha sido incorrectamente determinado. Consta en el expediente que el deudor principal prestó conformidad a las actas incoadas por la Inspección, por lo que en los acuerdos sancionadores se aplicó la reducción por conformidad contemplada en el artículo 188.1.b) de la LGT. No obstante, en el acuerdo de derivación, la responsabilidad alcanza a las sanciones íntegras sin aplicación de la reducción por conformidad aplicada a la deudora principal debido a que el responsable manifestó su disconformidad con el procedimiento de derivación de responsabilidad.

(...)

En consecuencia, debe modificarse el alcance de la responsabilidad en cuanto al importe de las sanciones derivadas, debiendo aplicarse la reducción por conformidad practicada al deudor principal en los términos previstos en este Fundamento SÉPTIMO, confirmando el Acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria en el resto de sus elementos configuradores.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2495/2016, de 18 de septiembre de 2019

IVA. Cuotas soportadas en operaciones inexistentes. No conocimiento por sujeto pasivo. No deducibilidad. Posibilidad de sanción.

Las cuotas soportadas por operaciones inexistentes no son deducibles, sin que sea necesario, para denegar la deducción, que la administración acredite el conocimiento, por parte del sujeto pasivo que dedujo el tributo, de la existencia de un fraude fiscal relacionado con las transacciones en cuestión. Esta conducta es igualmente sancionable aunque exista pronunciamiento judicial en el que se constate que el pretendido infractor no era conocedor de los hechos en los que participaba, ya que las infracciones tributarias pueden cometerse incluso en comportamientos negligentes, por la falta de atención a los hechos en los que se interviene.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

En primer lugar, pone de manifiesto este Tribunal que el recurrente, en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera, en esencia, lo sostenido en su día ante el TEAR de primera instancia, reproduciendo las alegaciones, si bien tratando de ampliar las mismas, fundamentalmente, mediante el señalamiento de cierta jurisprudencia del TJUE.

A la cuestión de la reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones formuladas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central (...)

CUARTO.-

Se referirá este Tribunal, en primer lugar, a la cuestión previa manifestada, de considerar que, a la fecha de notificación de la liquidación dictada por la Administración, ya habría prescrito el derecho de esta a liquidar la deuda tributaria.

Las fechas clave para analizar esta cuestión son las siguientes:

- Fecha de inicio de las actuaciones de comprobación mediante comunicación notificada a la obligada: 9 de octubre de 2002.
- Fecha de finalización de las actuaciones mediante la notificación del acuerdo de liquidación: 6 de noviembre de 2013.

Señala la Inspección, en el acta, un total de 3.626 días de interrupción justificada por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y 61 días de dilaciones no imputables a la Administración. Ello determina que el plazo máximo para notificar la liquidación finaliza el 11 de noviembre de 2013.

(...)

En primer lugar, señala la interesada que la Inspección ha considerado erróneamente una ampliación de 8 días en lugar de los 7 que entiende que correspondería. La regulación de las ampliaciones de plazo, dado que el procedimiento se inició con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007, se contenía, por aplicación supletoria en materia tributaria (artículo 9.2 de la Ley 230/1963 General Tributaria) en el artículo 49 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

(...)

Tal como señala la reclamante, y puesto que el plazo de alegaciones se fija en 15 días hábiles, el plazo de ampliación concedido no podría exceder de la mitad del mismo (7,5 días). Los 8 días concedidos no serían correctos al ser superior a la mitad del plazo inicial y dado que la norma señala expresamente que no podrá exceder de la mitad, la ampliación concedida ha de ser de 7 días hábiles.

El cómputo del plazo para formular alegaciones es de días hábiles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la referida Ley 30/1992.

(...)

De la normativa transcrita se desprende que, si bien la ampliación concedida, por referirse a un plazo para formular alegaciones, que se computa por días hábiles, ha de concretarse en 7 días hábiles, a efectos del cómputo de la dilación que ello supone, el cómputo se realiza por días naturales.

Así, si acudimos a octubre de 2013, cuando se concede la ampliación, la misma, de 7 días hábiles resulta en 8 días naturales, por lo que este Tribunal coincide con la Inspección en que la dilación referida es de 8 días naturales.

En cualquier caso, la cuestión fundamental radica en la alegación referida a que la circunstancia indicada de ampliación del plazo de alegaciones no ha de considerarse como dilación por causa no imputable a la Administración, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento.

Fundamenta su pretensión en diversos pronunciamientos judiciales en este sentido.

Este Tribunal, al igual que el de primera instancia, señala que existen, igualmente, pronunciamientos judiciales en sentido opuesto, en los que se admite como dilación por causa no imputable a la Administración, la ampliación del plazo de alegaciones concedido por la Inspección de forma expresa o automática a solicitud del interesado. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (recurso 897/2016), que establece la procedencia de la dilación por ampliación del plazo para presentar alegaciones al acta de disconformidad, otorgada a la entidad recurrente por la Inspección, pues dicha prórroga supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es imputable al contribuyente, por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud.

Más recientemente, la Sentencia de este mismo Tribunal, de 9 de marzo de 2017, se refiere a esta cuestión

(...)

De este modo, y pese a que la ampliación del plazo de alegaciones se constituye como un derecho legalmente reconocido, ello no impide que la misma pueda calificarse como dilación imputable al contribuyente, como aparece regulado en el mencionado artículo 31.bis.2 del RGIT, actual artículo 104.2 del RGAT. En concreto, considera este Tribunal, que puesto que con carácter general se señala un plazo de alegaciones de entre 10 y 15 días y, habiendo optado el legislador por señalar, para el procedimiento Inspector, en los supuestos de actas de disconformidad, por el plazo máximo previsto (15 días), cualquier ampliación de dicho plazo ha de considerarse una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración, al poder encuadrarse esta circunstancia entre las previstas en el artículo 31.bis.2 del RGIT.

QUINTO.-

Una vez analizadas las cuestiones procedimentales, pasaremos a analizar la cuestión de fondo, alegando la recurrente la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección, en lo que se refiere a no admitir la deducción de determinadas cuotas soportadas.

En este sentido, la recurrente considera que no puede denegarse por la Inspección su derecho a la deducción, toda vez que ha resultado acreditado, en la sentencia del Juzgado de lo penal nº1 de A Coruña, n.º 170/2013 de 29 de mayo, que la entidad regularizada no tuvo conocimiento ni participación

activa alguna en el fraude cometido y que observó la diligencia debida que le puede resultar exigible a un empresario antes de intervenir en operaciones.

Fundamenta esta alegación en reiterada jurisprudencia del TJUE que resuelve que lo esencial en estos supuestos de fraude es determinar si el sujeto pasivo actuó de buena fe, es decir, si con un mínimo de diligencia podía conocer la efectiva existencia o no de las operaciones a las que se anudaba el fraude cometido.

No es competencia de este Tribunal entrar a conocer de la cuestión del conocimiento por parte de la interesada, de su participación en la trama de fraude que se describe en el acta de disconformidad e informe ampliatorio incoados por la Inspección, puesto que esta cuestión ha quedado definitivamente resuelta por la sentencia mencionada,

(...)

En el caso que nos ocupa, la pretendida entrega de bienes efectuada por el proveedor a la empresa reclamante no se considera tal, no por el hecho de que forme parte de una cadena de fraude del impuesto, sino porque carece de objeto. La entidad reclamante sigue considerándose sujeto pasivo de IVA, pero en la operación concreta realizada ha soportado una cuota indebida pues no ha existido entrega de bienes objetivamente considerada. No hubo entrega de bienes y, por tanto, no hubo de soportar la cuota que le fue repercutida, insiste este Tribunal, de forma indebida.

No se trata, por tanto, en la regularización, de considerar y calificar las operaciones con base en los fines o resultados defraudatorios con el que se realizan las mismas, sino en la cuestión de que objetivamente considerada, que es precisamente como debe analizarse, según el TJUE, el concepto de entrega de bienes, esta no ha existido.

(...)

No concurriendo en el caso que nos ocupa las exigencias de carácter objetivo que se requieren de aquel que pretenda la deducción del IVA soportado, y que determinan la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen, no cabe la deducción de cuota alguna de IVA. En esta situación, el grado de conocimiento o sospecha que el contribuyente pudiera tener acerca de las operaciones es irrelevante por completo, tal y como el propio TJUE señala de forma expresa.

No puede confundirse esta situación con las valoradas por el TJUE en sentencias previas, muchas de ellas citadas por el reclamante, en las que sí que se habían realizado operaciones, viciadas de una u otra forma, que podían constituir a los participantes en ellas en la convicción de que intervenían en negocios lícitos, supuestos en los cuales la denegación del derecho a la deducción se condiciona por el mismo TJUE a la debida acreditación del suficiente conocimiento por parte del contribuyente. No existiendo transacción a la que se pueda anudar esta convicción, el conocimiento de la intención fraudulenta de terceros intervinientes en las operaciones, al igual que su prueba, carecen de relevancia, por cuanto nos situamos ante cuotas de IVA objetivamente no deducibles ante la falta de sustrato fáctico que justifique la deducción.

En el caso que nos ocupa, no es sólo que la Administración, por indicios, haya llegado a la conclusión de que las operaciones en virtud de las cuales se han soportado las cuotas del IVA son inexistentes, sino que dicho extremo, se ha declarado probado por un órgano jurisdiccional.

Concluye por tanto, este Tribunal que procede la regularización llevada a cabo por la Inspección

(...)

SEXO.-

Por último, ha de pronunciarse este Tribunal sobre la procedencia de la sanción impuesta.

La inspección ha considerado sancionable, exclusivamente, una de las cantidades regularizadas, precisamente aquella respecto de la cual se recurre en primera instancia y en alzada la liquidación, referida a las cuotas soportadas no deducibles. La infracción que se considera cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, aplicándose el régimen sancionador previsto en la normativa anterior (artículo 79.a. de la Ley 203/1963, General Tributaria) por resultar este más favorable.

La culpabilidad que aduce la Inspección en el acuerdo de imposición de sanción deriva del hecho objetivo de deducirse una cuota soportada en factura que no documentaba una entrega de bienes real.

(...)

El Tribunal de primera instancia confirma el acuerdo de imposición de sanción señalando que: «En el caso que nos ocupa, la conducta de la obligada tributaria consistió en deducir cuotas de IVA soportadas en determinadas facturas de compra de vehículos, relativas a una operación mediante la cual **BBB SL** supuestamente compraba a **X SL** y posteriormente vendía a **Z LTADA**, vehículos que en realidad no existían. Entiende este Tribunal que si bien pudo no existir dolo en la conducta, tal y como aprecia el Juzgado de lo Penal, lo que si parece evidente es que existió cuando mínimo negligencia en el proceder de la sociedad, pues no parece admisible que ignore que los vehículos que se venden a un tercero, no existen».

Tal como ya se ha puesto de manifiesto en el acuerdo dictado por la Administración y en la resolución dictada en primera instancia, para que proceda la imposición de sanción por infracción tributaria han de concurrir el elemento objetivo (tipicidad) y el subjetivo referido a la culpabilidad.

La culpabilidad es el elemento discutido por la reclamante, señalando, en esencia, que si algo ha quedado acreditado en el expediente es la falta absoluta de culpabilidad en su actuación. Señala adicionalmente la falta de motivación de la resolución del TEAR de Galicia en relación a esta cuestión.

La absolución o el sobreseimiento en un proceso penal no impide la continuación del procedimiento administrativo de comprobación y de imposición de sanción.

(...)

SÉPTIMO.- De acuerdo con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores procede desestimar las alegaciones formuladas y confirmar la resolución dictada en primera instancia. Se confirma así el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Administración.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5252/2018, de 24 de septiembre de 2019

Procedimiento tributario. Notificaciones. Validez de los acuses o avisos de recibo electrónicos.

Se plantea ante el TEAC si resulta válido que en el expediente no conste el tradicional aviso de recibo o tarjeta rosa en soporte papel en el que se reflejen los dos intentos de notificación infructuosos, sino que dicha incidencia se hace constar en un terminal PDA que, en último término, genera un documento electrónico que sustituye la impresión de los avisos de recibo por una transacción íntegramente electrónica.

Resuelve el Tribunal, en unificación de criterio, que dichos acuses o avisos de recibo electrónicos emitidos por Correos son válidos para acreditar, bien la notificación o, como ocurre en este caso, los dos intentos de notificación del acto administrativo, siempre y cuando los mismos contengan los datos necesarios para ello que son exigidos por la normativa reguladora.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- En el caso aquí examinado la resolución sancionadora le iba a ser entregada al interesado en soporte papel a través de un empleado de Correos. En lugar de cumplimentar el tradicional aviso de recibo o tarjeta rosa en soporte papel consignando las incidencias de la entrega, el cartero, debidamente autorizado para ello, reflejó dichas incidencias en un terminal PDA (del inglés Personal Digital Assistant, Asistente Digital Personal), consistente en una computadora de bolsillo con un sistema de reconocimiento de escritura. En estos dispositivos se recoge la imagen de la firma del destinatario una vez comprobada su identidad. Los datos consignados en dicho terminal pasan al sistema informático de gestión de entregas de Correos y éste emite un documento electrónico, a disposición de sus clientes, denominado Prueba de Entrega Electrónica por el que se certifica la entrega o la imposibilidad de entrega del envío y en el que se hacen constar las incidencias de la notificación. Dicha Prueba de Entrega Electrónica sustituye la impresión de los avisos de recibo por una transacción íntegramente electrónica.

A juicio del TEAR, «en el expediente remitido por la Dirección General de Tráfico, consta únicamente un certificado en el que se indica que la resolución sancionadora no pudo ser notificada personalmente, pero no se acompaña el acuse de recibo acreditativo de dichos intentos de notificación personal...». Pues bien, tal como señala el Director recurrente, no se trata de que no se haya incluido en el expediente la tarjeta rosa de aviso de recibo y sí un certificado de su contenido, sino que la tarjeta rosa no ha existido en ningún momento porque ha sido sustituida por un documento electrónico (certificación de entrega o de imposibilidad de entrega) cumplimentado a partir del vuelco de los datos incorporados a los terminales de los empleados de la sociedad estatal Correos y Telégrafos, S.A. en el momento de la notificación.

El TEAR parece sugerir en su resolución, al referirse a la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1993, que una certificación emitida por Correos como la aquí examinada no podría sustituir a la propia tarjeta rosa o aviso de recibo para acreditar las incidencias de la notificación, cosa que en su opinión ha sucedido en el presente caso. Sin embargo, como ya se apuntó más arriba, no es eso lo que ha ocurrido en el expediente. Lo que ha certificado Correos son elementos que objetivamente constan en el expediente y no, caso al que alude la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1993 (recurso 5523/1990), opiniones o juicios de valor que escapan a lo que constituye su ámbito competencial, concretamente los datos sobre las incidencias de la notificación generados

electrónicamente por los terminales de sus empleados. Se trata, por tanto, de una certificación de los datos que suelen figurar en la tarjeta rosa o aviso de recibo pero que en este caso se incorporaron como documento electrónico al expediente. Recuérdese que, tal como señala el artículo 3.5 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, «se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado».

A este respecto, procede recordar que el apartado cuarto del artículo 22 de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del Servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal, concerniente a los principios y requisitos de la prestación del servicio postal universal por el operador designado por el Estado, establece que «La actuación del operador designado gozará de la presunción de veracidad y fehaciencia en la distribución, entrega y recepción o rehúse o imposibilidad de entrega de notificaciones de órganos administrativos y judiciales, tanto las realizadas por medios físicos, como telemáticos, y sin perjuicio de la aplicación, a los distintos supuestos de notificación, de lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

El Código Seguro de Verificación (CSV) es un conjunto de dígitos que identifica de forma única los documentos electrónicos auténticos emitidos por una entidad. Dicho Código posibilita el cotejo, a través de la sede electrónica de la entidad, de la versión impresa del documento gracias a la descarga del correspondiente documento electrónico original. La utilización del CSV por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, S.A. en la emisión de la Prueba de Entrega Electrónica permite garantizar la autenticidad de este documento mediante su cotejo en la página web de Correos, en la que consta dicha herramienta, señalándose:

Cotejo

Con esta herramienta puedes cotejar un documento generado por Correos y comprobar la integridad del mismo.

Introduce el Código Seguro de Verificación (CSV) que figura en el pie del documento a cotejar en el siguiente enlace y recupera el documento facilitado por Correos.

En virtud de lo expuesto cabe concluir que los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Comentario a la Resolución de 30 de septiembre de 2019

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones a título lucrativo.

Considera el TEAR, tras realizar un amplio y exhaustivo análisis del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, del IRPF, así como de los preceptos de las diferentes leyes que le precedieron que, en los casos en los que se produce la transmisión de un bien a título lucrativo, la salida del bien del patrimonio del contribuyente no genera una pérdida patrimonial computable por su valor de mercado, pero puede generar tanto una ganancia como una pérdida patrimonial que se computa por la diferencia entre ese valor y el de adquisición. En este sentido, se distingue entre la pérdida económica y la pérdida fiscal. La primera se produce como consecuencia de toda transmisión lucrativa, puesto que el valor del patrimonio del contribuyente disminuye, y esa es, precisamente, la que el precepto analizado ha querido excluir de la base imponible, sin que por ello debamos entender que queda también excluido la pérdida patrimonial fiscal -que es aquella que se produce por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación del bien-.

Fundamentos de derecho

(...)

SÉPTIMO.- Evidentemente, no pretendemos abordar el examen de los diferentes supuestos de exclusión del concepto de ganancias y disminuciones patrimoniales: nos interesa sólo uno concreto, que es el del precepto en que la Oficina Gestora pretende basar el rechazo de una disminución patrimonial como consecuencia de la diferencia negativa entre el valor de adquisición del 50% de uno de los inmuebles donado a sus hijos por la persona ahora reclamante y el valor del bien donado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es la exclusión que antes hemos subrayado con referencia a la Ley 44/1978: **«No son disminuciones patrimoniales las debidas... a liberalidades del sujeto pasivo»**. El significado del precepto -y ello ha sido tradicionalmente aceptado de forma pacífica- es que lo que antes hemos denominado pérdida económica, inherente a toda transmisión lucrativa, no es una disminución patrimonial a efectos del IRPF. Es decir, si en el patrimonio del sujeto pasivo, cuyo valor es 1.000, se dona un elemento (por ejemplo, un inmueble) que vale 100, automáticamente hay una disminución del valor del patrimonio, que se reduce a 900 (pérdida económica de 100); pero eso no significa que, a efectos del IRPF, exista una disminución patrimonial de 100: esto -y no otra cosa- es lo que quiere decir el precepto en cuestión; y ello no tiene nada que ver con que la salida de ese bien (por valor de 100) pueda haber generado un incremento de patrimonio de 60, si su valor de adquisición fue de 40, o una disminución de patrimonio de 15, si el bien se hubiese adquirido por el obligado tributario por un coste de 115. Obsérvese que el precepto habla sólo de «disminuciones patrimoniales» («No son disminuciones patrimoniales»), no habla, como los otros apartados del artículo 20, de «incrementos o disminuciones»: ello es precisamente porque, conceptualmente, los casos que menciona en esa delimitación negativa del concepto son supuestos que exclusivamente pueden ocasionar disminuciones del valor del patrimonio (las debidas al consumo; las debidas a liberalidades del sujeto pasivo -en que sale un bien sin entrada de contraprestación alguna-; las pérdidas de «rendimientos» sujetos al Impuesto; las pérdidas originadas por el juego -sin perjuicio de la atenuación que se introdujo por la Ley 35/2006 en este punto, permitiendo el cómputo fiscal de las pérdidas de juego hasta donde alcanzasen las ganancias obtenidas en el mismo período.

Por consiguiente, no ofrece dudas, ni nunca las ha ofrecido, ni siquiera para la misma Administración tributaria: en la Ley 44/1978 la salida de un bien del patrimonio por una transmisión a título lucrativo (una liberalidad del sujeto pasivo) no genera una disminución de patrimonio (una pérdida patrimonial, en la terminología hoy vigente) por el importe del valor del bien, pero sí puede generar una pérdida patrimonial (disminución patrimonial), computable en el IRPF, si el valor de adquisición de ese bien fue superior al de enajenación; y la cuantía de esa pérdida será la diferencia entre ambos valores. En efecto, el precepto comentado no es obstáculo para que la Ley 44/1978 hable reiteradamente, como se ha expuesto, de disminuciones de patrimonio derivadas de transmisiones a título lucrativo, «inter vivos» y «mortis causa»: lo único que significa es que la disminución del valor del patrimonio que -como decíamos- se produce necesariamente, por el valor actual del bien que sale (ya que no existe entrada alguna en contraprestación), esa bajada de valor del patrimonio -repetimos-, no es computable en el IRPF del donante.

Pues bien, como vamos a ver, esta estructura de los incrementos y disminuciones patrimoniales (hoy, ganancias y pérdidas patrimoniales) es la que -en su esencia- ha llegado hasta la actualidad; y el significado del precepto que sirve de base a la liquidación ahora impugnada (artículo 33.5.c Ley 35/2006) es exactamente el mismo del que acabamos de comentar, en el párrafo anterior, de la Ley 44/1978.

No supuso variación alguna en el punto que estudiamos la nueva redacción del artículo 20 de la Ley del IRPF por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

La siguiente Ley del IRPF fue la Ley 18/1991, de 6 de junio, en la cual, se introducen modificaciones importantes en la tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio; así, se estableció -como hemos dicho- que «*no estarán sujetos los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de transmisiones onerosas cuando el importe global de éstas durante el año natural no supere 500.000 pesetas*» (artículo 44.1, segundo párrafo); se suprime definitivamente la «*plusvalía del muerto*» (artículo 45.5.a), al disponer que «*no se someterán al impuesto los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto: a) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo...*»; etc. Sin embargo, el concepto de los incrementos y disminuciones de patrimonio se sigue formulando en términos idénticos (artículo 44.1) como «*las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél*» y la estructura de su configuración normativa sigue inalterable: con su delimitación negativa del concepto, estableciendo en su artículo 44.3.b), como hiciera el artículo 20.2 de la Ley 44/1978, que «**no tendrán la consideración de disminuciones patrimoniales, ... las debidas: ... b) A donativos o liberalidades...**»

La situación es idéntica en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: aunque se modifica ligeramente la literalidad del concepto de las que ya pasan a denominarse «ganancias y pérdidas patrimoniales», en esencia es el mismo. Según el artículo 31.1, «*son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*». Y, en lo que ahora nos interesa, se mantiene la misma delimitación negativa del concepto, puesto que, según el artículo 31.5.c), «**no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades**».

Como no podía ser de otra forma, idénticos a los términos que acabamos de ver son los recogidos en el TR de la LIRPF, aprobado por RD Legislativo 3/2003. Habremos de extraer, por tanto, las mismas conclusiones.

Por último, llegamos a la vigente Ley del IRPF, la Ley 35/2006, cuyos preceptos coinciden con lo hasta aquí expuesto en cuanto a la estructura normativa para configurar el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales: como en los casos anteriores, el concepto amplio prácticamente no ha variado y, en cuanto a la exclusión que ahora nos interesa, dice el artículo 33.5.c) exactamente lo mismo: «**no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: ... c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades**».

Pueden encontrarse opiniones en la doctrina en el sentido de que la redacción del artículo 31.5.c) de la Ley 40/1998, al sustituir el término «*donativos*» utilizado por las Leyes 44/1978 y 18/1991 por el de «*transmisiones lucrativas inter vivos*» favorecería la interpretación de la DGT en el sentido de excluir del concepto fiscal de pérdidas patrimoniales en su doble sentido: tanto la pérdida en términos económicos, que se produce siempre en las donaciones para el donante por la salida de bienes o derechos de su patrimonio, como la pérdida patrimonial que en su caso pudiera generarse por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Y, sin embargo -tampoco faltan opiniones en contrario-, no podemos compartir aquel criterio por diversas razones:

1ª) **En primer lugar**, porque entendemos que, **con el cambio de redacción mencionado -que se invoca citándolo sólo en parte- no se ha producido variación alguna real en el alcance de la delimitación negativa del concepto de disminuciones patrimoniales**. En efecto, se habla, como hemos dicho, de sustitución del término «donativos» por el de «transmisiones lucrativas inter vivos» y no es así: lo que se excluye del concepto de pérdidas patrimoniales en la Ley 44/1978 son «*las debidas a liberalidades del sujeto pasivo*» y en la Ley 18/1991 son «*las debidas a donativos y liberalidades*» y de ahí se pasa a la actual redacción (Leyes 40/1998 y 35/2006), en las que lo que se excluye son «*las debidas a transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades*». En nuestra opinión, aparte de las posibles redundancias existentes en las distintas redacciones, el contenido de la exclusión que nos ocupa no ha experimentado variación alguna y ello, tanto desde un punto de vista literal o gramatical, como desde un punto de vista técnico jurídico. En efecto, literal o gramaticalmente, según el Diccionario de la Lengua Española de la RAE, el término «liberalidad», único usado por la Ley de 1978, en la acepción que ahora más nos interesa, significa «*disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya*» (otra de las acepciones es «*generosidad, desprendimiento*»); así, pues, desde nuestro punto de vista, la exclusión se refiere a las *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»* (recordemos que la plusvalía del muerto desapareció con la Ley 40/1998, eliminación que consta hoy en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006).

En la Ley 18/1991 se añaden en el supuesto de exclusión los «*donativos*», término de significación dudosa -máxime si tenemos en cuenta la diferencia entre su concepto gramatical y jurídico, que inmediatamente comentaremos-, pero que, en cualquier caso, sin duda, es un concepto comprendido en el más amplio de «*liberalidades*», que acabamos de ver es equiparable a transmisiones a título lucrativo. Según la RAE «donativo» significa «*dádiva, regalo, cesión, especialmente con fines benéficos o humanitarios*». Por tanto, en la Ley 18/1991, el término «donativos» ni añade ni quita nada, puesto que el concepto que excluye dicha ley de las pérdidas patrimoniales sigue siendo el de *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»*.

Y lo mismo ocurre con la redacción -idéntica- de las Leyes 40/1998, TR de 2004 y Ley 35/2006, en la que lo que se excluye del concepto de pérdidas patrimoniales son las debidas a «*transmisiones lucrativas por actos «inter vivos» o a liberalidades*». Nada que añadir a lo ya comentado, salvo -según nuestras conclusiones anteriores- la evidente redundancia en que incurre el precepto, que habría podido limitarse a excluir, como en los casos anteriores, las pérdidas debidas a *transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos»*.

Pero es que, además, en sentido técnico jurídico, en el ámbito tributario, los términos «donativos» y «liberalidades» aparecen reiteradamente en las sucesivas leyes reguladoras del Impuesto sobre Sociedades -siendo aplicables también en el IRPF, por la remisión normativa en materia de rendimientos de actividades económicas- y siempre son mencionados expresamente entre los supuestos de gastos no deducibles (por ejemplo, en el artículo 15.e) de la vigente LIS, Ley 27/2014, de 27 de noviembre), siendo generalmente equiparados a gastos o transmisiones de bienes sin contraprestación, directa o indirecta, que no son jurídicamente exigibles, todo lo cual corrobora lo que acabamos de exponer.

En conclusión, no creemos que a una variación tan insignificante -por no decir realmente inexistente- en la redacción de la norma pueda atribuírsele un cambio sustantivo de semejante alcance.

2ª) **En segundo lugar**, porque nuestro criterio resulta plenamente corroborado no sólo por la **interpretación histórica** -a la que hemos venido refiriéndonos hasta ahora-, sino también por

la **interpretación literal, sistemática, lógica y teleológica** del precepto de la Ley 35/2006 a que nos venidos refiriendo, como pasamos a ver inmediatamente.

Evidentemente, no habrá pérdida fiscal si un padre dona a un hijo una cantidad de dinero, pero puede haberla si le dona cualquier otro bien de su patrimonio.

Desde un punto de vista gramatical o literal, cabe llamar la atención sobre la literalidad de la redacción del precepto del artículo 33.5 en sus letras b), c) y d) cuando dice que

«no se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) ...

b) *Las debidas al consumo.*

c) *Las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades.*

d) *Las debidas a pérdidas en el juego...*

e)...

f)...

g...»

En nuestra opinión, la utilización de la expresión «*las debidas*» no es baladí ni casual y tiene una importante significación, puesto que aparece usada, en todos los textos legales reguladores del IRPF a que nos hemos venido refiriendo, exclusivamente con referencia a estos tres supuestos y, siendo muy numerosas las exclusiones que hace la ley del concepto de pérdidas y disminuciones patrimoniales -no en vano se ha dicho que la ley emplea mucho más texto en aclarar lo que no son que lo que son las ganancias y disminuciones patrimoniales-, sólo se usa y siempre se usa con referencia exclusiva a estos tres supuestos, que tienen algo en común, a diferencia de todos los demás; antes lo dijimos con respecto a la Ley 44/1978: son casos en los que de forma necesaria e inmediata se produce una pérdida: por el consumo; por la salida de un bien del patrimonio del donante que entraña en todo caso una transmisión lucrativa por actos inter vivos; o por la existencia de una pérdida en el juego. Por eso dice y ha dicho siempre la ley «*las debidas*», mientras que, en los demás casos utiliza otras expresiones porque en ellos puede, o no, existir una pérdida: así, «*las derivadas de...*», «*con ocasión de...*», etc.

En este sentido, cabe subrayar que la exclusión del concepto de pérdidas patrimoniales que hace el propio precepto en cuanto a «*las debidas al consumo*», está haciendo referencia al consumo de bienes percederos o a la parte consumida (amortización o depreciación por el uso) de los bienes de consumo duradero, puesto que la enajenación de bienes de consumo duradero sí puede dar lugar a una disminución patrimonial, como ha admitido reiteradamente la DGT.

Por tanto, si los apartados mencionados se están refiriendo exclusivamente a supuestos en que necesariamente se produce una disminución del valor del patrimonio, lo que está excluyendo el artículo 33.5.c) LIRPF -y todas las leyes anteriores- es únicamente lo que antes denominamos «pérdida patrimonial económica», que es la que necesariamente se produce en los tres casos mencionados (puesto que en todos ellos sale un bien sin entrada de otro en contraprestación), no excluyéndose la pérdida patrimonial fiscal, generada por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación del bien.

A la misma conclusión nos conduce la **interpretación sistemática**. En efecto, de no aceptarse la interpretación que estamos sosteniendo, carecerían por completo de sentido los preceptos de los artículos 34, 35 y 36 de la propia Ley 35/2006. Veámoslos:

El artículo 34 contiene la norma general en cuanto al «importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales» y en su apartado 1 dice:

«El importe de las ganancias **o pérdidas patrimoniales** será:

1. a) *En el supuesto de **transmisión** onerosa o **lucrativa**, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.*
2. b) *En los demás supuestos, ...»*

Tras referirse el artículo 35 a las transmisiones a título oneroso, el artículo 36 aparece bajo el epígrafe de «**transmisiones a título lucrativo**», disponiendo en su primer párrafo lo siguiente:

«**Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior**, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.»

Parece claro que, puestos estos preceptos en relación con el que nos ocupa e interpretando los unos con los otros, en ningún caso podemos concluir que el artículo 33.5.b) LIRPF pueda estar excluyendo del concepto de pérdidas patrimoniales las pérdidas fiscales que se generen, en su caso, en las transmisiones a título lucrativo por actos «inter vivos».

Señalemos que estos mismos preceptos, o muy semejantes, han existido en todas las leyes reguladoras del IRPF anteriores a la vigente (Vide. artículos 45.1.a) y 47 de la Ley 18/1991 y artículos 32.1, 33 y 34 de la Ley 40/1998).

También con arreglo a una **interpretación lógica** existe un argumento importante desde nuestro punto de vista: ¿por qué habría de excluirse del cómputo de la pérdida patrimonial, por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación, al padre que dona un determinado bien a su hijo, cuando si el padre vendiese el bien en primer lugar y donase seguidamente el importe a su hijo nadie cuestionaría la pérdida patrimonial y el resultado podría ser muy semejante o, según los casos, idéntico? El resultado es prácticamente el mismo y, en función de la fungibilidad del bien donado, podría suceder que fuera idéntico (por ejemplo, padre que vende acciones cotizadas en bolsa, computando la pérdida existente, le dona el dinero al hijo y éste, acto seguido, compra las mismas acciones); y, sin embargo, el tratamiento fiscal en el IRPF, de no aceptarse nuestra posición, sería radicalmente distinto.

Con todo, las más importantes consideraciones son las que derivan de la **interpretación teleológica**, que en este caso hemos de encontrarla en la concordancia con los principios constitucionales y, muy especialmente, en el **principio de capacidad contributiva**, así como en la **equidad**, que en todo caso es guía esencial en la labor interpretativa. Si tenemos en cuenta que las pérdidas o ganancias patrimoniales han de determinarse elemento por elemento, si un padre dona varios bienes a su hijo y admitiésemos sólo la sujeción al Impuesto de las ganancias, pero no la de las pérdidas, el resultado sería manifiestamente contrario a los principios enunciados. Baste poner un ejemplo: el padre compró 1.000 acciones de Telefónica a 13 euros, otras 1.000 a 8 euros y otras 1.000 a 12,80 euros; dona las 3.000 acciones a su hijo siendo el valor de cotización de 10 euros. Lo cierto es que el valor de adquisición de las 3.000 acciones donadas es de 33.800 euros y que el valor de transmisión sería de 30.000 euros, lo que supondría una pérdida real de 3.800 euros; sin embargo, de entender que no son computables como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas inter vivos, no debería admitirse ni la pérdida generada en las primeras 1.000 acciones (-3.000 euros) ni la generada en las compradas en tercer lugar (-2.800 euros), con lo que el resultado fiscal de la operación sería una ganancia patrimonial de 2.000 euros, sujeta a tributación. Los ejemplos podrían ser innumerables (compra por partes y a distintos precios de un terreno que después se dona, a uno o a varios donantes, existiendo partes en las que se genera ganancia y otras en las que se produce una pérdida, etc).

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 2652/2016, de 16 de septiembre de 2019

ISD. Las restricciones en la normativa interna que discriminen a residentes en terceros estados deben entenderse también contrarias a Derecho Comunitario.

En esta resolución, el Tribunal aplica la jurisprudencia del Tribunal Supremo que entendió que en la Disposición Adicional Segunda que el Legislador introdujo en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a raíz de la STJUE de 3 de septiembre de 2014, se interpretó mal esta última pues únicamente trató de salvar las diferencias de tratamiento fiscal entre residentes en territorio español y residentes en estados comunitarios, concluyendo que también es contraria a Derecho Comunitaria aquella normativa interna que discriminase a residentes en terceros países.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.-

Por ley 26/2014 de 27 de Noviembre fue redactada la vigente Disposición adicional segunda de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la que se adecúa la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado disponiendo:

«1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma. c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes

en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.»

SEXTO.-

De dicha Disposición Adicional se deduce que el legislador español interpretó la citada Sentencia en el sentido de la aplicación del principio de no discriminación a los residentes en países de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sus Sentencias 242/2018 y 492/2018 de 19 de febrero de 2018 las cuales fundamentándose tanto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, como en otra jurisprudencia europea que en ellas se cita, se concluye que una normativa de un Estado miembro que supedita la aplicación de una exención del impuesto de sucesiones al lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, y que causan que una mayor carga fiscal a los no residentes que las sucesiones en las que solo intervienen residentes, constituye una restricción de la libre circulación de capitales, sin que dicho principio se limite a los residentes en países de la Unión europea o del espacio económico europeo.

En dichas Sentencias se declara expresamente que:

«A la vista del planteamiento del recurso, la primera controversia, que resulta determinante para su resolución, es la aplicabilidad al caso de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, pues mientras la Administración sostiene que no afecta a los residentes en países extracomunitarios, la recurrente entiende que puede formular la reclamación a su amparo.

Pues bien, la controversia ha de resolverse a favor de la recurrente, que la fundamenta de manera suficiente con invocación del criterio sostenido por el TJUE en sentencia de 17 de octubre de 2013, asunto C-181/12, en la que se plantea cuestión prejudicial por un Tribunal alemán sobre la interpretación de los arts. 56 CE y 58 CE (actuales arts. 63 y 65 TFUE), en el pleito suscitado por el causahabiente de una ciudadana suiza, ambos residentes en Suiza, en relación con la liquidación del impuesto de sucesiones relativo a un inmueble sito en Alemania.

Señala el TJUE, «que mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro relativa al cálculo del impuesto sobre sucesiones que establece, en caso de adquisición mortis causa de un inmueble situado en el territorio de dicho Estado, que la reducción de la base imponible en el supuesto -como sucede en el litigio principal- de que el causante y el causahabiente residan, en el momento del fallecimiento, en un tercer país como la Confederación Suiza, es inferior a la reducción que se habría aplicado si al menos uno de ellos hubiera residido, en ese mismo momento, en dicho Estado miembro.

A tal efecto se indica que artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países, refiriéndose a la reiterada jurisprudencia de la que «se desprende que las sucesiones, que consisten en la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58; van Hilten-van der Heijden, antes citada, apartados 40 a 42; y de 19 de julio de 2012, Scheunemann, C-31/11, apartado 22). Precisando, que una situación en la que una persona que reside en Suiza en el momento de su fallecimiento deja en herencia a otra persona, residente también en ese mismo Estado, un conjunto de bienes entre los que se encuentra un inmueble situado en Alemania y que es objeto de cálculo del

importe a pagar por el impuesto sobre sucesiones en este mismo Estado miembro no puede considerarse una situación meramente interna. En consecuencia, la sucesión de que se trata en el litigio principal constituye una operación comprendida en el ámbito de los movimientos de capitales a efectos del artículo 56 CE, apartado 1».

SÉPTIMO.-

De acuerdo con la anterior doctrina jurisprudencial que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de «desplazamiento de la norma» de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. Por ello, debe estimarse la reclamación y declarar inaplicables las restricciones contenidas en la normativa interna que discriminen a los residentes en terceros países respecto a bienes o derechos objeto de tributación por el Impuesto sobre Sucesiones.

En consecuencia, procede anular la resolución impugnada declarando tener derecho a la aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones en su redacción dada por la Ley 26/2014.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3934/2019, de 10 de julio de 2019

IRPF. Exenciones. Artículo 7.p) de la Ley 35/2006: rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Confirma el TEAC la doctrina manifestada en resoluciones anteriores, la cual coincide con la propia doctrina de la DGT, que entiende que la exención regulada en la letra p) del artículo 7 de la Ley del IRPF, únicamente es aplicable a los denominados «rendimientos del trabajo por naturaleza», es decir, los que proceden del trabajo dependiente, pero no a otro tipo de rendimientos del trabajo, como los percibidos por un miembro del Consejo de Administración de una entidad, que se califican de rendimientos del trabajo por asimilación a los anteriores o por mera decisión legal.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La entidad reclamante también considera que a la cuantía percibida de 60.100 euros por el Sr. **Fx...**, Consejero Delegado, en concepto de rendimientos de trabajo realizados en el extranjero, le es de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF, ya que la ley no condiciona en ningún momento la aplicación de la exención a la existencia de una relación laboral entre quien desarrolla los trabajos en el extranjero y el pagador de los rendimientos.

El artículo 7.p) de la LIRPF se expresa en los siguientes términos:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su

importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.»

Sin embargo este TEAC considera que la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF solo es aplicable para las rentas del trabajo stricto sensu (relación de dependencia laboral), rendimientos del trabajo por naturaleza del artículo 17.1 de la LIRPF, no para rentas que la norma asimila a rentas de trabajo, que no proceden del trabajo dependiente, sino que son rendimientos de trabajo por decisión legal del artículo 17.2 de la LIRPF.

Así, la resolución de este TEAC de 05-10-2017 RG 00-00299-2014 concluye que no es de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF a las rentas percibidas por los miembros de Consejos de Administración:

«Tal exención se configura en el marco de una política económico fiscal tendente a favorecer la internacionalización de las empresas residentes en territorio español, mejorando la competitividad de éstas vía reducción de la carga tributaria de los trabajadores, al tiempo que mejora la formación y capacitación de los trabajadores desplazados al extranjero.»

Se remite la Inspección a un criterio consolidado, reiterado, constante en el tiempo de la Dirección General de Tributos, de acuerdo con el cual tales exenciones alcanzan únicamente ¿de cumplir el resto de requisitos legales-, a las retribuciones que se satisfacen a los empleados dependientes, unidos a la pagadora por una relación laboral caracterizada por las notas de ajeneidad y dependencia. Recuerda aquel órgano en reciente resolución, núm. V0778-16, de 25 de febrero, que:

«Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial) ...

En consecuencia, en el presente caso, en el que el consultante presta servicios a una sociedad de la que es socio único, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF».

De manera más precisa, respecto del caso que aquí se analiza, argumenta la misma Dirección General de Tributos en su resolución V0634-16, de 16 de febrero, que:

«Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

Por tanto, la aplicación de la exención al caso planteado requerirá que la renta percibida por la consultante no proceda del ejercicio de funciones de las contempladas en la letra e) del artículo 17.2 de la LIRPF ("las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos"), sino de la condición de trabajador por cuenta ajena, esto es, que ejerce su actividad con las notas que definen dicho trabajo: voluntariedad, remuneración, ajeneidad y dependencia....

En consecuencia, en el presente caso en el que la consultante es administradora y socia única de la sociedad, la inexistencia de una relación laboral impide la aplicación de la exención prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF».

En el propio acuerdo aquí impugnado, entre otras, se cita la resolución V1567-11, de 16 de junio, en la que aquel órgano señala que.«Según ha señalado este Centro Directivo esta exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo. La expresión "trabajos" que figura en el artículo 7 p) debe

entenderse referida a los rendimientos del trabajo definidos en el artículo 17.1 de la LIRPF, es decir, los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria o de un trabajo personal, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF (como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial).

En el presente caso, el consultante es miembro del Consejo de Administración de una sociedad española que forma parte de un grupo de sociedades. Por tanto, no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa en ejecución de un contrato celebrado entre su empresa y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena.

En consecuencia, no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF».

En el mismo sentido son muchas las resoluciones de la Dirección General de Tributos que argumentan lo antes transcrito, como la V3179-15 de 20 de octubre, la V1567-11 de 16 de junio, la V2117-12 de 6 de noviembre, la V1931-06 de 27 de septiembre o la V1944-05 de 30 de septiembre, por citar algunas de las muchas que se pronuncia en el mismo sentido, sin que ni la propia reclamante ni este Tribunal haya identificado una única resolución que se hubiera pronunciado en sentido contrario.

Este Tribunal debe confirmar el acuerdo impugnado en este punto, al considerarse ajustada a Derecho la interpretación que reiteradamente se ha vertido por la Dirección General de Tributos, acogida por la Inspección en el acuerdo impugnado. Véase que la norma ampara la exención en el caso de «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», lo que claramente entronca con la definición de rentas contenida en el apartado 17.1 de la misma Ley del impuesto, entre las que no se encuentran las retribuciones percibidas por Administradores o miembros de Consejos de Administración, como aquí nos ocupa. Lo reflejado en la norma no supone una reiteración inocua, cuando delimita la exención a los «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», sino la clara vocación de dejar exentas las «contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, y no tengan el carácter de rendimiento de actividades económicas» (art. 17.1 Ley IRPF).

En el ámbito de los «rendimientos del trabajo» (art. 6.2 de la Ley 35/2006, del IRPF), históricamente las normas reguladoras del impuesto han venido distinguiendo una doble clasificación, recogida en apartados distintos del precepto dedicado a ese tipo de rentas. Así, en el apartado 1º de aquel artículo 17 identifica la doctrina lo que denomina «rendimientos del trabajo por naturaleza», que se corresponde propiamente con las retribuciones derivadas del «trabajo personal», en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria, mientras que el apartado 2º recoge «rendimientos del trabajo por decisión legal», esto es, determinadas rentas que, de no corresponderse con aquella delimitación contenida en el apartado primero, no hubieran merecido la calificación de «rendimientos del trabajo» sin la expresa calificación que el legislador realiza en aquel apartado segundo. Entre estas rentas recogidas en el apartado segundo de aquel artículo 17, que no guardan encaje en la delimitación contenida en el apartado 1º, encontramos «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración» que aquí nos ocupan.

Es en ese marco en el que debemos interpretar el alcance de la exención contemplada en el apartado 7.p) aquí discutido, extendiéndose ésta únicamente (art. 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria), a los «rendimientos del trabajo percibidos por trabajos ...», esto es, a las «contraprestaciones que deriven directa o indirectamente del trabajo personal», entre las que no tienen cabida «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración».

En el presente caso, este TEAC entiende que no es de aplicación la exención contenida en el artículo 7.p) de la LIRPF ya que la relación que une al Sr. **Fx...** con la entidad tiene naturaleza mercantil y no laboral, dado que es Consejero Delegado de la entidad, por lo que procede igualmente desestimar.

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO
DE JURISPRUDENCIA
DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE de 10 de Julio de 2019 (Sala Octava)

Jose Manuel Calderón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-273/18

Partes: *SIA Kursu zeme*,

Síntesis: IVA-Cadena de operaciones sucesivas-derecho de deducción-principio de neutralidad-excepción basada en casos de fraude o evasión fiscal-artículo 108 Directiva 2006/112/CE

1. Comentario

Esta sentencia del TJUE resuelve la controversia planteada al hilo de una regularización tributaria realizada por la administración tributaria de Letonia en relación con la deducción del IVA practicada por una entidad residente en relación con la adquisición de mercancías en el marco de una compraventa doméstica, debido a que tales mercancías habían sido objeto de una cadena de operaciones sucesivas entre varias sociedades, circunstancia que hizo dudar de la realidad de tales operaciones a la administración tributaria.

2. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

El caso que motivó el planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE, se suscita en el marco de un litigio entre la administración tributaria de Letonia y una empresa residente (Kursu zeme) en tal Estado miembro que había realizado una adquisición de mercancías, de suerte que con carácter previo a tal adquisición por la sociedad letona (Kursu zeme), se habían producido compraventas entre

sociedades residentes de Lituania, y una reventa a una entidad letona que finalmente concluyó una compra-venta con el contribuyente (Kursu zeme) que transportó por su cuenta y riesgo tales mercancías desde Lituania a su fábrica en Letonia.

La administración tributaria letona, al no haber podido hallar ninguna explicación lógica de esta cadena de operaciones consideró, por un lado, que, en realidad, las sociedades intermediarias no habían realizado ninguna actividad en la ejecución de la adquisición de los bienes de que se trata y, por otro lado, que el contribuyente no podía ignorar la naturaleza artificial de dicha cadena. Como consecuencia de todo ello, la referida administración realizó una suerte de «*disregard*» o «*look-through*» de las operaciones intermedias y consideró que el contribuyente había adquirido las mercancías directamente del «primer vendedor» (sociedad lituana) y calificó la operación como «adquisición intracomunitaria», girando las correspondientes liquidaciones complementarias de IVA (aumento de IVA soportado y disminución del IVA deducible).

En el contexto del litigio entre el contribuyente (Kursu zeme) y la administración tributaria letona, el tribunal nacional que conocía del caso planteó cuestión prejudicial ante el TJUE. La cuestión prejudicial planteada ante el TJUE se refiere fundamentalmente a la interpretación del art.168.a) de la Directiva 2006/112/CE, del IVA en relación con el derecho de deducción del IVA soportado. En particular, si tal precepto debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que la adquisición de bienes tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en esa cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, o si se exige demostrar asimismo cuál es la ventaja fiscal indebida de que disfrutaron ese sujeto pasivo o esas otras personas.

3. Fundamentación jurídica de la sentencia del TJUE

El TJUE respondió a la cuestión prejudicial planteada en los siguientes términos:

- El derecho a la deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse;
- Sin embargo, el derecho de la deducción, establecido por el Derecho de la UE en materia de IVA, no puede ser objeto de utilización abusiva por parte de los contribuyentes.
- La administración podría, por tanto, excluir el derecho a la deducción cuando acredite mediante datos objetivos que tal derecho se invoca de forma abusiva, de suerte que la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones: a) las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposición del Derecho UE objeto de aplicación, y b) que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.
- El TJUE consideró que el hecho de que un bien no haya sido recibido del emisor de la factura no se deriva necesariamente de una ocultación fraudulenta y no constituye necesariamente una práctica abusiva, sino que puede tener otros motivos, como, en particular la existencia de dos ventas sucesivas respecto de los mismos bienes que, siguiendo lo acordado, son transportados directamente del primer vendedor al segundo adquirente, de modo que existen dos entregas sucesivas en el sentido del art.14.1 de la Directiva del IVA, pero un único transporte efectivo. Además, el Tribunal puntualizó que no es necesario que el primer adquirente se haya convertido en propietario de los bienes controvertidos en el momento de dicho transporte, dado que la existencia de una entrega en el sentido de dicha disposición no presupone la transmisión de la propiedad jurídica del bien.

-
- El TJUE destacó que la administración tributaria letona no acreditó cuál era la ventaja fiscal indebida de la que se habría podido beneficiar el contribuyente, ni tampoco identificó las eventuales ventajas indebidas obtenidas de las demás sociedades implicadas en la cadena de operaciones sucesivas de venta de bienes, con el fin de comprobar si el objetivo real de tales operaciones consistía únicamente en obtener una ventaja fiscal indebida.
 - El Tribunal de Justicia puso de relieve que la existencia de una cadena de operaciones en sí misma no puede ser calificada de indicio de práctica abusiva.
 - Así las cosas, el TJUE consideró que la administración no aportó prueba alguna de la existencia de una práctica abusiva y, por tanto, no podía denegar el derecho de deducción del IVA al contribuyente.

Este pronunciamiento del TJUE resulta muy relevante tanto a efectos de la aplicación de la normativa del IVA como a la hora de determinar el alcance del concepto de práctica fiscal abusiva que permite a las autoridades nacionales excluir la aplicación de derechos o ventajas fiscales derivadas del Derecho de la UE (Directivas IVA, Directivas Matriz-Filial, Fusiones, Intereses-Cánones, etc).

El Tribunal de Justicia termina fijando un umbral de carga de la prueba que debe cumplir la administración tributaria cuando invoca la concurrencia de una práctica fiscal abusiva por parte de un contribuyente, de manera que debe aportar pruebas que identifiquen las ventajas fiscales que se invocan indebidamente y que evidencien que las operaciones realizadas resultaban artificiosas en la medida en que su objetivo real consistiera en la obtención (indebida) de tal ventaja fiscal. Tal jurisprudencia podría invocarse igualmente cuando se trate de cadenas de sociedades y entidades intermedias.

4. Fallo de la sentencia:

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declaró que:

«El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, debe interpretarse en el sentido de que, para denegar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, la circunstancia de que una adquisición de bienes se produjera tras una cadena de operaciones de venta sucesivas entre varias personas y de que el sujeto pasivo adquiriera la posesión de los bienes de que se trata en las instalaciones de una persona implicada en dicha cadena, distinta de la que se indica en la factura como proveedor, no es por sí misma suficiente para constatar la existencia de una práctica abusiva por parte del sujeto pasivo o de las demás personas implicadas en dicha cadena, ya que la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida de la que se disfrutaron el sujeto pasivo o esas otras personas».

Comentario a la Sentencia del TJUE de 18 de Septiembre de 2019 (Sala Octava)

Jose Manuel Calderón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Asuntos: C-662/18 y C-672/18

Partes: AQ (C-662/18), DN (C-672/18) y *Ministre de l'Action et des Comptes publics*,

Síntesis: Fiscalidad directa – Directiva 90/434/CEE – Directiva 2009/133/CE – Artículo 8 – Plusvalías correspondientes a operaciones de canje de títulos – Cesión de títulos recibidos en el canje – Plusvalía sujeta a tributación diferida – Tributación de los accionistas – Tributación conforme a normas de determinación de la base imponible y tipos distintos — Reducciones de la base imponible atendiendo a la duración de la posesión de los títulos– Efecto indirecto del Derecho UE sobre situaciones internas

1. Comentario

La sentencia del TJUE resuelve las cuestiones prejudiciales planteadas por el Consejo de Estado francés, en relación con la interpretación del artículo 8 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y del artículo 8 de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Las referidas cuestiones prejudiciales se presentaron en el contexto de sendos litigios entre AQ (C-662/18) y DN (C-672/18), respectivamente, y la Administración tributaria, en relación con la denegación de esta, al gravar las plusvalías sujetas a tributación diferida con arreglo al artículo 8 de cada una de estas Directivas y las realizadas con ocasión de la cesión de títulos recibidos en una operación de canje de títulos, de aplicarles una reducción global calculada desde la fecha de adquisición de los títulos canjeados.

Se plantea, por tanto, si la inaplicación de la reducción fiscal sobre las plusvalías accionariales que aprobó el legislador francés con posterioridad a un canje realizado con anterioridad resulta o no conforme a la Directiva comunitaria que regula el régimen fiscal aplicable a las operaciones de reestructuración.

El TJUE puso de relieve que se ajusta al régimen de neutralidad fiscal de la Directiva de Fusiones una normativa que, en relación con operaciones domésticas de reorganización empresarial, difiere el gravamen de la plusvalía hasta el año que en el cual se produce el hecho que pone fin al diferimiento de la tributación. No obstante, el Tribunal de Justicia matiza que el diferimiento del hecho imponible de la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados implica que la tributación posterior de esa plusvalía siga las normas fiscales vigentes en la fecha en que se produce ese hecho imponible diferido, en el presente caso en la fecha de la ulterior cesión de los títulos recibidos en canje. De esta forma, se establece que si en la fecha posterior de cesión de los títulos la legislación tributaria en cuestión prevé un régimen de reducción vinculada a la duración de la posesión de los títulos, la plusvalía sujeta a tributación diferida debe disfrutar asimismo de dicho régimen de reducción, en las mismas condiciones

que las que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar.

El TJUE, a través de esta sentencia, reitera su posición sobre el efecto interpretativo indirecto del Derecho UE sobre la aplicación de normativa nacional de un Estado miembro que extiende el ámbito del mismo a situaciones internas.

2. **Antecedentes y cuestiones prejudiciales planteadas**

Respecto de los antecedentes del caso C-662/18, cabe destacar que se refiere a una operación de canje de acciones realizada el 14 de diciembre de 2012, a través de la cual AQ aportó los títulos que poseía en una sociedad de Derecho francés a otra sociedad de Derecho francés, recibiendo a cambio títulos de esta última. Según AQ, esta operación de canje de acciones no confirió a la sociedad dominante la mayoría de los derechos de voto de la sociedad dominada.

A resultas de esta operación, se declaró y se sujetó a tributación diferida una plusvalía correspondiente a la diferencia entre el valor de los títulos canjeados en la fecha de esa aportación y el precio de adquisición de los mismos.

En 2015, debido a que la ulterior cesión de los títulos recibidos en el canje había puesto fin al diferimiento de la tributación, se gravaron dicha plusvalía y la plusvalía resultante de la cesión de los títulos recibidos en el canje.

Con arreglo a la práctica administrativa francesa, la plusvalía sujeta a tributación diferida fue gravada, en un primer momento, al tipo aplicable en el año de la cesión de los títulos recibidos en el canje, pero sin que se le aplicase la reducción vinculada a la duración de la titularidad prevista por la legislación nacional para las plusvalías realizadas a partir del 1 de enero de 2013. Además, la reducción vinculada a la duración de la titularidad de los títulos recibidos en el canje se calculó atendiendo a la fecha del canje y no a la de la adquisición de los títulos canjeados. En virtud de una decisión del *Conseil constitutionnel* (Consejo Constitucional, Francia), dicha plusvalía, sujeta a tributación diferida, fue gravada en consecuencia al tipo impositivo vigente en el momento de la aportación de los títulos de que se trata, esto es, al tipo aplicable en 2012.

Por lo que respecta a los antecedentes del asunto C-672/18, en este caso se trató de una operación de fusión entre dos sociedades de Derecho francés efectuada en 1998, donde DN recibió, a cambio de sus títulos, títulos de la otra sociedad que participaba en la fusión. A resultas de esta operación, se declaró y se sujetó a tributación diferida una plusvalía correspondiente a los títulos canjeados. En 2016, la ulterior cesión de los títulos recibidos en el canje puso fin al diferimiento de la tributación, gravándose dicha plusvalía y las plusvalías resultantes de la cesión de los títulos recibidos en el canje.

Con arreglo a la práctica administrativa francesa, la plusvalía sujeta a tributación diferida fue gravada al tipo aplicable en el año de la cesión de los títulos recibidos en el canje, pero sin que se aplicase la reducción vinculada a la duración de la titularidad prevista por la legislación nacional para las plusvalías realizadas a partir del 1 de enero de 2013. Además, la reducción vinculada a la duración de la titularidad de los títulos recibidos en el canje se calculó atendiendo a la fecha del canje y no a la de la adquisición de los títulos canjeados.

Al estimar que el trato fiscal al que conduce la práctica administrativa francesa no es conforme ni al objetivo ni al artículo 8 de la Directiva 2009/133, AQ y DN interpusieron recurso ante el *Conseil d'État* (Consejo de Estado) con la pretensión de que se declarase la nulidad de la circular administrativa que codificaba tal criterio.

Los contribuyentes (AQ y DN) consideraron que, debido a esta falta de conformidad, debería desecharse la aplicación de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal en el supuesto de un

litigio relativo a una situación transfronteriza. A su entender, de tal circunstancia se deriva una discriminación inversa —en perjuicio de las situaciones que, como la suya, son puramente internas— que contraría los principios constitucionales de igualdad ante la ley y de igualdad tributaria.

El Consejo de Estado, en su cuestión prejudicial, señala, en esencia, que la interpretación del Derecho de la Unión, y más concretamente del artículo 8 de la Directiva 2009/133, resulta necesaria para resolver los litigios que se le han planteado. En estas circunstancias, el *Conseil d'État* decidió suspender el procedimiento en los dos asuntos principales y plantear al Tribunal de Justicia, en cada uno de ellos, idénticas cuestiones prejudiciales, redactadas en los siguientes términos:

«1) *¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 8 de la Directiva [2009/133] en el sentido de que se oponen a que la plusvalía realizada con ocasión de la cesión de títulos recibidos en canje y la plusvalía sujeta a tributación diferida se graven conforme a normas de determinación de la base imponible y a tipos impositivos distintos?*

2) *¿Deben interpretarse estas mismas disposiciones en particular en el sentido de que se oponen a que las reducciones de la base imponible que tienen por objeto tomar en consideración la duración de la posesión de los títulos no se apliquen a la plusvalía sujeta a tributación diferida, habida cuenta de que esta norma relativa a la determinación de la base imponible no era aplicable en la fecha en que se realizó dicha plusvalía, y sí se apliquen, en cambio, a la plusvalía derivada de la cesión de los títulos recibidos en el canje teniendo en cuenta la fecha en que este tuvo lugar y no la fecha de adquisición de los títulos entregados en el canje?»*

3. **Fundamentación jurídica de la sentencia**

En primer lugar, el TJUE se pronunció sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas, toda vez que en ambos casos se trataba de dos operaciones de reorganización empresarial domésticas, a las que el legislador había extendido el régimen comunitario establecido a través de la Directiva 2009/133/CE. Además, por lo que respecta al asunto C-662/18, se puso de relieve que la operación controvertida no constituye una operación de canje de acciones, en el sentido de la Directiva 2009/133, ya que esta operación no confirió a la sociedad dominante la mayoría de los derechos de voto de la sociedad dominada.

El Tribunal de Justicia puso de relieve a este respecto que existe acuerdo entre las partes en que la legislación francesa proporciona a situaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión soluciones conformes a las establecidas por este ordenamiento jurídico y consideran que las cuestiones prejudiciales son admisibles.

A este respecto, el TJUE trajo a colación su jurisprudencia en la que ha declarado admisibles peticiones de decisión prejudicial en supuestos en los que, a pesar de que los hechos del litigio principal no estaban directamente comprendidos en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, las disposiciones de ese ordenamiento habían sido declaradas aplicables por la legislación nacional, que se atenía, para resolver situaciones cuyos elementos estaban circunscritos al interior de un único Estado miembro, a las soluciones adoptadas por el Derecho de la Unión (STJUE de 22 de marzo de 2018, *Jacob y Lassus*, C-327/16 y C-421/16, apartado 33 y jurisprudencia citada). Además, el Tribunal de Justicia puso de relieve que, de acuerdo con su jurisprudencia, la admisibilidad de este tipo de cuestiones prejudiciales también procede cuando la disposición del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita haya de aplicarse, en el ámbito del Derecho nacional, en condiciones distintas de las que establece la disposición del Derecho de la Unión correspondiente (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de octubre de 2001, *Adam*, C-267/99, apartados 27 a 29, y de 7 de noviembre de 2018, *C y A*, C-257/17, apartado 33 y jurisprudencia citada). El TJUE considera que, en tales supuestos, existe un interés manifiesto de la Unión en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho de la Unión reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse (sentencias de 22 de marzo de 2018, *Jacob y Lassus*, C-327/16

y C-421/16, EU:C:2018:210, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 7 de noviembre de 2018, C y A, C-257/17, , apartado 32 y jurisprudencia citada).

El Tribunal de Justicia aplicó su doctrina a los casos objeto de las cuestiones prejudiciales, estableciendo, en primer lugar, que éstas versan sobre la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión. En segundo lugar, indicó que la legislación nacional aplicable en los asuntos principales, adoptada para aplicar la Directiva 90/434, sustituida por la Directiva 2009/133, se conforma, para resolver situaciones como las controvertidas en dichos asuntos, a las soluciones adoptadas por estas Directivas. Así las cosas, el TJUE declaró la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia abordó el fondo del asunto.

Con carácter preliminar, el TJUE señaló que las cuestiones prejudiciales se refieren únicamente a la Directiva 2009/133, que vino a sustituir a la Directiva 90/434. No obstante, dado que la operación de fusión objeto del asunto C-672/18 se efectuó antes de que entrase en vigor la Directiva 2009/133, debe entenderse que, mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que interprete tanto la Directiva 2009/133 como la Directiva 90/434.

El Tribunal de Justicia puntualizó que ambas Directivas tienen el mismo objetivo y las disposiciones de la Directiva 2009/133 que son pertinentes en el caso de autos se corresponden con las de la Directiva 90/434. En consecuencia, por una parte, las referencias en la presente sentencia al artículo 8, apartados 1, 4, 6 y 7, de la Directiva 2009/133 deben entenderse como referencias al artículo 8, apartados 1 y 2, párrafos primero a tercero, de la Directiva 90/434. También precisó que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a una de estas dos Directivas también resulta aplicable a la otra.

En este mismo orden de cosas, el TJUE puso de relieve que el régimen fiscal controvertido en los litigios principales lleva a que la reducción prevista por el Derecho nacional solo se aplicara a la fracción de la plusvalía resultante de la cesión de los títulos recibidos en el canje, calculándose además la duración de la titularidad desde la fecha del canje de los títulos y no desde la de adquisición de los títulos canjeados. Tal circunstancia condujo al TJUE a considerar que procede examinar conjuntamente si el artículo 8, apartados 1 y 6, de la Directiva 2009/133 y el artículo 8, apartados 1 y 2, párrafo segundo, de la Directiva 90/434 deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación de canje de títulos, exigen que se aplique a la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados sujeta a tributación diferida y a la resultante de la cesión de los títulos recibidos en el canje el mismo trato fiscal, en cuanto al tipo impositivo y a la aplicación de una reducción fiscal para tener en cuenta la duración de la posesión de los títulos, que el que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar.

Una vez establecido este enfoque interpretativo, el TJUE destacó que no se había alegado que los contribuyentes hubieran atribuido a los títulos recibidos en el canje «un valor fiscal» más elevado que el que tenían los títulos canjeados inmediatamente antes de las operaciones de canje en cuestión o que dicho valor fiscal no se haya calculado de conformidad con el artículo 8, apartado 7, de la Directiva 2009/133. El Tribunal entiende que de ello se sigue, como se desprende del artículo 8, apartado 4, de esta Directiva, que su artículo 8, apartado 1, es aplicable a estas operaciones.

En relación con la interpretación del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2009/133, el TJUE pone de relieve que, de acuerdo con el mismo, la atribución, con motivo de una fusión o de un canje de acciones, de títulos representativos de la sociedad beneficiaria o dominante a un socio de la sociedad transmitente o dominada, a cambio de títulos representativos del capital social de esta última sociedad, no debe dar lugar, por sí misma, a la aplicación de impuesto alguno sobre las rentas, los beneficios o las plusvalías de dicho socio.

No obstante, el TJUE destaca que el apartado 6 del artículo 8 de esta Directiva dispone que la aplicación del apartado 1 del mismo artículo no impedirá a los Estados miembros gravar el beneficio resultante de la ulterior cesión de los títulos recibidos de la misma forma que el beneficio resultante de la cesión de los títulos existentes antes de la adquisición.

A este respecto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia precedente con arreglo a la cual, si bien, al establecer que una operación de canje de títulos no puede dar lugar por sí misma a que se grave la plusvalía resultante de esa operación, el artículo 8, apartado 1, de la citada Directiva garantiza la neutralidad fiscal de dicha operación, esa neutralidad no pretende sustraer dicha plusvalía del gravamen de los Estados miembros que disponen de competencia fiscal sobre ella y se limita únicamente a prohibir que se considere que esa operación de canje es el hecho imponible (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2018, *Jacob y Lassus*, C-327/16 y C-421/16, apartado 50 y jurisprudencia citada). Asimismo, el Tribunal de Justicia precisó, en línea con su jurisprudencia precedente, que, habida cuenta de que la Directiva 2009/133 no incluye ninguna disposición relativa a las medidas fiscales adecuadas para aplicar el artículo 8, los Estados miembros disponen, dentro del respeto del Derecho de la Unión, de cierto margen de maniobra a efectos de esta aplicación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2018, *Jacob y Lassus*, C-327/16 y C-421/16, EU:C:2018:210, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada). En este contexto, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que una medida que consiste en declarar la plusvalía resultante de la operación de canje de títulos y en diferir el hecho imponible de dicha plusvalía hasta el año durante el cual tiene lugar el acontecimiento que pone fin a ese diferimiento de tributación no es más que una «técnica» que, al tiempo que permite salvaguardar la competencia fiscal de los Estados miembros y, en consecuencia, sus intereses financieros, de conformidad con el artículo 8, apartado 6, de la Directiva 2009/133, respeta el principio de neutralidad fiscal establecido por el artículo 8, apartado 1, de esta Directiva en la medida en que lleva a que la operación de canje de títulos no dé lugar por sí misma a que se grave dicha plusvalía (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2018, *Jacob y Lassus*, C-327/16 y C-421/16, apartados 54 y 55).

El TJUE declaró que el diferimiento del hecho imponible de la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados implica necesariamente que la tributación de la misma siga las normas fiscales y el tipo vigentes en la fecha en que se produce ese hecho imponible, en el presente caso en la fecha de la ulterior cesión de los títulos recibidos en el canje. De ello se deduce que, si, en tal fecha, la legislación fiscal en cuestión prevé un régimen de reducción vinculada a la duración de la posesión de los títulos, la plusvalía sujeta a tributación diferida debe disfrutar asimismo de dicho régimen de reducción, en las mismas condiciones que las que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar. El Tribunal fundamentó su posición en que cualquier otra medida iría más allá de la mera declaración de la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados resultante de la operación de canje de títulos con ocasión de esta operación y podría entrañar verdaderas consecuencias fiscales desfavorables sobre la imposición de esta plusvalía en la fecha en que se produce el hecho imponible, en el presente caso en la fecha de la ulterior cesión de los títulos recibidos en el canje, lo que sería contrario al principio de neutralidad fiscal contemplado en el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2009/133.

En relación con la plusvalía correspondiente a los títulos recibidos en el canje, el TJUE entiende que, con arreglo al tenor del artículo 8, apartado 6, de la Directiva 2009/133, estos títulos sustituyen simplemente a los títulos existentes antes del canje. Por lo tanto, procede aplicar, a la plusvalía resultante del canje sujeta a tributación diferida y a la plusvalía correspondiente a la cesión de los títulos recibidos en el canje, el mismo trato fiscal y, en particular, la misma reducción fiscal que la que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar. Argumenta el TJUE que el objetivo de salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros no desvirtúa esta apreciación, ya que tales intereses, como resulta del artículo 8, apartado 6, de la Directiva 2009/133, se limitan a la recaudación de un impuesto equivalente al que habrían tenido derecho de no haber tenido lugar la operación de canje de títulos.

Así las cosas, el TJUE respondió a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 8, apartados 1 y 6, de la Directiva 2009/133 y el artículo 8, apartados 1 y 2, párrafo segundo, de la Directiva 90/434 deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación de canje de títulos, exigen que se aplique a la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados sujeta a tributación diferida y a la resultante de la cesión de los títulos recibidos en el canje el mismo trato fiscal, en cuanto al tipo

impositivo y a la aplicación de una reducción fiscal para tener en cuenta la duración de la posesión de los títulos, que el que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar.

4. Fallo de la sentencia

El Tribunal de Justicia (Sala Octava) declaró que:

«El artículo 8, apartados 1 y 6, de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y el artículo 8, apartados 1 y 2, párrafo segundo, de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación de canje de títulos, exigen que se aplique a la plusvalía correspondiente a los títulos canjeados sujeta a tributación diferida y a la resultante de la cesión de los títulos recibidos en el canje el mismo trato fiscal, en cuanto al tipo impositivo y a la aplicación de una reducción fiscal para tener en cuenta la duración de la posesión de los títulos, que el que se aplicaría a la plusvalía que se habría realizado con ocasión de la cesión de los títulos existentes antes de la operación de canje si esta operación no hubiera tenido lugar».

Comentario a las Sentencias del Tribunal General de la UE (Sala Séptima), de 24 de Septiembre 2019 ¹

Jose Manuel Calderón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Asuntos: *Starbucks* (T-760/15 y T-636/16) y *Fiat* (T-755/15 y T-759/15)

Partes: *Starbucks* (Países Bajos, apoyada por Irlanda y Starbucks frente a la Comisión), y *Fiat* (Luxemburgo, apoyada por Irlanda y Fiat frente a la Comisión)

Síntesis: Prohibición de ayudas de estado–artículo 107.1 TFUE–Concepto de Ayuda Selectiva–Acuerdos Previos sobre Precios de transferencia y tax rulings–Aplicación del principio de plena competencia y ayudas de estado

1. Comentario

Estas dos sentencias del TGUE establecen una importante «jurisprudencia» sobre el impacto de la prohibición de ayudas de estado con respecto a APAs o *tax rulings* relativos a precios de transferencia.

La doctrina fijada por el TGUE establece un nuevo punto de equilibrio entre, por un lado, las potestades de control de la Comisión en materia de ayudas de estado y, por otro, la competencia y el margen de discrecionalidad de las administraciones tributarias de los Estados miembros para determinar *ex ante* (e incluso *ex post* a través de *tax settlements*) la metodología de precios de transferencia a través de APAs y *tax rulings*.

Esta jurisprudencia, por tanto, posee gran trascendencia práctica ya que contribuye a fijar los límites de la potestad de control de la Comisión con arreglo al art.107.1 TFUE en una materia muy sensible y compleja como es la de los acuerdos de fijación de los precios de transferencia.

En particular, la doctrina del TGUE aporta luz sobre un conjunto de cuestiones que poseen gran relevancia en este contexto como el alcance del principio de plena competencia como corolario del principio de igualdad tributaria a los efectos del art.107.1 TFUE, el umbral de carga de la prueba que debe cumplir la Comisión a efectos de probar que la metodología de un acuerdo (*APA/tax ruling*) resulta inconsistente y no permite obtener resultados de mercado, el margen de apreciación que ostentan las administraciones, la incidencia de los eventuales errores metodológicos recogidos en un APA/ruling, el estándar de comparabilidad, la selección del método más adecuado, la inadmisibilidad del *hindsight*, o la relevancia que posee el estándar internacional del principio de plena competencia representado por las Directrices OCDE en materia de transferencia a efectos de fundamentar técnicamente la consistencia de una metodología recogida en un APA/ruling.

Estas sentencias representan, en gran medida, una victoria de la Comisión en relación con la posición desarrollada sobre la aplicación del art.107 TFUE para controlar acuerdos de fijación de precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros. No obstante, el

¹ Estas dos sentencias del TGUE se comentan conjuntamente por razones sistemáticas.

TGUE eleva el umbral de prueba que le corresponde a la Comisión a efectos de demostrar la concesión de una ventaja fiscal selectiva a través de un APA/tax ruling.

Estas sentencias dejan muchas cuestiones abiertas y, en tal sentido, no puede decirse que hayan clarificado completamente las reglas de juego en la materia. Habrá que esperar a la jurisprudencia que dicte en el futuro el TJUE para terminar de fijar progresivamente los principios que permitan operar en este contexto en condiciones mínimas de seguridad jurídica.

2. Antecedentes y contexto de las sentencias del TGUE

En el año 2015 la Comisión Europea adoptó sendas decisiones², con arreglo al art.107 TFUE, estableciendo que Luxemburgo y los Países Bajos habían concedido ventajas fiscales selectivas a Fiat Finance and Trade y a Starbucks, respectivamente, que son ilegales con arreglo a las normas de la UE sobre ayudas estatales.

La entonces comisaria responsable de la Política de Competencia (Sra.Vestager), declaró al respecto que: *«Las resoluciones fiscales que reducen de manera artificial la carga tributaria de una empresa no se ajustan a las normas de la UE en materia de ayudas estatales y son ilegales. Espero que, con las decisiones adoptadas hoy, este mensaje llegue tanto a las administraciones públicas de los Estados miembros como a las empresas. Todas las empresas, grandes o pequeñas, multinacionales o no, deben pagar la cuota justa de impuestos que les corresponda».*

A raíz de investigaciones exhaustivas, iniciadas en junio de 2014, la Comisión llegó a la conclusión de que Luxemburgo concedió ventajas fiscales selectivas a la sociedad financiera de Fiat, y los Países Bajos, a la empresa de torrefacción de café de Starbucks. En ambos casos, una resolución fiscal (APA/tax ruling) emitida por las autoridades fiscales nacionales respectivas rebajó artificialmente el impuesto pagado por estas empresas.

Las dos resoluciones fiscales investigadas aprobaron **métodos artificiales y complejos** para determinar los beneficios imponibles de las empresas, sin reflejar la **realidad económica**. De acuerdo con estos métodos, los precios de bienes y servicios vendidos entre empresas de los grupos Fiat y Starbucks (denominados «precios de transferencia») se fijaron en un nivel que no se correspondía con las condiciones de mercado. Como resultado de ello, la Comisión mantiene que la mayor parte de los beneficios de la empresa de torrefacción de café de Starbucks se trasladaban al extranjero, donde tampoco se gravaban, y la sociedad financiera de Fiat solo tributaba por una pequeña parte de sus beneficios reales.

La Comisión considera que esta práctica es ilegal de acuerdo con las normas de la UE sobre ayudas estatales: las resoluciones fiscales no pueden respaldar métodos, independientemente de su complejidad, que fijen precios de transferencia sin justificación económica y que trasladen indebidamente los beneficios a fin de reducir los impuestos pagados por la empresa. Esta obtendría así una ventaja competitiva injusta con respecto a otras empresas (generalmente pymes), que tributan en función de sus beneficios reales porque pagan precios de mercado por los bienes y servicios que utilizan.

De acuerdo con todo ello, la Comisión ordenó a Luxemburgo y los Países Bajos que recuperasen de Fiat y Starbucks, respectivamente, los impuestos impagados, con el fin de eliminar la ventaja competitiva desleal de la que se han beneficiado, y que restablezcan la igualdad de trato con otras empresas que se encuentran en situaciones similares. La cantidad reclamada a cada empresa asciende al menos a 20 millones de euros. Ello significa, asimismo, que ambas empresas ya no podrán seguir beneficiándose del trato fiscal favorable concedido mediante estas resoluciones (APAs/tax rulings).

² Véase la *Press Release* de la Comisión de 21 octubre de 2015 IP/15/5880. Decisión nº2016/2326 de 21 de octubre 2015 (SA.38375) frente a Luxemburgo (caso Fiat) y Decisión 2017/502, de 21 octubre 2015 (SA.38374) frente a Países Bajos (caso Starbucks).

La decisión de la Comisión relativa a los tax rulings emitidos por Luxemburgo con respecto a Fiat

De acuerdo con la decisión de la Comisión, Fiat Finance and Trade, con sede en Luxemburgo, presta servicios financieros, como préstamos intragrupo, a otras empresas del grupo automovilístico Fiat y lleva a cabo numerosas operaciones con empresas del grupo Fiat en Europa.

La investigación de la Comisión puso de manifiesto que una resolución fiscal emitida por las autoridades luxemburguesas en 2012 determinó una ventaja selectiva para Fiat Finance and Trade, que redujo de forma indebida su carga fiscal desde 2012 en 20-30 millones de euros.

Dado que las actividades de esta sociedad son comparables a las de un banco, sus beneficios imponibles pueden determinarse del mismo modo que en el caso de un banco, es decir, calculando el rendimiento del capital utilizado por la sociedad para sus actividades de financiación. Sin embargo, la resolución fiscal aprueba, según la Comisión, un método artificial y sumamente complejo que no resulta adecuado para el cálculo de los beneficios imponibles con arreglo a las condiciones del mercado. En particular, reduce artificialmente los impuestos pagados por Fiat Finance and Trade de dos maneras:

- Debido a una serie de **hipótesis y ajustes a la baja sin justificación económica**, la base de capital calculada por la resolución fiscal es mucho menor que el capital real de la empresa.
- La **remuneración** estimada de este capital (mucho más reducido) a efectos fiscales es también muy inferior en comparación con los tipos de mercado.

Como consecuencia de ello, Fiat Finance and Trade solamente ha pagado impuestos sobre una pequeña parte de su capital contable real, a una remuneración muy baja. Por principio, si los beneficios imponibles se calculan sobre la base del capital, el nivel de capitalización de la empresa debe ser acorde con las normas del sector financiero. La evaluación de la Comisión reveló que si las estimaciones del capital y la remuneración aplicadas en este caso hubieran estado en consonancia con las condiciones del mercado, los beneficios imponibles declarados en Luxemburgo habrían sido 20 veces más elevados.

La decisión de la Comisión frente a Países Bajos en relación con el APA de Starbucks

Según la decisión de la Comisión, Starbucks Manufacturing EMEA BV («Starbucks Manufacturing», SMBV en adelante), con sede en los Países Bajos, es la única empresa de torrefacción de café de Starbucks en Europa. Vende y distribuye café tostado y productos relacionados con el café (por ejemplo, tazas, alimentos envasados o productos de pastelería) a establecimientos de Starbucks de Europa, Oriente Medio y África.

La investigación de la Comisión puso de manifiesto que una resolución fiscal emitida por las autoridades neerlandesas en 2008 supuso una ventaja selectiva para Starbucks Manufacturing, que redujo de forma indebida su carga fiscal desde 2008 en 20-30 millones de euros. En particular, redujo artificialmente los impuestos pagados por esta sociedad de dos maneras:

- Starbucks Manufacturing (SMBV) paga un **canon** muy sustancial a Alki (sociedad del grupo Starbucks con sede en el Reino Unido) por la utilización de conocimientos técnicos en materia de torrefacción de café.
- Además, paga un **precio excesivamente elevado** por granos de café verde a Starbucks Coffee Trading SARL, con sede en Suiza.

La investigación de la Comisión determinó que el canon pagado por Starbucks Manufacturing a Alki carece de justificación, ya que no refleja debidamente el valor de mercado. De hecho, solo la empresa Starbucks Manufacturing está obligada a pagar por la utilización de dichos conocimientos técnicos; ninguna otra empresa del grupo Starbucks ni los torrefactores independientes a los que se externaliza el proceso de torrefacción están obligados a pagar un canon por el mismo concepto en una situación básicamente similar. No obstante, en el caso de Starbucks Manufacturing, la existencia y el nivel del

canon implican que gran parte de sus beneficios imponibles se trasladan indebidamente a Alki, que no tiene la obligación de pagar el impuesto de sociedades en el Reino Unido ni en los Países Bajos.

Además, la investigación reveló que la base impositiva de Starbucks Manufacturing queda indebidamente reducida por el margen excesivo que paga por el café verde a la empresa suiza Starbucks Coffee Trading SARL. De hecho, este precio se ha triplicado con creces desde 2011. Debido a este elevado factor de coste clave en la torrefacción de café, las actividades torrefactoras de Starbucks Manufacturing no generarían, por sí solas, suficientes beneficios para pagar el canon por conocimientos técnicos a Alki. Así pues, el canon principalmente traslada a Alki los beneficios generados por la venta de otros productos en los establecimientos Starbucks, como té, productos de pastelería o tazas, que representan la mayor parte del volumen de negocios de Starbucks Manufacturing.

3. Fundamentación jurídica de las sentencias del TGUE en los casos Starbucks y Fiat

3.1. La sentencia del TGUE en el caso Starbucks

La sentencia del TGUE analiza la compatibilidad con el art.107 TFUE de la decisión de la Comisión que consideró que el APA entre la administración tributaria neerlandesa y Starbucks (SMBV) constituía una ayuda de estado; en particular, la controversia sobre la legalidad de la decisión de la Comisión se centra en la cuestión de si el APA concedió o no una ventaja fiscal selectiva a SMBV. El TGUE en este caso consideró que la Comisión no había demostrado que la metodología recogida en el APA no permitía una asignación de beneficios que resultara consistente con el principio de plena competencia en condiciones de mercado.

La fundamentación y principales considerandos que pueden extraerse de esta sentencia en relación con esta controversia que cuestiona la legalidad de la decisión de la Comisión (que declaró el APA contrario al Derecho de la UE), vendrían a ser las siguientes:

1º El TGUE fijó su posición sobre la existencia de un principio de plena competencia en materia de ayudas de estado y la conexión con el principio de autonomía fiscal de los Estados miembros.

- El TGUE se alinea básicamente con la posición adoptada por la Comisión en su decisión, en el sentido de que la determinación de la concurrencia de una ventaja fiscal puede llevarse a cabo a través de un análisis de la aplicación (que a través de un *ruling* o un APA) se realice del principio de plena competencia, concebido como un principio de igualdad de trato fiscal entre empresas domésticas independientes y grupos de empresas que atiende la remuneración que se hubiera alcanzado en condiciones de mercado. Tal principio (comunitario) resulta del art.107 del TFUE y, por tanto, es independiente de lo previsto en la legislación nacional de los Estados miembros y de lo previsto en el art.9 de los CDIs de los Estados miembros que sigan el MC OCDE.
- No obstante, el TGUE vino a matizar que el enfoque de la Comisión sólo era válido de acuerdo con una serie de precisiones:
 - El principio de plena competencia que utiliza la Comisión sólo opera como instrumento (*ALS benchmark*) para verificar o comprobar a los efectos del art.107 TFUE si una entidad que forma parte de un grupo de empresas ha recibido, a través de una medida que determina los precios de transferencia, una ventaja a los efectos del art.107.1 TFUE.
 - Tal análisis y ejercicio de poderes por parte de la Comisión, a los efectos del art.107 TFUE, debe hacerse de cara a determinar si empresas integradas en un grupo y empresas independientes (realizando las mismas actividades en una situación comparable) son tratadas en las mismas condiciones de libre competencia³. Ello requiere comparar el

3 El TGUE fundamenta su posición en la STJUE de 22 de junio de 2006, C-182/03 y C-217/03, *Belgium and Forum 187*.

«régimen fiscal ordinario» (sin APA/ruling) con el régimen derivado de la medida que articula la ventaja fiscal, estableciendo una diferente atribución de ingresos y gastos.

- El TGUE parece limitar el alcance de tal principio (europeo) e instrumento («*arm's length benchmark*») por parte de la Comisión a situaciones donde la metodología utilizada en el APA/tax ruling para determinar la imputación de beneficios a una entidad que forma parte de un grupo se revela claramente alejada de los resultados que obtendrían partes independientes en el mercado, utilizando técnicas de valoración adecuadas y al *margin* de las *inexactitudes inherentes en la metodología utilizada para realizar tal aproximación*. El TGUE considera que el art.107.1 TFUE otorga una base jurídica suficiente a la Comisión para realizar tal control sobre la base de tal principio de plena competencia como corolario del principio de igualdad tributaria.
- El análisis debe realizarse considerando la tributación resultante del APA en relación con la que resultaría de la aplicación del régimen ordinario (sin APA) que requiere una asignación de beneficios «*bajo condiciones de mercado*». El TGUE puso de relieve que el concepto de «*normal taxation*», en el estado actual de armonización, viene definido por la legislación nacional aplicable, de manera que la Comisión no puede crear un estándar autónomo de «*imposición ordinaria*» a los efectos del art.107 TFUE, allí donde la referida legislación nacional establece un tratamiento fiscal paritario de las empresas independientes y las entidades que forman parte de un grupo de empresas⁴.
- La metodología utilizada por la Comisión para determinar una asignación de beneficios «*bajo condiciones de mercado*» está sujeta a control de legalidad por parte de los tribunales de la UE⁵.
- La Comisión debe justificar su metodología y fundamentar que a través de la medida (APA) se concedió a la empresa de un grupo una ventaja fiscal que no resulta del régimen ordinario del IS que aplica a empresas independientes que realizan sus actividades en condiciones de mercado.
- El TGUE destaca que, aunque la Comisión no está vinculada por las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, el hecho es que tales directrices representan un consenso internacional y reflejan un estándar de práctica que posee gran relevancia para la aplicación de los precios de transferencia.
- El TGUE no considera que la posición de la Comisión sobre la interpretación del art.107 TFUE vulnere la competencia de los Estados en materia de imposición directa, ya que debe ejercerse con arreglo al Derecho de la UE.

2º Sobre la concesión de una ventaja fiscal a través del APA entre la administración neerlandesa y SMBV aplicando el TNMM:

- El TGUE no considera que la utilización del método TNMM en el APA (y las directrices recogidas en tal acuerdo: calificación funcional, PLI, ajustes en la base de costes y del *working capital*) para determinar el beneficio imputable a SMBV en el marco de una serie de operaciones intragrupo constituya una ventaja fiscal a los efectos de la prohibición de ayudas de estado del art.107 TFUE.
- El TGUE, por tanto, no refrenda la posición de la Comisión que argumentó que el APA instrumentaba una ventaja fiscal en la medida en que, por un lado, no analizaba directamente la transacción de cesión de uso de intangibles que determinaba un *royalty* intragrupo y, por otro, debía aplicarse prevalentemente el CUP para determinar el *royalty* en lugar de un método indirecto como el TNMM para determinar el beneficio neto imputable a SMBV por las actividades de fabricación y distribución que llevaba a cabo.
- El TGUE destaca que, de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (1995) y la normativa doméstica neerlandesa, los contribuyentes pueden utilizar los métodos de

⁴ Para.159 de la STGUE en el caso *Starbucks*.

⁵ El TGUE advierte, no obstante, que la revisión de la legalidad de la decisión atiende al concepto legal de ayuda de estado de cara a identificar si los errores identificados en la decisión que determinó la existencia de una ventaja fiscal selectiva por parte de la Comisión, van más allá de las inexactitudes inherentes en la aplicación de un método concebido para obtener una aproximación a un resultado de mercado. (Para.199 de la STGUE en el caso *Starbucks*).

determinación del valor de mercado que consideren más adecuados, siempre que conduzcan a resultados de mercado⁶. La utilización del TNMM fue fundamentada técnicamente por el gobierno de Países Bajos y el contribuyente.

- El TGUE, a su vez, enfatizó que la carga de la prueba sobre la existencia de una ayuda de estado recae sobre la Comisión, que debe desarrollar su posición de forma diligente y a partir de información completa y fiable. No obstante, matizó que le corresponde al Estado miembro que adoptó la medida justificar que el carácter general de la misma en el marco de su sistema ordinario. En este orden de cosas, precisó que la Comisión debe tener en cuenta el hecho de que el principio de plena competencia le permite verificar si los precios de transferencia aceptados por un Estado miembros se corresponden con una aproximación fiable de un resultado de mercado y si cualquier variación que pueda ser identificada en el curso de la investigación no va más allá de las imprecisiones o inexactitudes inherentes en la metodología utilizada para obtener tal aproximación⁷.
- La identificación de errores metodológicos en un APA no son suficientes para fundamentar una ventaja fiscal constitutiva de ayuda de estado, resultando necesario que la Comisión justifique que tales errores no permiten una fiable aproximación a un resultado de mercado que determina una ventaja fiscal⁸. En este sentido, no se consideró probado que la utilización del TNMM o la valoración del margen neto de la entidad en lugar de un análisis específico de la licencia de intangibles bajo el método CUP en el informe de precios de transferencia utilizado en el APA impidiera una imputación de beneficios acorde con resultados de mercado⁹.

3º El TGUE rechaza la posición de la Comisión de acuerdo con la cual la remuneración por la licencia de intangibles que pagaba SMBV a Alki debía ser cero.

- La Comisión esgrimió un conjunto de argumentos fundamentando su posición, entre los que cabe destacar que SMBV no realiza funciones conectadas con la utilización del intangible licenciado y que el APA no fue objeto de revisión durante su vigencia.
- El TGUE no refrendó la posición de la Comisión, considerando una serie de circunstancias y argumentos:
 - No puede utilizarse como argumento información (contratos comparables) no disponible en el momento de conclusión del APA (*hindsight*), sino únicamente información disponible en tal fecha¹⁰.
 - El intangible cedido tenía valor económico y era utilizado (necesariamente) por el licenciatario para su actividad económica y funciones (fabricante-distribuidor), de manera que el pago del royalty poseía «*racionalidad económica*» y no podía ser considerado una transacción o flujo con que servía estructuralmente al único propósito de transferir beneficios de SMBV a Alki¹¹.
 - El TGUE rechaza «comparables» utilizados por la Comisión al detectar elementos claros que evidenciaban la no comparabilidad desde el punto de vista de la actividad, funciones o condiciones contractuales, y en otros casos considera que tales contratos comparables no demuestran de forma suficiente que el royalty debería ser cero.
 - El TGUE considera que la Comisión, en base a las evidencias presentadas (comparables), no ha demostrado que el royalty entre SMBV y Alki tuviera que ser igual a cero.

4º El TGUE rechaza la posición de la Comisión de acuerdo con la cual la remuneración por la licencia de intangibles que pagaba SMBV a Alki debía ser inferior a la fijada en el APA.

- La Comisión cuestiona la racionalidad comercial del royalty considerando su carácter variable en función del beneficio residual de SMBV, lo cual disocia el canon del valor económico del intangible cedido.

6 Para.175 STGUE en el caso *Starbucks*.

7 Para.196 STGUE en el caso *Starbucks*.

8 Para.201 STGUE en el caso *Starbucks*.

9 Para.203 STGUE en el caso *Starbucks*.

10 Para.288 de la STGUE en el caso *Starbucks*.

11 Véanse los paras.262 y 268 de la STGUE en el caso *Starbucks*.

- El TGUE, sin embargo, considera que la naturaleza residual del canon no excluye la existencia de un vínculo del mismo con el valor económico del intangible. De hecho, el Tribunal acepta las evidencias aportadas sobre el canon medio (5%) por cesiones de tecnología de acuerdo con la base de datos de comparables de intangibles RoyaltyStat.

5º Sobre la incidencia de otras operaciones intragrupo realizadas por SMBV en el APA:

- La Comisión argumentó que el APA determinaba una ventaja fiscal para SMBV, a su vez, al no cuestionar el precio de transferencia relativo a la compra venta de granos de café entre SMBV y otra entidad del grupo MNE que desarrollaba una función de «trading». La Comisión alega que tal precio de transferencia resulta superior al de mercado y en tal sentido el APA valida indirectamente una asignación de beneficios inferior a la que corresponde en plena competencia.
- El TGUE rechaza tal argumentación a partir de un conjunto de razonamientos haciéndose eco de las alegaciones del gobierno neerlandés y de Starbucks. En particular, se destaca que el APA no comprende la valoración de mercado de la operación de aprovisionamiento de granos de café y, además, que una operación vinculada no puede tomarse como referencia a los efectos de la comparabilidad, de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2010). El Tribunal no considera probado por parte de la Comisión que el precio de transferencia relativo a la operación de aprovisionamiento afectara a la metodología para fijar el royalty de acuerdo con el APA en el sentido de articular una ventaja fiscal selectiva.

3.2. La sentencia del TGUE en el caso Fiat

La sentencia del TGUE analiza la compatibilidad con el art.107 TFUE de la decisión de la Comisión que consideró que el *tax ruling* emitido el 3 de septiembre de 2012 por la administración tributaria de Luxemburgo a favor de Fiat Chrysler Finance Europe (FTT, en adelante), en relación con los precios de transferencia aplicados en el marco de la actividad financiera intragrupo de FTT, constituía una ayuda de estado.

La Comisión consideró que tal *tax ruling* instrumentaba una ventaja fiscal selectiva ya que se limitada a validar el *transfer pricing report* presentado por el contribuyente, y aplicar un método (TNMM) para determinar la remuneración de mercado imputables a las actividades financieras (centro tesorería intragrupo) desarrolladas por FTT que fue configurado de forma incorrecta y que determinaba una asignación de beneficios por debajo de mercado.

La fundamentación y principales considerandos de esta sentencia en relación con esta controversia que cuestiona la legalidad de la decisión de la Comisión (que declaró el *tax ruling* contrario al Derecho de la UE), vendrían a ser las siguientes:

1º Sobre la competencia de los Estados en materia de imposición directa y los límites derivados del art.107 TFUE:

- El TGUE reiteró la posición fijada en la sentencia *Starbucks* en relación con el alcance del principio de plena competencia derivado del art.107.1 TFUE (corolario del principio de igualdad), que permitía a la Comisión realizar investigaciones sobre las eventuales ventajas fiscales selectivas que pueden conceder los Estados miembros a través de *tax rulings* y APAs, sin que ello pueda considerarse una intromisión ilegítima en las competencias de los Estados en materia de imposición directa ni pueda considerarse contrario al principio de seguridad jurídica.

2º La potestad de control de la Comisión con arreglo al art.107.1 TFUE y su alcance en relación con APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia:

- El TGUE adopta la misma posición que en el caso *Starbucks* a la hora de establecer las bases y límites de los poderes de control de la Comisión con arreglo al art.107.1 TFUE, limitando el alcance del principio de plena competencia como corolario del principio de igualdad tributaria a situaciones donde la metodología utilizada en el APA/tax ruling para determinar la imputación de beneficios a una entidad que forma parte de un grupo se revela claramente

alejada de los resultados que obtendrían partes independientes en el mercado, utilizando técnicas de valoración adecuadas y al margen de las «*inexactitudes inherentes en la metodología utilizada para realizar tal aproximación*».

- El análisis debe realizarse considerando la tributación resultante del APA en relación con la que resultaría de la aplicación del régimen ordinario (sin APA) que requiere una asignación de beneficios «bajo condiciones de mercado».
- El TGUE puso de relieve que el concepto de «*normal taxation*», en el estado actual de armonización, viene definido por la legislación nacional aplicable, de manera que la Comisión no puede crear un estándar autónomo de «*imposición ordinaria*» a los efectos del art.107 TFUE, allí donde la referida legislación nacional establece un tratamiento fiscal paritario de las empresas independientes y las entidades que forman parte de un grupo de empresas.
- El TGUE rechazó la alegación presentada por el gobierno de Luxemburgo destacando la subjetividad y arbitrariedad del principio de plena competencia que utiliza la Comisión, argumentando que, por un lado, el control que lleva a cabo la Comisión pasa por analizar en qué medida la metodología recogida en un tax ruling o APA determina (o no) una aproximación fiable a un resultado de mercado, habiéndose establecido un umbral alto de carga de la prueba que le corresponde a tal institución comunitaria a efectos de demostrar que la metodología utilizada por el contribuyente no produce tales resultados; y, por otro lado, el TGUE razona que la Comisión, a la hora de realizar su análisis, se refiere de forma amplia a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia que representan un amplio consenso en la materia¹². Igualmente, el TGUE consideró que la interpretación del art.107.1 TFUE por parte de la Comisión resultaba compatible con los principios comunitarios de seguridad jurídica y confianza legítima¹³.

3º El cuestionamiento de la metodología de precios de transferencia recogida en el tax ruling de FTT; el TGUE analizó los argumentos esgrimidos por Fiat y Luxemburgo frente a la posición de la Comisión que fundamentó (en la decisión) la existencia de una ventaja fiscal selectiva a favor de Fiat, realizando las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, el TGUE puso de relieve que, de cara a evaluar la compatibilidad de un ruling de precios de transferencia con el régimen de ayudas de estado, la Comisión debe tomar en cuenta la «naturaleza aproximativa» de la determinación de los precios de transferencia y, además, verificar que los errores metodológicos que pudieran recogerse en el APA/ruling y que, a juicio de la Comisión, determinan una ventaja fiscal, «*van más allá de las imprecisiones inherentes a la aplicación de un método diseñado para obtener una fiable aproximación a un resultado de mercado*»¹⁴.
- La primera cuestión técnica que se plantea se refiere a la posición de la Comisión tomando todo el «capital contable» (*accounting equity*) de FTT a efectos de aplicar un retorno del 10%, sin tener en cuenta las otras actividades realizadas por tal compañía. El gobierno de Luxemburgo alegó que sólo tenía que tenerse en cuenta a efectos del *transfer pricing* el capital o activos utilizados para las actividades financieras intragrupo de FTT. El TGUE se alineó con la posición de la Comisión al considerar que la «*segmentación de capital*» (y la correlativa asignación de diferentes ratios de retorno) que resulta del ruling no permite una aproximación fiable a un resultado de mercado y, en tal sentido, contribuyó a reducir la carga fiscal de FTT. El hecho de que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia o la normativa doméstica permitiera tal segmentación no se consideró decisiva, sino que lo relevante para el TGUE pasa por considerar si tal segmentación de capital resulta adecuada a la luz de las circunstancias del caso concreto de FTT. Y el TGUE llega a la conclusión de que, considerando el *transfer pricing report*, la segmentación del capital no refleja correctamente las funciones desarrolladas por la compañía, argumentándose que todo el capital de FTT se utilizaba para sus operaciones de tesorería (*lending & borrowing*) y, por tanto, resultaba artificial.
- La segunda cuestión técnica que se suscitó tiene que ver con la toma en consideración por parte de la Comisión del «*hipotético capital regulatorio*» para determinar la remuneración de

12 Para.176 de la STGUE en el caso *Fiat*.

13 Paras.181-187 de la STGUE en el caso *Fiat*.

14 Para.207 STGUE en el caso *Fiat*.

mercado imputable a FTT, que Luxemburgo cuestiona argumentando que carece de racionalidad económica a los efectos de la aplicación del método TNMM a las distintas funciones realizadas por la compañía. En esencia, Luxemburgo considera que tal «capital regulatorio» no debe tomarse en consideración para determinar el retorno de beneficios imputable a FTT en relación con sus actividades de tesorería intragrupo. El TGUE consideró que los argumentos expuestos por la Comisión resultaban más convincentes y consistentes con la metodología utilizada para determinar la remuneración de mercado de FTT.

- En la misma línea se discutió la toma en consideración por parte de la Comisión del capital de FTT vinculado a sus participaciones en otras entidades del grupo (FFC y FFNA), a efectos del cálculo de remuneración por sus funciones de tesorería intragrupo (capital total y ratio de retorno único y no segmentado). A este respecto se expusieron una serie de argumentos para rechazar el enfoque de la Comisión; entre ellos cabe destacar, por ejemplo, que el capital vinculado a tales participaciones no debe tenerse en cuenta ya que, no existía deuda imputable en relación con tales activos, y, además, los dividendos estaban exentos, lo cual constituía un argumento a favor de no tener en cuenta tal capital a los efectos de determinar la remuneración de mercado imputable a las funciones intragrupo de tesorería realizadas por FTT. También en este caso el TGUE se alineó con la posición de la Comisión, considerando una serie de argumentos (v.gr, la fungibilidad de todo el capital de una compañía, la exposición al riesgo de insolvencia de todo el capital, falta de aportación de comparables donde se excluya tal capital vinculado a participaciones a efectos del cálculo del retorno de capital). El TGUE consideró, por tanto, que todo el capital de FTT tenía que ser tenido en cuenta para determinar la remuneración de mercado que, con arreglo al TNMM, resultaba imputable a las funciones de tesorería intragrupo desarrolladas por tal compañía, y, además, que debía aplicarse un «*single rate of capital return*» en lugar de varios ratios en función de la segmentación que se establecía en el *tax ruling*. La circunstancia de que existiera discrepancia sobre el ratio de retorno (10% según la Comisión y 6.05% según Luxemburgo), no impidió al TGUE establecer que la metodología establecida en el *tax ruling* (aún tomando el ratio más bajo) determinaba una ventaja fiscal selectiva en la medida en que la toma en consideración de todo el capital determinaba una imputación de beneficios diez veces superior a la que resultaba del *ruling*.

4º Sobre la línea subsidiaria desarrollada por la Comisión para fundamentar que el *tax ruling* a favor de FTT concedía una ventaja fiscal (selectiva) a tal compañía al desviarse de lo establecido en la normativa doméstica de Luxemburgo que codifica el principio de plena competencia en línea con las Directrices OCDE.

- Como quiera que la Comisión fundamentó que el *tax ruling* determinaba una ventaja fiscal a favor de FTT, al determinar una asignación de beneficios inferior a la resultante de la aplicación del principio de plena competencia interpretado con arreglo a las Directrices OCDE, el TGUE validó la decisión de la Comisión.

5º La alegación de Luxemburgo y FTT sobre la inexistencia de ventaja a nivel de grupo (Fiat/Chrysler):

- La Comisión argumentó que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el hecho de que una medida determine una menor tributación en un Estado haya traído consigo una mayor carga fiscal en otro Estado miembro no posee relevancia para calificar tal medida como ayuda de estado. Igualmente, argumenta que la menor tributación de FTT en Luxemburgo afecta a las condiciones (precios) de los préstamos intragrupo concedidos por tal compañía, subsistiendo por tanto una ventaja para el grupo. Los argumentos esgrimidos por la Comisión fueron aceptados por el TGUE, destacando en particular que la aludida «neutralización» de la menor tributación de FTT en Luxemburgo por la mayor tributación de entidades del grupo en otros Estados miembros ni fue acreditada ni resulta relevante a efectos de excluir la existencia de una ventaja en relación con la «tributación ordinaria»¹⁵.

¹⁵ El TGUE (para.318) cita como precedente la STJUE de 11 de noviembre de 2004, *España/Comisión*, C-73/03. Igualmente, el TGUE (para. 318) rechazó que el inicio de procedimiento de arbitraje tributario entre Luxemburgo e Italia para evitar la doble imposición tenga incidencia en relación con la existencia de una ventaja fiscal al gravarse la renta de forma coordinada en los dos Estados miembros.

6° La alegación de Luxemburgo y FTT relativa a la no selectividad de la ventaja concedida a FTT:

- Luxemburgo y FTT alegaron que la Comisión había incumplido el marco de análisis para determinar la selectividad de una medida. En particular, se argumenta que el tax ruling en realidad constituye una medida individual que forma parte de un sistema general que prescribe la asignación de cargas fiscales (*transfer pricing legislation*).
- La Comisión contra-argumentó que la aplicación del análisis de tres pasos para identificar una medida selectiva al tax ruling a favor de Fiat determinó su calificación como «ayuda individual», respecto de la cual, conforme a la jurisprudencia del TJUE, cabe presumir la selectividad allí donde se demuestra la existencia de una ventaja (fiscal)¹⁶. En este orden de cosas, la Comisión desarrolló una argumentación dirigida a fundamentar que el tax ruling a favor de FTT constituía una ayuda individual y no formaba parte de un régimen general ni constituía una aplicación del mismo; en particular, puso de relieve cómo la metodología de precios de transferencia fijada en el ruling se refería exclusivamente a FTT y no constituía por tanto una medida general (*v.gr, public general ruling*). El TGUE refrendó la posición de la Comisión, puntualizando que el hecho de que la administración tributaria, en el marco de sus funciones de asistencia a los contribuyentes a través del mecanismo de rulings, tenga capacidad de apreciación técnica de las circunstancias de cada contribuyente y haya dictado numerosas rulings en esta materia no afecta a la calificación del tax ruling a favor de FTT como ayuda individual¹⁷. También se rechazó la justificación esgrimida por FTT en relación con la ventaja selectiva, el TGUE consideró que la alegación del principio de plena competencia a estos efectos no resulta aceptable al basarse en una premisa falsa. Igualmente, se rechazó la justificación de la validez del ruling para garantizar la doble imposición, destacando cómo la cuestión de la doble imposición está desconectada con la determinación de la selectividad de una ventaja¹⁸.

7° Las alegaciones de Luxemburgo y FTT relativas a la restricción de la competencia:

- El gobierno de Luxemburgo y FTT argumentaron que la Comisión no había aportado evidencias sobre las restricciones a la competencia que podían derivarse de la medida ventaja selectiva en el sentido previsto en el art.296 TFEU, tal y como ha sido interpretado por el TJUE.
- El TGUE consideró que la Comisión había fundamentado de forma suficiente la restricción o distorsión de las condiciones de competencia, al disfrutar de una ventaja fiscal que sus competidores no tenían y que mejoraba su posición financiera en el mercado.

8° Las alegaciones de Luxemburgo e Irlanda respecto de la recuperación de la ayuda:

- Los gobiernos de Luxemburgo e Irlanda alegaron que la Comisión había infringido el principio de legalidad a través de la decisión que ordenaba la recuperación. A estos efectos, se invoca la excepción de recuperación recogida en el art.16.1 (in fine) del Reglamento 2015/1589.
- El TGUE rechazó la vulneración del principio de legalidad por parte de la Comisión a través de la decisión que determinó la existencia de una ayuda de estado y, en tal sentido, consideró procedente la orden de recuperación. También negó la infracción del principio de seguridad jurídica, rechazando que la acción de la Comisión fuera imprevisible y pudiera tener «*novel or serious consequences for international taxation*»¹⁹. Igualmente, no se consideró convincente la alegación de infracción de los derechos de defensa del destinatario de la decisión de la Comisión en relación con la imprecisa fórmula establecida para el cálculo de la recuperación de la ayuda, sin determinar su importe ni un rango de cuantías.

¹⁶ El TGUE hace referencia a las sentencias del TJUE en los casos *MOL* (C-15/14), *Comisión/Bélgica* (C-270/15) y *Comisión/Orange* (C-211/15).

¹⁷ Para.353 de la STGUE en el caso *Fiat*. Con ello el Tribunal sale al paso frente al argumento de que la Comisión tenía que haber cuestionado el «régimen general de ayuda» antes de cuestionar la ayuda individual.

¹⁸ Para.365 de la STGUE en el caso *Fiat*.

¹⁹ Paras.410-418 de la STGUE en el caso *Fiat*.

Revista Técnica Tributaria

TRANSFERENCIA

El procedimiento contencioso administrativo
y la autorización de entrada en domicilio por motivos tributarios

...

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)



El procedimiento contencioso administrativo y la autorización de entrada en domicilio por motivos tributarios

José Luis Guinot Almela

Economista y abogado
Miembro de la AEDAF

Resumen

La normativa procesal que ampara las entradas en domicilio protegido en actuaciones provenientes del ámbito administración tributaria posiblemente no tiene en el Estado español el grado de desarrollo acorde con la importancia de los derechos que debería de tutelar. Esta situación provoca un cierto caos procedimental en las actuaciones de los juzgados con los riesgos inherentes que suponen para el afectado. Sin embargo, la Administración y en concreto la tributaria cada vez está recurriendo más a solicitar autorizaciones de entrada en domicilio y a ello quizá ayuda una normativa procesal que no tutela debidamente los intereses de los afectados. Aunque se han logrado algunos avances por vía jurisprudencial reconociendo la aplicación de los apartados de la ley procesal penal que regulan estas intromisiones, existen serias dudas de que el procedimiento de entrada en el día a día este provisto con adecuadas garantías procedimentales acordes con la jurisprudencia del TEDH.

Palabras clave

Domicilio protegido, Administración Tributaria, Procedimiento contencioso administrativo, Garantías, TEDH

Abstract

The procedural law which cover the entry in protected addresses such as head office or homes in actions coming from the area of the tax administration not have in the Spanish State sufficient development according with the importance of the rights involved which it may safeguard. This situation causes some procedural chaos in the proceedings at the courts with the risks for the person affected. However, the tax administration is increasing the request authorisation to entry in protected addresses maybe due a procedural law which is not safeguarding persons rights. Nevertheless, the case law reaches some advances recognizing the application of some rules coming from the penal procedure law which regulate this type of intromissions, but there are doubts if the entry proceedings are covered with adequate procedural warranties according with the ECHR case law.

Keywords

Protected address, Tax Administration, Contested Administrative Procedure, Warranties, ECHR

Sumario

1. Introducción
2. El domicilio y su protección
3. La autorización, presupuestos normativos
4. Criterios Jurisprudenciales sobre el procedimiento
5. La ejecución de la medida, la entrada e incautación
6. La medida inaudita parte y los recursos. La visión de Estrasburgo
7. Consecuencias de la vulneración de los criterios jurisprudenciales del TEDH
8. ¿Juez de lo Contencioso o Juez de lo Penal?
9. Conclusiones
10. Monografías/ponencias/artículos
11. Bibliografía

1. Introducción

La inspección tributaria en los últimos años ha venido utilizando de forma creciente el instrumento de la entrada domiciliaria en sus actuaciones. De las últimas memorias publicadas por la AEAT tenemos que remontarnos a la de 2015 para encontrar datos al respecto, reconociéndose haber incrementado el uso de este procedimiento en un 80% entre el 2012 y 2015¹.

En la memoria de la fiscalía de 2018 encontramos referencia de este incremento de la actividad por parte de la AEAT en la utilización de este procedimiento en las palabras del Fiscal de Badajoz que muestra su preocupación en «la tendencia cada vez más frecuente de la Agencia Tributaria de solicitar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo la autorización para entrada en domicilio y/o la apertura de cajas de seguridad»², o se hace una referencia a la progresiva incidencia de las autorizaciones judiciales de entrada en domicilio o lugar cerrado para la realización de actuaciones administrativas, mencionando que algunas fiscalías facilitan cifras considerables pese a que las medidas que atañen a la autorización judicial para ejecutar medidas de protección de menores ya no corresponde a los Juzgados de lo Contencioso Administrativo³.

También desde los ámbitos profesionales se detecta una mayor actividad y se denuncia el abuso de este mecanismo⁴.

El lector puede mostrar su extrañeza pues al fin y al cabo es un procedimiento previsto en nuestra normativa procesal y, por lo tanto, revestido de la necesaria legalidad. Pero surge la duda de si ese incremento importante en la utilización de este procedimiento puede deberse a que es un procedimiento falto de desarrollo, a que se produce inaudita parte, en el que el juez que autoriza la entrada lo hace, normalmente, en base a unos informes que contienen datos que no pueden ser contrastados y sin audiencia, siendo que el ciudadano que la soporta no puede hacer valer su derecho ante dicho Juez, y teniendo que acudir en vía de apelación ante la instancia superior, siendo que mientras tanto han sido incautados documentación y archivos sin que el procedimiento administrativo regule qué garantías deben presidir su uso por parte de la Administración actuante. En resumen, estamos ante supuestos que suponen intromisiones en los derechos fundamentales y en los que, todo sea dicho, existe un cierto caos procedimental en la práctica.

Por ello, el enfoque de este trabajo va encaminado, en el ámbito de las autorizaciones judiciales de entradas domiciliarias instadas por la inspección de tributos, a tratar de delimitar las normas aplicables, qué hay de cierto en las afirmaciones de falta de regulación, en qué sentido se ha pronunciado la jurisprudencia sobre el procedimiento, y, por último, investigar en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos por si pudiera contener aportaciones relevantes en los aspectos anteriores.

2. El domicilio y su protección

Creo importante dar unos apuntes previos sobre la delimitación del concepto de domicilio que merece protección a los efectos de las entradas domiciliarias.

En la STC /1995 FJ2 el tribunal alude a que la inviolabilidad del domicilio y la interdicción de la entrada y registro no es sino una manifestación del art 18.1 CE que garantiza el derecho a la **intimidad** personal

1 «Asimismo, en este año han tenido, nuevamente, gran transcendencia las actuaciones de entrada y registro realizadas por el Área de Inspección con el apoyo de personal de las Unidades de Auditoría Informática. Las UAI participaron en 1.630 actuaciones de estas características, aumentando desde 2012 más del 80 por ciento». Memoria 2015 AEAT apartado referente a Economía sumergida.

2 Pág. 805 Memoria FGE 2018

3 Pág. 947 Memoria FGE 2018

4 www.expansion.com, 16/1/2018, La Inviolabilidad del domicilio, ¿un derecho descafeinado cuando interviene la Agencia Tributaria? Enrique Vázquez.

y familiar⁵, y de forma similar se expresa en las sentencias 136/2000 y 10/2002. También aprecia en otras sentencias, STC 22/1984 FJ5, que la protección que brinda el art 18.2 CE es además una manifestación del derecho a la **privacidad** y define el domicilio inviolable como un espacio en el que la persona vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima y le protege de terceros⁶

Por lo tanto, dos notas son las que justifican la inviolabilidad del domicilio, la protección del derecho a la intimidad y a la privacidad. La RAE define la intimidad como la zona espiritual íntima y reservada de una persona, y la privacidad como el ámbito de la vida privada que se tiene derecho a proteger de cualquier intromisión. De ahí que quizá podamos afirmar que lo privado abarca lo íntimo, y que lo privado es un concepto más amplio que lo íntimo.

También el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) regula la protección del domicilio en su art 8.1 dedicado al respeto a la vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, incluso cuando nos referimos al ámbito empresarial societario o de actividad económica⁷

El concepto de domicilio del art 18.2 CE va más allá de la definición de domicilio contenida en el art 40cc como lugar de ejercicio de derechos y obligaciones, tal y como reconoce la STS 22/1984 FJ2, sino como un lugar donde la persona recibe protección constitucional y donde desarrolla su vida privada.

Dado que en el ámbito de las actuaciones inspectoras y en la parte que aquí interesa estas se desarrollan preferentemente en empresas, sus domicilios también gozan de la protección del art 18.2 CE, si bien de una intensidad menor, puesto que carecen de la vinculación con el ámbito de la intimidad, STC 69/1999. Ello nos lleva a concluir que la protección lo que ampara es su derecho a la privacidad, y de ahí que no todos los espacios donde se desarrolla la actividad empresarial reciban la protección constitucional, sino solo aquellos espacios físicos que son indispensables para que se pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por ser un centro de dirección, o sirven a la custodia de documentos o soportes de la vida diaria de la sociedad que son reservados al conocimiento de terceros, STC 54/2015 FJ4. De ahí que los lugares abiertos al público no reciban este tipo de protección.

Por ello, si atendemos a las notas anteriores es fácil concluir que en aquellos lugares donde una empresa tenga su centro de dirección, o lleve su administración o contabilidad tendrá la consideración de domicilio protegido, ya que custodian documentos o soportes que son reservados al conocimiento de terceros. En este sentido se pronuncia la STS 30/9/2010⁸, y ello con independencia de la denominación que reciba el domicilio (fiscal, social...)

De ahí que normalmente el interés de la Inspección tributaria dirigido al examen de documentación - digamos reservada, si por tal tenemos que entender la contabilidad y sus soportes-, haga que la entrada en lugares que interesan requiera la autorización judicial puesto que estos reúnen los requisitos del art 18.2 CE de acuerdo con la interpretación del TC.

5 «la norma constitucional que proclama la inviolabilidad del domicilio y la consecuente interdicción de la entrada y registro en él (art. 18.2 C.E.) no es sino una manifestación de la norma precedente que garantiza el derecho a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 C.E.)»

6 «El art. 18.2 de la Constitución contiene dos reglas distintas: una tiene carácter genérico o principal, mientras la otra supone una aplicación concreta de la primera, y su contenido es por ello más reducido. La regla primera define la inviolabilidad del domicilio, que constituye un auténtico derecho fundamental de la persona, establecido, según hemos dicho, para garantizar el ámbito de privacidad de ésta, dentro del espacio limitado que la propia persona elige y que tiene que caracterizarse precisamente por quedar exento o inmune a las invasiones o agresiones exteriores, de otras personas o de la autoridad pública.»

7 Ravon y otro contra Francia, Maschino contra Francia

8 FJ4 «Así pues, a la luz de la delimitación del ámbito especial de protección domiciliaria efectuada por el Tribunal Constitucional, tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado»

3. La autorización, presupuestos normativos

La entrada en un domicilio o un lugar cerrado por parte de la inspección tributaria encuentra su fundamento en el art 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

«Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.....»

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta Ley.»

A su vez el art. 113 LGT,

«Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial»

El art 172.2 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RGAT) RD 1065/2007, especifica que la autorización será expedida en el ámbito administrativo por el Delegado o el Director del que dependan los funcionarios actuantes.

Por lo tanto, para la entrada en locales y ante la negativa del autorizado hará falta autorización administrativa y en su caso autorización judicial cuando estemos ante un domicilio protegido.

De acuerdo con el art 18.2 CE el domicilio es inviolable, y a falta de consentimiento del titular es preceptiva la autorización judicial, salvo flagrante delito.

Una primera referencia a la necesidad de autorización judicial en el ámbito procesal la encontramos en el art 91.2 Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), que referido a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo requiere su autorización mediante auto para la ejecución forzosa de actos de la Administración que supongan la entrada en domicilios y restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento del titular. Como cabe apreciar no se refiere solo a domicilios, sino que extiende la necesidad de autorización a edificios o lugares cuyo acceso requiere el consentimiento del titular. La STC 50/1995 y en referencia a esta cuestión ya apreció que la norma procesal a los efectos previstos extiende el concepto de domicilio⁹, si bien dicha extensión a mi juicio no hay que entenderla a los efectos del art 18.2 CE sino como una prerrogativa que se irroga la LOPJ.

En términos similares se expresa el art 8.6 Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA) atribuyendo la competencia a los Juzgados de lo Contencioso Administrativo para entrada en domicilios y lugares cuyo acceso requiere consentimiento de su titular, cuando ello deriva de un procedimiento de ejecución forzosa de actos de las administraciones públicas. Ahora bien, dicho artículo introduce como novedad los supuestos de autorizaciones acordadas por la Comisión Nacional de la Competencia (CNMC) para inspección, supuesto similar al de la inspección de hacienda, ya que al referirse la norma en la LOPJ a actos de ejecución forzosa cabía la duda si los mismos podían amparar

⁹ FJ 5«A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular»

las autorizaciones expedidas por el Delegado o Director para inspección que constituyen actos de trámite.

No obstante, esta cuestión ya fue resuelta en su día por la STC 50/1995¹⁰ que admitió como válida la extensión del ámbito de la norma, que en aquel momento solo hacía referencia a la ejecución forzosa de los actos administrativos, al procedimiento de inspección tributaria por lo que nada se opone a que dicha interpretación sobreviva partiendo de un texto legal de configuración similar. Recordemos que en aquel momento no estaba vigente la LRJCA y la LOPJ atribuía la competencia a los juzgados de lo penal, art 87.2, con referencia únicamente, como se ha dicho, a la ejecución forzosa de los actos administrativos.

Volviendo a la LRJCA en su redacción actual, si bien el art 8.6 establece la competencia de los juzgados de lo contencioso administrativo para la entrada en domicilios y restante lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, no encontraremos ya en la LRJCA referencia alguna a este procedimiento, salvo la posibilidad de recurrir en apelación art 80.1.d y que la resolución adoptará la forma de Auto lo que también se deduce del art 91.2 LOPJ. Con lo que surge la cuestión de cómo debe de ser tramitado y por lo tanto si lo debe de ser como procedimiento abreviado, ordinario, o por el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales.

Respecto al procedimiento abreviado no parece que los asuntos que competen al mismo, art 78.1 LRJCA abarquen la autorización judicial de entrada en domicilio. En cuanto al procedimiento de protección de derechos fundamentales y a la vista de lo establecido en el art 114, 31 y 32 LRJCA a juicio de la doctrina parece estar diseñado no para ser instado por la administración sino por el administrado¹¹, aunque desde mi punto de vista ello no es óbice para recordar lo que dice la exposición de motivos respecto al tratamiento del objeto del recurso *«contemplando la lesión de los derechos susceptibles de amparo desde la perspectiva de la conformidad de la actuación administrativa con el ordenamiento jurídico»* lo que entiendo no hace incompatible que sea instado por la Administración y cabe recordar que la actuación judicial en este asunto constituye una garantía en tutela de esos derechos, acorde con el art 114.2, elemento este, el de la garantía, imprescindible para poder amparar la entrada de la inspección en esos espacios bajo un óptica de respeto a la legalidad como nos recuerda la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)¹² respecto del art 8 CEDH.

Y es que quizá la introducción del art 122 bis de la LRJCA, y añadido por la Ley 2/2011, que regula tanto el procedimiento de autorización judicial a que se refiere el art 8.2 Ley 34/2002, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, como lo previsto también en su art 8.1, muestra que quizá el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona es el adecuado para la obtención de la autorización de entrada del domicilio a instancia de la Administración, puesto que la autorización que se persigue a través del art 122.bis supone la posible afectación de los derechos y libertades previstos en el art 20 CE, y siendo que estamos ante un procedimiento instado por la Administración.

No quiero abandonar este elenco de posibilidades tratado por la doctrina sin mencionar una que me parece acorde con el derecho de tutela judicial y sobre la que volveré más adelante y es aquella que defendió en su día la aplicación del procedimiento previsto para la adopción de medida cautelar y en concreto la que se decreta inaudita parte¹³.

¹⁰ FJ6 «Tanta o más razón existe para que se extienda el ámbito de la norma, por vía analógica ante el silencio de la Ley, al procedimiento de la inspección tributaria...»

¹¹ Pilar Galindo Morell, QDL 2, «La autorización judicial de entrada en el domicilio»

¹² En el caso Funke contra Francia el TEDH estimo que la entrada y registro domiciliario cuya autorización no depende del juez y solo de la autoridad tributaria supone una violación del art 8 CEDH.

¹³ Fernando Irurzun Montoro, Revista Jurídica de la Comunidad de Madrid Nº2 Febrero 1999, «...Apunto que, en la Circular que antes hice referencia de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado se propone para que los Abogados del Estado así lo hagan llegar a los órganos jurisdiccionales, que se aplique por analogía lo previsto para la adopción de medidas cautelares. Incluso cuando la naturaleza del acto administrativo de cuya ejecución se trata lo requiera, que se acuda al procedimiento previsto para las medidas cautelares inaudita parte»

Por último, tampoco parece que un procedimiento necesitado de urgencia y sumariedad que el asunto requiere lo haga compatible con el procedimiento ordinario¹⁴.

Este caos procedimental o ausencia de procedimiento es reconocido por la doctrina mayoritariamente¹⁵, si bien las soluciones propuestas son dispares y, en cierta manera, reflejo del desbarajuste que ocurre en vía jurisdiccional.

4. Criterios Jurisprudenciales sobre el procedimiento

La jurisprudencia de los más altos tribunales, tanto nacionales como internacionales, se han pronunciado perfilando las notas que deben acompañar los procedimientos de entrada en domicilio.

De acuerdo con la STC 50/1992, la actuación judicial debe comprobar la identificación del sujeto pasivo de la medida y que esta es realmente necesaria y, por el contrario, no actúa para controlar la legalidad y ejecutividad del acto, ya que para esto basta la mera apariencia del mismo. De ello no debe deducirse una automatización de la resolución, sino que el juzgador debe llevar a cabo un análisis de las circunstancias y motivarlo debidamente, ya que pensemos que normalmente estamos ante medidas adoptadas inaudita parte.

Esta STC hace un razonamiento que no habrá que perder de vista. En aquel momento, antes de la actual LRJCA, el procedimiento de entrada en domicilio en el ámbito de la ejecución forzosa de los actos administrativos se atribuía a los juzgados de instrucción, art 87.2 LOPJ, y como he comentado antes el TC tuvo a bien entender que había que hacer una extensión analógica del supuesto de hecho, ejecución forzosa, de forma que tuviera cabida en el mismo la función investigadora de la Hacienda Pública. Pues bien, la STC no se quedó ahí, sino que reconoció que debía de extenderse también el ámbito de la norma procesal penal ante el silencio de la ley, al procedimiento de entrada en domicilio instado por la inspección tributaria.

Enlazando con esto último, una de las cuestiones que genera mas polémica en estas actuaciones es que se efectúan inaudita parte con lo que el riesgo de indefensión y de abuso por falta de audiencia y contradicción es palpable. El TEDH encuentra lícitas las autorizaciones para entradas en domicilio otorgadas inaudita parte pero siempre y cuando se acompañe de garantías, eficaces y suficientes contra las injerencias arbitrarias y los abusos¹⁶. Nuestro TC comparte totalmente este criterio y entiende que esas garantías deben traducirse en limitar el tiempo de entrada el periodo de duración así como el número de personas que acceden al domicilio sin necesidad de su identificación con carácter previo, además advierte en numerosas sentencias sobre medidas restrictivas de derechos fundamentales que dichas medidas deben restringirse al mínimo indispensable y que en su ejecución deben adoptarse las cautelas imprescindibles **bajo la salvaguardia del juez**¹⁷, lo que conlleva la obligación de comunicar al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio. Este papel de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto hace que alguna jurisprudencia lo denomine juez de garantías¹⁸ a diferencia del juez del proceso.

Dado que este espíritu garantista y de mínima intervención es lo que caracteriza en los registros domiciliarios al procedimiento previsto en la Lecrim y viendo que existe similitud entre la actividad investigadora en fase de instrucción y la actividad inspectora (tributaria) y ante la falta de regulación es

14 Pilar Galindo Morell, obra citada

15 Marcos Gutiérrez Calvo, El Derecho, «La autorización de entrada en domicilio por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo»; Pilar Galindo Morell obra citada, Miguel Ángel López Ruiz, R.E.A.L.A. 317, «Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad», Antonio Pablo Rives Seva, www.monografias.com, «La autorización judicial de entrada en domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la administración», Laura Salamero Teixido, Marcial Pons, «La autorización judicial de entrada en el marco de la actividad administrativa».

16 Chappell contra Reino Unido

17 SSTC 50/95 FJ7, 22/84, 144/87, 7/92

18 STSJ Castilla y León 458/2018 FJ2

lo que le lleva a concluir a nuestro TC¹⁹ que procede la aplicación analógica de la Lecrim, citando los arts. 550, 558, 566, 570, 571 y 572 Lecrim, artículos ubicados en el Capítulo I, De la entrada y registro en lugar cerrado, del Título VIII, De las medidas de investigación limitativas de los derechos reconocidos en el art. 18 de la Constitución.

Pero esto se afirma en una sentencia del año 1995 cuando no existía la LRJCA y la competencia se atribuía a los juzgados de instrucción, por lo que surge la cuestión si ese planteamiento sigue vigente.

Si atendemos a la finalidad perseguida por la sentencia, mantener las garantías en procedimientos realizados inaudita parte, creo que podría mantenerse la vigencia y ello porque la jurisprudencia del TEDH ante supuestos similares sigue invariable, deben de existir unas garantías, y por otra el único cambio es competencial, el 87.2 por el 91.2 LOPJ, y lo que debería de constituir una novedad que es la norma procedimental, LRJCA, apenas dedica más de un artículo con clara similitud al aludido 91.2 LOPJ. Bajo este punto de vista deberíamos concluir que el razonamiento del TC respecto a la aplicación de la norma penal sigue vigente.

Las SSTSJ de Cataluña 939/2007 y la 1009/2007 citando la STC 50/1995 admiten la aplicación analógica de los preceptos de la ley penal²⁰, e incluso van más allá puesto que en clara referencia a arts. 546, 573 y 579 de la Ley penal no citados por la STC 50/1995 hace extensiva su aplicación, algunos de los cuales situados en Capítulos distintos de la Lecrim como pueda ser el Capítulo II, Del registro de libros y papeles, o Capítulo III, De la detención y apertura de la correspondencia escrita y telegráfica. Por lo tanto, de ello podemos deducir que la jurisprudencia de los TSJ interpreta que no estamos ante una lista cerrada de preceptos que cito la STC 50/1995 sino que debemos hacer una interpretación extensiva de los asuntos de la ley procesal penal relacionados con la intromisión en los derechos del art 18 CE, es decir los preceptos incluidos del Título VIII del Libro II Lecrim. Las SSTJ de Cataluña 360/2016 y 9/6/2016 citan en sus fundamentos los preceptos de la Ley penal.

La SSTSJ de Castilla y León de 10/2/2017 y 458/2018, de 15 de mayo asumen los criterios en materia penal de la STSJ de Cataluña de 9/6/2016.

La STSJ Madrid 870/2015, de 22 de Julio, también hace suya la doctrina de la STC 50/1995.

Por lo tanto, podemos concluir que actualmente existe una doctrina jurisprudencial de los TSJ que refrenda la aplicación analógica de los preceptos de la Ley procesal penal en los asuntos que atañen a las intromisiones de los tribunales en los derechos del art 18 CE.

Como decía en el inicio de este apartado y de acuerdo con el criterio de nuestro alto tribunal, el juez debe comprobar que la solicitud de entrada atiende a un criterio de necesidad, y ese criterio de necesidad en el caso de las entradas domiciliarias en actuaciones de la inspección tributaria entronca directamente con el art 31 CE y la necesidad de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, lo que implica que se deba impedir una distribución injusta de la carga tributaria. Ello convierte la actuación de la actividad inspectora en una cuestión de interés general vital en una sociedad democrática, y en esos términos se ha expresado nuestro TC²¹, otorgando al juez el papel de garante del equilibrio entre los derechos individuales y las potestades de la Hacienda Pública.

De acuerdo con el art 8 CEDH apartado 2, para que sea posible la injerencia debe estar prevista por la ley y constituir una medida que en una sociedad democrática sea necesaria para el bienestar económico, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales. La justicia europea²² se expresa en

19 STC 50/95 FJ7

20 FJ3-VI STJ Cataluña 939/2007«...Pues bien, como ha quedado señalado, la STC 50/1995, de 23 de febrero, proclama la necesidad de la aplicación analógica de los preceptos de la Ley Procesal Penal sobre los registros al caso de solicitud para actuaciones de la Inspección tributaria, pues la Ley Enjuiciamiento Criminal se pronuncia en el mismo sentido, desde 1882, para los registros domiciliarios dentro de la fase de instrucción en causas por delitos.»

21 STC 50/1995 FJ6

22 Ravon contra Francia, Maschino contra Francia, LPG Finance Industrie contra Francia, y muchas otras.

términos similares al amparo de este precepto avalando que la defensa de un sistema tributario justo y la actuación inspectora subsiguiente cumplen los criterios del art 8.2 CEDH.

Por lo tanto, desde el punto de vista de la necesidad la actuación de la inspección de tributos se hace acreedora de la misma a priori. Pero, como decíamos, ello no debe conducir a una automaticidad en el otorgamiento de la entrada, sino que deben de ponderarse los intereses en juego, y es el juez a quien corresponde ese bastanteo velando por la aplicación del principio de proporcionalidad de forma que la entrada sea absolutamente indispensable para la actuación administrativa²³.

No servirá aquí el tan utilizado argumento de que en el domicilio existe documentación y que de no acordarse la entrada podría frustrarse la eficacia de la actuación haciendo desaparecer los elementos de prueba, ya que con este criterio se podría justificar la entrada en la gran mayoría de domicilios, sino que será necesario más argumentario, o decir que lleva una contabilidad oculta porque se lleva en el sector o porque tiene un nivel bajo de ingresos con tarjetas de crédito, todo esto son meras conjeturas o suposiciones sin una base sólida²⁴

Y es que citando los arts 546, 573 y 579 Lecrim debe de haber indicios de comisión del ilícito que se persigue, y el ilícito debe estar detallado en la solicitud, y a su vez, indicios de obtener mediante la entrada el descubrimiento o comprobación de algún hecho o circunstancia importante. Cabría recordar la contundencia del art 573 Lecrim para autorizar el registro de libros y papeles siendo que hace referencia a la existencia de indicios graves de que de dicha diligencia resultará el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante.

En palabras del TC²⁵ han de expresarse los indicios existentes de que se ha cometido un ilícito, no la mera sospecha ni la pretensión genérica de prevenir o descubrir delitos o ilícitos (fishing expeditions) o despejar sospechas sin base objetiva. La decisión judicial debe exteriorizar las bases fácticas y jurídicas que justifican la concurrencia del presupuesto habilitante, como es la imputación del ilícito y los datos o hechos objetivos que se consideran indicios, siendo indispensable la precisión de esos indicios. Pero recordemos que lo que se pide son indicios no pruebas irrefutables. Y ese examen de indicios debe realizarse «ex ante» es decir con carácter previo²⁶ a los efectos de justificar la autorización de entrada.

No obstante, el propio TC²⁷ ha matizado estas últimas palabras respecto a lo que podemos denominar motivación del auto y admite lo que se denomina motivación por remisión o motivación *aliunde*, pero siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y esa fundamentación jurídica sea admisible. Es decir, la decisión judicial de manifestar tácitamente o expresamente que acoge la motivación del órgano administrativo en la solicitud de la autorización. Recordemos que esa motivación del órgano administrativo se produce en ausencia de contradicción.

Determinados los indicios de la comisión del ilícito y para completar el juicio de proporcionalidad falta el carácter necesario de la intervención, sobre todo cuando es la primera medida de investigación por lo que debe ponderarse la eventual existencia de medios alternativos de investigación²⁸ menos invasivos. Así lo han puesto de manifiesto los tribunales en alguna ocasión en que estos han indicado que el camino son las actuaciones de comprobación e investigación y no la autorización de entrada en domicilio, atendiendo al juicio de necesidad cuando entran en pugna dos derechos reconocidos en la carta magna²⁹.

23 STSJ Castilla León 10/2/2017 FJ2

24 STSJ Madrid 870/2015 FJ4

25 STC 146/2006 FJ2

26 STSJ Cataluña 9/6/2016 FJ4

27 STC 140/2009 FJ3

28 STC 184/2003 FJ11

29 STSJ Madrid 870/2015 FJ4

5. La ejecución de la medida, la entrada e incautación

Hemos hablado de que los criterios jurisprudenciales de autorización de entrada en el domicilio son reiterativos en la exigencia de garantías, siendo que una muy importante es la tutela judicial de todo el proceso.

Por lo tanto, cabrá entender que también la entrada e incautación de archivos electrónicos y de documentación deberá de realizarse al amparo de estas garantías y en concreto de la tutela judicial.

En este sentido, el art. 569 IV Lecrim precisa la presencia de Letrado de Administración de Justicia (LAJ) en las entradas en domicilio, pero cabe decir que es una práctica casi habitual la no presencia de LAJ en las entradas domiciliarias en el ámbito de inspecciones tributarias.

Normalmente, las entradas domiciliarias en el ámbito de la inspección tributaria se limitan a copiar los discos de los ordenadores y sobre las copias realizadas por los funcionarios se llevan a cabo procedimientos para la obtención de huellas digitales. Lo que es cierto es que en el momento de llevar a cabo esas copias el contribuyente no conoce con exactitud qué se está copiando, más allá de que se copia el ordenador x, si la copia respeta el ámbito de la orden, ni si quiera si el procedimiento asegura que el fichero de resultado es una copia del de origen, lo que en cierta forma puede comprometer la cadena de custodia.

Debemos volver a recordar que tanto el TC como el TEDH insisten en que el proceso de entrada debe estar bajo tutela judicial, y dicha tutela debería extenderse a la obtención de piezas de convicción. Así pues, y siendo que en dicha entrada y obtención de copias se realiza in situ y normalmente sin presencia de personal judicial, se plantea la duda sobre la validez de las pruebas. Por ello la Jurisprudencia penal³⁰ afirma, no obstante, que si bien dicha ausencia no afecta a que la entrada con autorización judicial sea conforme a derecho, no constituyendo una violación del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio, ello no convierte automáticamente a la prueba en ilícita, art 11 LOPJ, pero si le priva de autenticidad y valor probatorio como prueba preconstituida o anticipada, convirtiéndolo en un acto procesalmente nulo, aunque ello no impide que mediante otros medios de prueba complementarios se pueda evidenciar la ocupación de los efectos intervenidos en el domicilio. Por lo tanto, la no presencia de LAJ en la entrada priva de autenticidad y valor probatorio a la prueba pero sin constituir prueba ilícita, y ello no impide que por otros medios se evidencie la existencia real de las pruebas.

La circular 3/2015 del TSJ de Murcia ponía de relieve esta cuestión haciendo ver la confusión que existe entre lo que es el volcado u obtención de copia espejo y lo que es el acceso en sí a la información, siendo que el acceso a la información una vez obtenida la copia espejo no es una cuestión que requiera la presencia de LAJ, puesto que estamos ante una fase de pericia judicial en la cual el LAJ no es experto y es a esta fase a la que se refiere determinada jurisprudencia³¹. Pero, por el contrario, sí que considera imprescindible que en el volcado el LAJ intervenga para no quebrantar la cadena de custodia y evitar posibles nulidades. Además, recalca dicha circular que dicha apertura y volcado sin control judicial no garantiza la cadena de custodia lo que da pie a alegar indefensión, puesto que del material informático obtenido no está garantizada su integridad y autenticidad.

El art 588 sexies.a Lecrim y siguientes determinan claramente dos fases, la incautación de material informático, por un lado, y el acceso a la información por otro. Y son dos fases que requieren autorización expresa por separado, es decir la orden que permite la incautación no implica el acceso a la información, y dicho acceso requiere de una motivación ad hoc que justifique el porqué, siendo que dicho acceso puede llevarse a cabo en el momento de la entrada o con posterioridad mediante autorización posterior.

30 STS 2135/2010 FJ2

31 Las SSTS 1599/99, 259/99 y 408/08

La autorización de acceso a la información de acuerdo con el art 588.sexies.c.1 Lecrim debe fijar los términos y el alcance del registro pudiendo autorizar la realización de copias y debe de fijar las condiciones que aseguren la integridad de los datos y las garantías de su preservación.

Quizá debería hacerse la reflexión que la no presencia del LAJ en el volcado de información puede suponer dar vía libre a exceder el ámbito de la copia de los límites que marca la orden judicial, y abre la puerta a otra discusión y es la de los «hallazgos casuales» y servido en bandeja su ilicitud.

No parece que la justicia europea discurra por caminos distintos a la española respecto a la necesidad de presencia judicial física en la entrada. Existen numerosas STEDH³² en las que los supuestos de hecho son entradas en domicilio realizadas solo con presencia de la policía o por agentes tributarios, y el Tribunal no hace comentario al respecto.

No obstante, sí que interesa hacer un comentario sobre el respeto de los términos y alcance del registro que contiene el auto judicial y las consideraciones al respecto del TEDH. En el caso Vinci³³ los demandantes consideraban que las incautaciones realizadas en la entrada al domicilio constituían una injerencia desproporcionada en su derecho al respeto de su domicilio, art 8 CEDH, y ello porque en el curso de la entrada se incautaron de gran número de documentos los cuales no pudieron ser examinados previamente por los demandantes. No parece que dichas incautaciones, que en un primer momento puedan ser masivas, supongan per se una injerencia desproporcionada, dado que el propio Tribunal reconoce que no es posible impedir la incautación de documentos no relacionados con el objeto de la investigación. En concreto, no califica la incautación de «masiva e indiferenciada» porque se había elaborado y entregado al afectado un inventario suficientemente preciso indicando los nombres de los expedientes, sus extensiones, su origen y sus huellas dactilares digitales y se les ha entregado una copia de los documentos incautados. Lo anterior debe permitir que el demandante pueda evaluar su regularidad a posteriori de una manera concreta y eficaz, lo que incluye el acceso a la tutela judicial para que el juez decida sobre el destino de las pruebas mediante un control de proporcionalidad procediendo, en su caso, a la devolución o la eliminación de los documentos que excedan el ámbito de la actuación. Es decir, a sensu contrario, el TEDH hubiera considerado que la entrada no cumplía con la proporcionalidad exigida vulnerando el art 8 CEDH. En el caso examinado, el TEDH apreció que el Tribunal que tuteló la actuación se limitó a apreciar la regularidad del marco formal de la incautación, pero no llegó a realizar el examen práctico necesario por lo que concluye que las incautaciones fueron desproporcionadas y que por lo tanto existió una vulneración del art. 8 CEDH. Es decir, las garantías no supusieron un control efectivo.

No existe en nuestra Lecrim una referencia expresa a estas particularidades del procedimiento más allá del 569 IV, acta del LAJ, y del 588.sexies.c.1, pero ello no es óbice a que de acuerdo con el art 10.2 CE deban de tenerse en cuenta la interpretación que del art 8 CEDH realiza el TEDH y su obligado cumplimiento por lo estados firmantes, dado los efectos erga omnes en materia interpretativa de las sentencias del TEDH, art 10.2 CE y 32 CEDH.

Por lo tanto, y de acuerdo con esta jurisprudencia, debemos concluir que incautado material informático debe proporcionarse un inventario de la información aprehendida, así como copia de la misma y el control jurisdiccional de la medida adoptada debe permitir el acceso del interesado a la tutela judicial para que pueda poner de manifiesto el exceso en la aprehensión y se tomen las medidas efectivas.

32 Ravon, Maschino,

33 Affaire Vinci Construction Et Gtm Génie Civil Et Services c. France §76

6. La medida inaudita parte y los recursos. La visión de Estrasburgo

Si existe una cuestión planteada reiteradamente por los afectados de la autorización de entrada es la de haberse adoptado esta inaudita parte, y ello seguramente todo sea dicho porque el sistema de recursos establecido quizá dista de su inmediatez.

Pensemos que la medida inaudita parte es solicitada habitualmente por la Administración fundamentándola en el interés general, ya que se persigue una finalidad sorpresiva³⁴ puesto que podría darse al traste con el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la inspección tributaria y ya que existe un interés público y general que debe garantizarse es lo que justifica desde la perspectiva del principio de proporcionalidad la adopción de la medida. La jurisprudencia de los TSJ es bastante reiterativa en este argumentario y siendo que existe una sólida doctrina del TC que avala en estas actuaciones el mecanismo de solicitud de autorización inaudita parte, puesto que fundamenta el interés general diciendo que es inherente a la actividad inspectora de la Hacienda Pública lo que es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país ya que el deber de tributar se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de un sistema tributario justo, art 31 CE, por lo que debe de impedirse una distribución injusta de la carga fiscal³⁵. O se alude también a otra línea doctrinal del TC³⁶ en la que se sostiene que no es necesaria la audiencia previa y contradictoria de los titulares de domicilios, puesto que la autorización judicial de entrada domiciliaria no es resultado de un proceso jurisdiccional con partes que contienen ni viene exigida expresamente por los art. 18.2 CE, 91.2 LOPJ, 8.6 LJCA.

Esta misma cuestión de la adopción de la medida inaudita parte también ha sido planteada reiteradamente ante el TEDH. Recordemos que el art 8 CEDH en su apartado 2 admite la posibilidad de injerencia en el domicilio cuando este prevista por la Ley y constituya una medida que en una sociedad democrática sea necesaria para ...el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales. De las sentencias que se analizan se deduce que el TEDH no ve objeción a que la autorización de entrada se produzca sin audiencia previa, pero hay que atender a los condicionantes que establece.

Así, en la STEDH Funke contra Francia se entendió que el fin de la entrada domiciliaria en el ámbito del derecho financiero y tributario era legítimo, en el sentido que atendía a salvaguardar el bienestar económico del país, art 8.2 CEDH.

En la STEDH Chappell contra Reino Unido se analiza la autorización de entrada en domicilio en una medida adoptada inaudita parte a la vista de lo dispuesto en el art 8.2 CEDH y si esa medida está prevista por la ley, en nuestro caso sería art 8 LRJCA y art 91 LOPJ, así como si era necesaria en una sociedad democrática. Afirmo el TEDH que en una medida como la adoptada sin audiencia previa del afectado es **«fundamental que vaya acompañada de garantías, eficaces y suficientes, contra injerencias arbitrarias y los abusos»** §57, siendo que cuando analiza las garantías el tribunal hace referencia; al alcance de autorización, limitando el tiempo de entrada, el número de personas que podían entrar, y que los objetos intervenidos solo podían utilizarse para la finalidad determinada. También considera el TEDH parte de esas garantías los recursos que contaba el demandante si consideraba irregular la ejecución. El TEDH no aprecia violación del art 8 del CEDH si bien cabe llamar la atención del sistema de recursos que permitía al afectado solicitar en un tiempo extremadamente corto una audiencia contradictoria en la que el Tribunal vuelve a examinar la resolución de entrada y si procede mantenerla en vigor, revocándola si no hay motivos o no son suficientes, §20.

34 SSTSJ Castilla y León 10/2/2017 FJ3, 15/5/2018

35 SSTC 50/1995 FJ6, 76/1990

36 STC 174/1993 FJ7, AATC 129/1990 y 85/1992

En la STEDH Ravon contra Francia se analiza la entrada en domicilio por cuestiones de índole tributaria siendo que la medida se ha adoptado inaudita parte. El TEDH analiza la cuestión solo a la luz del art 6.1 CEDH, Derecho a un proceso equitativo, y no por el art 8 CEDH debido a que fue inadmitida la pretensión basada en este artículo, y afirma que para verificar si los solicitantes **tuvieron acceso a un «tribunal»** este debe tener competencia para conocer de **todas las cuestiones de hecho o de derecho** relativas al litigio de que conoce, §27. Es importante remarcar la siguiente afirmación, *«Según el Tribunal, esto significa que, en el caso de las visitas a domicilio, las personas afectadas **deben poder obtener un control judicial efectivo, de hecho y de derecho, de la regularidad de la decisión** que prescriba la visita y, en su caso, **de las medidas adoptadas** sobre la base de la misma; **el recurso o los recursos disponibles deben permitir**, en caso de que se compruebe la existencia de una irregularidad, bien evitar que se produzca la operación, bien, en caso de que ya se haya producido una operación considerada irregular, proporcionar a la persona afectada **una reparación adecuada**», §28*. En este caso los afectados podían interponer recurso de casación ante el TS pero dicho recurso no permite el examen de los hechos, podían recurrir al juez que adoptó las medidas para el control de la regularidad de estas con vistas a la suspensión o cese de la visita (considerando el TEDH que esto constituye una garantía a los efectos del art 8 CEDH), pero no la regularidad de la propia autorización (legalidad), además incluso esta posibilidad es tildada por el tribunal de teórica y no efectiva, §31, ya que no era informada por los funcionarios en el momento de la entrada domiciliaria ni tampoco el juez informó de ello, y una vez concluida la operación de entrada esa impugnación solo puede llevarse a cabo ante el tribunal que se tiene que pronunciar sobre cualquier procedimiento incoado sobre la base de los documentos aprehendidos. Es decir, no pueden obtener un control judicial efectivo de hecho y de derecho, el recurso que podrían interponer no proporciona una reparación adecuada, y el recurso ante el TS no puede considerarse que los solicitantes tuvieron acceso a un tribunal en el sentido expresado ya que no puede examinar todas las cuestiones de hecho. Por lo tanto, el TEDH concluyó que hubo vulneración del art 6.1 CEDH.

En el Asunto Maschino contra Francia, entrada en domicilio por un posible delito fiscal también con medida adoptada inaudita parte, el TEDH se pronuncia diciendo que no ve contravención del art 8.2 CEDH en la adopción de la medida, que la injerencia en el derecho del demandante al respeto de su vida privada y de su domicilio era proporcional a los fines perseguidos y en consecuencia, necesaria en una sociedad democrática. Estima vulneración del artículo 6.1 del Convenio (derecho a un proceso equitativo), y citando a la sentencia Ravon y otros vuelve a reiterar *«...el Tribunal precisó que esto implica en materia de visitas domiciliarias que las personas afectadas puedan obtener **un control jurisdiccional efectivo, tanto fáctico como jurídico, de la legalidad** de la decisión que prescribía la visita así como, **en su caso, de las medidas adoptadas** basadas en la misma; **el o los recursos disponibles han de permitir**, en caso de constatarse la ilegalidad, o bien prevenir que se produzca o, en la hipótesis de que ya haya tenido lugar la operación considerada ilícita, proporcionar al **interesado una reparación adecuada**»*. Dado que el procedimiento en este caso se basaba en la misma normativa que el caso Ravon y otros el Tribunal dictaminó la existencia de violación del art 6.1.

En esta sucesión de Sentencias, que tiene como Estado afectado a Francia, tiene lugar un cambio importante. Y es que, probablemente, debido a la sentencia Ravon antes analizada, se produce en el Estado francés a raíz del caso Winkler 10/5/2007 un pronunciamiento del Consejo de Estado concluyendo que el juez que había aprobado la entrada se mantenía competente para decidir sobre la legalidad de la entrada aunque esta hubiera finalizado. Cita de esto lo podemos encontrar en la STEDH SA LPG Finance Industrie contra Francia, y precisamente ese razonamiento es el que hace que el TEDH rechace las pretensiones del demandante en este último caso al no haber agotado las vías judiciales.

En el Asunto Sociedad Canal Plus y otros contra Francia, la entrada en domicilio sin audiencia previa no es por cuestiones fiscales sino por cuestiones relativas al derecho de competencia por lo que el pronunciamiento del Consejo de Estado anterior no parece ser aplicable ya que la normativa cambia. Se analiza la violación del art 6.1 CEDH ya que el recurrente solo tuvo la vía del recurso de casación para impugnar la legalidad de la decisión de entrada pero esta vía no permitía analizar los hechos en los que se basaba las autorizaciones de entrada aunque si pudieron impugnar la adecuación de las operaciones de entrada, y basan su reclamación citando el caso Ravon en el que el control de ejecución de estas operaciones ante el juez que autoriza la entrada no puede subsanar la ausencia del control relativo a la

legalidad de la entrada. El TEDH citando el caso Ravon recuerda que debe permitirse al afectado discutir tanto la decisión de entrada como las medidas adoptadas en base a la misma, y que ya dijo que el recurso de casación no garantiza un control judicial efectivo en el sentido del art 6.1 CEDH. Las autoridades demandadas argumentan que si bien el litigio surge en 2005, en 2008 y a raíz del caso Ravon modifican la normativa permitiendo un recurso de apelación para recurrir la orden de autorización de entrada, así como en dicha modificación introducen disposiciones que permiten la aplicación retroactiva del mismo, pero este recurso solo puede interponer si se interpone recurso sobre el fondo contra la decisión de la autoridad de defensa de la competencia, lo que hace incierto el recurso a juicio del TEDH puesto que la decisión sobre el fondo puede tardar años. El TEDH concluye que el recurso tiene que ser adecuado, lo que implica certeza de obtener un control jurisdiccional efectivo de la medida controvertida en un plazo razonable, §40. El TEDH estima que existen vulneración del art 6.1 CEDH.

De las sentencias extraídas incluso cabe inferir unas breves notas de derecho procesal comparado. En el caso Chappell se desarrolla en Reino Unido y según se describe la orden de entrada le informa que el afectado tiene derecho en procedimiento urgente a pedir la modificación o revocación de la orden de entrada, por lo que se produciría una audiencia contradictoria ante el tribunal una vez transcurrida una semana desde la entrada con vistas a mantener o revocar la orden. En el Caso Ravon, que se desarrolla en Francia, también tiene derecho el afectado al control de la ejecución ante el tribunal que dicto la medida, si bien el TEDH considera este control no efectivo al no informarse del recurso al afectado, y recordemos que se estima que hay violación del 6.1 puesto que no se puede plantear ante ese tribunal cuestiones de legalidad, y presumiblemente por las condenas ante el TEDH con posterioridad a este asunto el Consejo de Estado Frances rectifica permitiendo que dicho tribunal sea competente para las cuestiones de legalidad. Es decir, el mismo tribunal puede verificar cuestiones de legalidad y de ejecución, lo que le convierte en un tribunal en el sentido del CEDH.

Visto lo anterior vamos a analizar como se desenvuelve una entrada en domicilio instada por la inspección tributaria en territorio español. El Delegado emite una orden de entrada en domicilio, art 172.2 RGAT, cuyo fundamento normalmente es un informe de la inspección tributaria, y dado que el domicilio donde se pretende la entrada es un domicilio protegido se solicita del Juzgado Contencioso Administrativo correspondiente la emisión de la correspondiente orden de entrada inaudita parte, art 113 LGT, art 8.6 LJCA, art 91 LOPJ. El juez sin posibilidad de someter a contradicción el informe de la inspección y teniendo los fundamentos de la solicitud una apariencia de legalidad normalmente otorga la autorización inaudita parte, ya que no suele disponer de argumentos para rebatirlo. Se produce la entrada de la inspección sin que comparezca nadie por parte del juzgado ni por supuesto el LAJ (es lo habitual), con lo que la inspección es la que ejecuta la orden según su entender. Concluida la entrada y efectuada la copia de archivos electrónicos, la inspección facilita únicamente una huella digital de la copia, y no suele entregar inventario de archivos copiados ni tampoco entrega un duplicado de la copia efectuada al interesado. Como recursos contra la autorización, si es contra la legalidad de la medida solo cabe recurso de apelación contra el auto, art 80.1.d LJCA, y no pudiendo abarcar dicho recurso los excesos de ejecución. Así lo manifiesta la doctrina jurisprudencial de los TSJ³⁷, que reiteran que el examen de la legalidad, necesidad y proporcionalidad de la medida teniendo en cuenta la situación ex ante, es el objeto del recurso, y que los pretendidos excesos caen extramuros del mismo.

Y si es contra la ejecución de la medida el recurso será el que se interponga contra el acto administrativo consecuencia de la requisa de documentación, según el TSJ Castilla y León 458/2018 citando la STS 2/11/2016 « *los pretendidos excesos en la ejecución del auto de autorización de entrada son competencia del órgano que resulte competente para examinar el acto administrativo definitivo que resuelva el procedimiento administrativo iniciado con ocasión de las actuaciones de la Inspección de Tributos amparadas en el Auto de autorización de entrada en domicilio podría incardinarse en tal apartado*». Por el contrario, de acuerdo con el Auto de 25 de Mayo de 2015 del TSJ de Cataluña, los excesos que hubieran podido cometerse corresponde examinarlos al juzgado autorizante conforme a la doctrina constitucional y del TEDH, lo que es coherente con la garantía de tutela judicial de la ejecución manifestada por el TC y los criterios del TEDH, pero debe recordarse que para que ello sea efectivo y

37 SSTJ Castilla y Leon, Valladolid 4/11/2016, 10/2/2017, 30/10/2017, 15/5/2018, STJ Cataluña 9/5/2016

según el TEDH es necesario que así se informe al afectado de la disponibilidad de dicho control para que se entienda que esta garantía existe. De todo ello se deduce que no cabe recurso o audiencia a posteriori ante el Juez que ha dictado el auto de entrada para discutir la legalidad de la medida, y solo de acuerdo con lo expuesto cabe el control de posibles excesos, si bien también cabría con posterioridad durante el proceso que examine el acto administrativo, lo que no cumple con los estándares de la jurisprudencia del TEDH ya que es un recurso incierto en un plazo inconcreto.

Así pues la situación existente es como una tormenta perfecta, el juez autoriza la entrada en base a un informe de una cierta complejidad normalmente con datos numéricos sin capacidad de contradicción, la inspección no suele entregar la copia del material electrónico requisado ni inventario del mismo quedando este en su poder y siendo que es ella, la inspección, la que decide el acto material de copiado en la habitual ausencia del LAJ en el procedimiento contencioso administrativo, el afectado puede recurrir la legalidad en apelación y supuestamente puede recurrir ante el juez la ejecución de las medidas pero recordemos que el TEDH exige que se le informe al afectado de esa posibilidad para que exista un control eficaz. Mientras tanto la información que ha sido intervenida en ausencia de fedatario público judicial está en manos de la inspección tributaria durante el tiempo que dure todo este proceso de recursos sin que el contribuyente haya tenido medios efectivos del control de su regularidad. Recordemos que el criterio de los tribunales³⁸ no admite lo que se denomina inspecciones genéricas o fishing expeditions (a ver lo que se encuentra), pero lo cierto es que el procedimiento tal y como está funcionando lo puede estar fomentando.

Si hacemos un breve resumen de lo expuesto respecto a las SSTEDH citadas,

- El TEDH calificó de garantía, a los efectos del art 8.2 CEDH, el recurso ante el propio juez que dicta las medidas sobre la regularidad de las mismas³⁹.
- Debe existir un control judicial efectivo ante un tribunal, entendiendo este como aquel que puede pronunciarse sobre todas las materias⁴⁰. Sin embargo, como ya he comentado en cuanto a las cuestiones relativas a la legalidad del auto de entrada tiene que acudir al recurso de apelación y en cuanto a la ejecución de las medidas de acuerdo con la interpretación jurisprudencial de determinados tribunales es competente el juez que la autorizó o aquel a que resuelva sobre el acto administrativo que se fundamente en la entrada.
- Debe informarse al afectado (por los funcionarios o por el juez) de los recursos disponibles para que se entienda que existe un control judicial efectivo de hecho y de derecho⁴¹, y en concreto respecto al control de la ejecución.
- Remitir la discusión de las cuestiones relativas a la entrada a un posible recurso sobre el fondo del asunto, lleva a calificar dicho recurso por el TEDH como no adecuado puesto que tiene que existir certeza en obtener acceso a la vía judicial en un plazo razonable⁴².
- La no entrega de un inventario del material incautado, así como la no entrega de copia del mismo puede calificar la requisa de masiva e indiferenciada es decir la medida no atiende al juicio de proporcionalidad, e impide evaluar su regularidad a posteriori de manera concreta y eficaz lo que convierte las garantías en no adecuadas e insuficientes, entendiendo que el TEDH y en referencia a dicha evaluación de regularidad remite al propio Juez actuante en el procedimiento de entrada⁴³.

De todo ello puede inferirse que la normativa española en el ámbito procedimental judicial contencioso administrativo y en los asuntos de entrada en domicilio y en concreto en el ámbito de los recursos de que debe disponer el afectado por la entrada en el domicilio, puede estar amparando actuaciones que

38 STSJ Cataluña 939/2007

39 Ravon contra Francia, Chappell contra Reino Unido

40 Ravon contra Francia, Sociedad Canal Plus y otros contra Francia

41 Ravon contra Francia

42 Sociedad Canal Plus y otros contra Francia

43 Vinci Construcion y Gtm G_nie Civil y Servicios contra Francia

no se adecuan con los estándares exigidos por la jurisprudencia del TEDH en la tutela de los derechos de los arts. 6.1 y 8.2 CEDH.

7. Consecuencias de la vulneración de los criterios jurisprudenciales del TEDH

Si atendemos a la parte dispositiva de estas sentencias observaremos que el TEDH a parte de declarar la posible violación de los artículos del CEDH se limita a fijar en su caso la indemnización al demandado, pero quizá lo más relevante no es lo que se deduce de la literalidad de la declaración/condena sino las consecuencias indirectas para un Estado firmante del convenio como España.

El TC en sentencia de 245/1991 dijo «*el Convenio no sólo forma parte de nuestro Derecho interno, conforme al artículo 96.1 de la C.E., sino que además, y por lo que aquí interesa, las normas relativas a los derechos fundamentales y libertades públicas contenidas en la C.E., deben interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (art. 10.2 C.E.), entre los que ocupa un especial papel el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*».

Dada la incorporación del convenio a nuestro derecho interno, art 96 CE, y la obligación de interpretar los derechos fundamentales de acuerdo con los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias, art 10.2 CE, implica que el Juez se encuentra sometido a dicho Tratado, art 117 CE, al estar este integrado en nuestro ordenamiento y formar parte de nuestra legalidad.

Por otra parte, y del juego del art 10.2 CE y del art 32 CEDH, que atribuye al TEDH competencia interpretativa del Convenio, y de acuerdo con la doctrina⁴⁴ cabe inferir que dicha capacidad interpretativa tiene una eficacia erga omnes en el Estado español por lo que la jurisprudencia de dicho tribunal tiene en nuestro país valor interpretativo en nuestro sistema legislativo, Constitución incluida. Así normalmente se infiere de las numerosas sentencias del TC y TS donde se cita la doctrina jurisprudencial del TEDH

Es por ello que el Juez español sometido a la legalidad española debe de aplicar no solo el Convenio, sino que tendrá que hacerlo de acuerdo con la interpretación que deriva de la doctrina jurisprudencial del TEDH, y por supuesto el término legalidad incluye a la normativa procesal española.

Por lo que de ello deriva que si dicha normativa procesal española no se adecua al CEDH de acuerdo con la interpretación jurisprudencial del TEDH, ello supondrá que no lo hace tampoco a la Constitución española respecto a aquellos artículos parejos al convenio, por ejemplo art 6.1 CEDH y art 24 CE, lo que debería de obligar al juez nacional a inaplicar la norma y elevar cuestión de inconstitucionalidad o alternativamente y si la norma lo permite hacer una interpretación de la norma española acorde con dicha doctrina jurisprudencial. Y lo anterior sin perjuicio de que la existencia de determinados vicios como no dar un inventario de lo incautado y/o una copia del material informático, así como el no informar al afectado de la posibilidad de dirigirse al Juez para el control de regularidad de la medida, pueda determinar la nulidad de las pruebas que se obtengan o del mismo procedimiento.

8. ¿Juez de lo Contencioso o Juez de lo Penal?

Con anterioridad a la actual LRJCA la competencia jurisdiccional para entrada en domicilio se atribuía a los jueces de lo penal, por que cabría preguntarse si estos dada su práctica resolverían de una forma más garantista este problema. No creo que sea un problema de práctica puesto que si esta no se tiene

⁴⁴ García Enterría, Eduardo : El sistema europeo de protección de los Derechos Humanos, Civitas, Madrid, 1983, págs., 152 y ss.

se adquiere y vistas las estadísticas de entradas de domicilio en el ámbito administrativo no se sí esto de la falta de práctica se puede seguir manteniendo.

El juez de lo contencioso administrativo tiene la misma capacidad que pueda tener el juez de lo penal, el juez conoce el Derecho, principio *iura novit curia*. Es cierto como digo en este trabajo que son de aplicación los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a las autorizaciones de entrada en domicilio en el ámbito del procedimiento contencioso administrativo, pero recordemos que esto es una creación jurisprudencial.

Si por un momento aceptáramos como válida la afirmación de la mayor destreza o práctica del Juez de lo Penal, ¿a qué habría que atribuirlo?

Es cierto que tanto el Juez de lo Penal como el Juez de lo Contencioso se enfrentan los dos al mismo dilema, dejar entrar en un domicilio protegido con un informe de parte y a priori sin audiencia ni contradicción, con el correspondiente juicio *ex ante* de necesidad, adecuación y proporcionalidad, entonces... ¿por qué esa supuesta diferencia si es que existe?.

Quizá no es tanto lo que sucede antes como lo que sucede después, me explico. En los procedimientos que arrancan del ámbito administrativo, la intervención del Juez empieza y acaba con la autorización de entrada, a posteriori prosigue la actuación administrativa sin intervención del Juez, de investigación me refiero, sin embargo en el procedimiento penal cuando se solicita una entrada no es por una posible infracción administrativa sino por indicios de comisión de ilícitos penales y concedida la autorización el Juez ya no se desvincula de la operativa posterior, puesto que la presencia del LAJ que informa de la entrada y el atestado correspondiente supone normalmente el inicio de un proceso de instrucción, es decir el proceso sigue bajo tutela judicial, lo que le permite al Juez un retorno de información cuando el sujeto que ha sufrido la intromisión hace uso de su derecho a la audiencia y a la contradicción, y eso precisamente le sirve al Juez para poder evaluar a posteriori aquellos indicios que se le pusieron como razones, por lo que en cierta manera se adquiere efectivamente una práctica y un conocimiento. Pero habrá de convenir que no es porque sea Juez de lo «Penal», sino porque el procedimiento no es comparable

Dicho esto, no creo que la solución sea exportar esta forma de actuar al procedimiento administrativo, quizá más por temas operativos, pero si conseguir de alguna forma que ese Juez de lo Contencioso, tan capaz como el de Penal, tenga un retorno de lo acertado del informe que le llevo a autorizar la entrada, y eso es algo que falla actualmente en mi modesta opinión.

Por supuesto que además concurren una serie de aditamentos que de alguna forma amplifican el problema, no presencia del LAJ, falta de transparencia en la actuación de la Administración, dilación en obtener un recurso efectivo pero creo firmemente que un problema importante es la no retroalimentación del Juez a través de la contradicción y audiencia de forma que empiece a familiarizarse con la fiabilidad de los indicios que presente la Administración.

Por lo tanto, no es un problema de Juez Contencioso versus Juez de lo Penal, sino es un problema de que nuestra normativa procesal contencioso administrativa no está a la altura de las circunstancias en una cuestión que afecta a derechos fundamentales.

9. Conclusiones

Quizá debería empezar diciendo que las autorizaciones de entradas en domicilio por cuestiones tributarias e inaudita parte es una medida compatible y necesaria en un Estado de Derecho y que encuentra su justificación en el art 31 CE, y la obligación de que todos debemos contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero de lo que se trata no es de discutir el qué sino el cómo.

Y ello porque estamos hablando de que la entrada supone la confrontación de derechos y obligaciones constitucionales que obliga a los tribunales a llevar a cabo el juicio de necesidad, adecuación y proporcionalidad adecuado.

En este escenario, en el que los derechos recogidos en el art 18 CE están en juego, nos encontramos con un vacío de normas procesales en la regulación de materia tan importante que la jurisprudencia se afana, en la medida de lo posible, en completar. Este vacío hace que se dificulte la ubicación del procedimiento judicial de autorización de entrada domiciliaria dentro de los procedimientos habituales que caracterizan a la LRJCA, es decir ordinario, abreviado, o de protección de derechos fundamentales, pero quizá la incorporación del art 122 bis permite apuntar a este último.

Nuestro Tribunal Constitucional exige para la validez de la autorización de entrada en domicilio otorgada inaudita parte que la misma reúna una serie de garantías a saber, que se limite el tiempo de entrada, el periodo de duración, el número de personas que acceden al domicilio y que las medidas de ejecución deben de adoptarse las cautelas imprescindibles bajo la salvaguarda del juez.

En base a este espíritu garantista y de mínima intervención y viendo la similitud entre la actividad investigadora en fase de instrucción y la actividad inspectora y debido a la falta de regulación nuestro TC extiende la aplicación analógica de los preceptos de la Lecrim que regulan los diversos aspectos de la entrada en domicilio al procedimiento contencioso administrativo.

Esta extensión que propugna el TC en el ámbito procesal, producido el cambio competencial para otorgar las autorizaciones de juzgados de lo penal a los del orden contencioso administrativo, sigue vigente a juicio de una variada jurisprudencia de los TSJ.

La autorización de entrada debe atender a una necesidad que encuentra justificación en el art 31 CE y 8.2 CEDH pero que no debe de conducir a una automaticidad de las entradas y por ello no se cumple con meras sospechas, sino que exige datos o hechos y la precisión de los indicios, no pruebas irrefutables, siendo que el juicio de ponderación obligaría también a analizar si no es posible satisfacer los intereses de la Hacienda Pública con otras medidas menos invasivas.

Normalmente estas entradas domiciliarias y en este ámbito se realizan sin la presencia de LAJ lo que de acuerdo con el criterio jurisprudencial no invalida la entrada ni convierte las pruebas en ilícitas, pero las priva de autenticidad y valor probatorio salvo que por otros medios se evidencie la existencia real de las pruebas.

Desde el punto de vista de la jurisprudencia europea y los aspectos procesales, el procedimiento que se sigue en España para las entradas en domicilio presenta determinados aspectos que vierten serias dudas sobre su adecuación a la citada jurisprudencia. Los procedimientos de recurso existentes no permiten plantear sobre el mismo juez tanto cuestiones de legalidad y de ejecución en un plazo razonable, ya que existe una compartimentación procesal que provoca que las cuestiones de ejecución no puedan ser discutidas en apelación, y que ante el propio juez que ordenó la medida solo se admita por la jurisprudencia la posibilidad de plantear el control de ejecución, ello podría llevar a considerar que no se está ante un «tribunal» en el sentido del CEDH.

Por otra parte y también a la luz de la jurisprudencia europea pueden estar concurriendo determinados vicios procesales en la ejecución del procedimiento, debería entregarse al afectado por la medida un inventario detallado del material informático incautado, y una copia del mismo, no garantizando sus derechos la entrega de una mera huella digital, puesto que no le permite evaluar la regularidad de la entrada, así como debe de informarse al afectado de la posibilidad de recurrir al juzgado para el control de la regularidad de la ejecución.

En 2018 la LRJCA cumplió 20 años desde su entrada en vigor y las cuestiones puestas de manifiesto en este trabajo hacen que sea, bajo mi punto, necesaria la revisión de la norma sobre todo en el aspecto procedimental de las entradas en domicilio donde se muestra francamente mejorable. Son demasiadas lagunas para un procedimiento cuyo número de actuaciones va in crescendo y siendo que están en juego derechos fundamentales, no puede pretenderse que la judicatura haga el trabajo que le

corresponde al legislador en un Estado que se llama de Derecho, primero porque no debería de ser esa su función y segundo porque es un camino lento en el que mientras tanto las posibles infracciones de derechos fundamentales tienen un campo abonado. No obstante, de darse la inacción por parte de los poderes del Estado debería tener la respuesta adecuada de los ciudadanos a través de las posibilidades que muestra la jurisprudencia referenciada del TEDH.

Si tuviera que hacer una propuesta de lege ferenda me inclinaría por un modelo como el que existe en Francia después de las reformas en cierta manera obligadas por la jurisprudencia del TEDH. En una medida como la que hemos analizado que supone una intromisión en los derechos fundamentales debe de proporcionarse al afectado por la decisión inaudita parte un control judicial efectivo y con la misma inmediatez que tiene la medida, para discutir tanto la legalidad como la ejecución, y ello porque no puede alegarse ya perjuicio por la Administración una vez realizadas las incautaciones y corresponde en aras de una respuesta adecuada que el Juez que tutela la entrada que además del control de la medida verifique su legalidad, es decir y entre otras cuestiones, si ese informe de la Administración en el que se basó para su decisión ahora sometido a contradicción le sigue mereciendo la misma conclusión, no hacerlo así incentivará el abuso del procedimiento por la Administración y hacerlo así conseguirá evitar determinadas tentaciones en la redacción de los informes. Al principio de este trabajo y ante el vacío procedimental existente cite la propuesta en aquel momento, año 1.999, de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado aludiendo al art 135 LRJCA en el que al afectado por una medida cautelar inaudita parte se le da audiencia a los pocos días para oponerse a la misma, no iba nada desencaminada la misma y desde luego era muy acorde con esas garantías que deben de existir en toda autorización de entrada al domicilio y que ahora se reivindicaban desde la jurisprudencia europea. La introducción del art 122.2 bis LRJCA ha enseñado el camino, si bien por la especialidad del tema aquí estudiado lo habitual es que la autorización se tome inaudita parte, pero nada impide al legislador posponer la contradicción a un espacio temporal posterior a la entrada e incautación. Y de la misma forma en apelación debería de poder discutirse cuestiones de legalidad como de control de la medida puesto que es lo corresponde a un tribunal de acuerdo con los criterios del TEDH.

10. Monografías/ponencias/artículos

Autorización Judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad. Miguel Ángel Ruiz López. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica nº 317.

El registro de dispositivos de almacenamiento masivo de la información. Ana María Martín Martín de la Escalera. Fiscal. www.fiscal.es

Registro de los dispositivos de almacenamiento masivo de información. Javier Ángel Fernández Gallardo. LAJ del Juzgado Central de Instrucción nº2 de la AN. Dereito vol. 25, nº2.

Reseña la Ley sobre la sentencia Ravon del TEDH. Laleydigital-Documento

El Derecho Tributario y los Derechos Humanos en Europa. Una aproximación a la aplicación del CEDH a la materia tributaria. María García Caracuel. Profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada. Derecho y Sociedad 33.

Decisions of the ECHR Affecting domestic laws in the financial an tax field. Maria Amparo Grau Ruiz. Lex ET Scientia, Lesij nº XVIII. Vol 1/2011

Some Recent Decisions of the European Court. Philip Baker QC . IBFD. European Taxation December 2009

La autorización de entrada en domicilio por los juzgados de los Contencioso Administrativo. Marcos Gutiérrez Calvo. El Derecho.

Autorización judicial entrada domicilio para la ejecución forzosa de los actos de la administración. Antonio Pablo Rives Seva, Fiscal del TS. www.monografias.com

Autorización judicial de entrada en el domicilio y potestades administrativas: extensión del ámbito protegido, cuestiones procedimentales y proporcionalidad. Miguel Ángel Ruiz López. Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica.

Inspecciones de Competencia y su control judicial. Aspectos Constitucionales y Penales. Alfonso Gutiérrez y Fernando Lorente. Actualidad Jurídica Uría Menéndez.

La autorización judicial de entrada en el domicilio. Pilar Galindo Morell. Estudios QDL-Junio 2003

La entrada y registro domiciliario por la Inspección de Hacienda: derechos y deberes de los obligados tributarios. Jose Luis Bosch Cholbi. ECJ Leading Cases, año III, Vol 2.

Una visión práctica sobre la diligencia de entrada y registro y el concepto constitucional de domicilio. Mari Cruz Álvaro López. Revista española de Derecho, Empresa y Sociedad, Núm 4, 2014.

El derecho al respeto de la vida privada: los retos digitales, una perspectiva de Derecho comparado. Consejo de Europa. Estudio. Servicio de Estudios del Parlamento Europeo. Octubre 2018.

Actualización Jurisprudencial en materia contencioso administrativa: en particular Jurisdicción y competencia. Rafael Carlos de Vega Irañeta. Jornadas de Fiscales Especialistas en el Orden Contencioso Administrativo. Noviembre 2017. Centro de Estudios Jurídicos

Autorización judicial de entrada en lugar cerrado. Guías Jurídicas. Wolters Kluwer.

Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas. Juan Luis Sendín Cifuentes. Revista Quincena Fiscal núm. 3/2017. Editorial Aranzadi.

Los descubrimientos casuales en el marco de una investigación penal. Con especial referencia a las diligencias de entrada y registro en domicilio. Susana Álvarez de Neyra Kappler. Revista internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje, nº2 2011.

La tutela de los derechos de los contribuyentes en el CEDH y la experiencia tributaria italiana. Michele Ippolito. Revista española de relaciones internacionales. Nº8 2016

Memoria AEAT 2015

Memoria Fiscal General del Estado 2018

11. Bibliografía

La Jurisprudencia del TEDH en materia tributaria. Nicolas Diaz Ravn. Aranzadi 2016

Derecho Comunitario y procedimiento tributario / Fernando Fernández Marín y varios más. Atelier

La autorización judicial de entrada en el marco de la actividad administrativa. Laura Salmero Teixido. Marcial Pons

Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)

1. **Reserva de capitalización: controversias para la determinación del incremento de los fondos propios**

RIA 26, 1 DE JULIO

Coincidiendo con el comienzo de la campaña de Sociedades 2018, las Secciones del Impuesto sobre Sociedades y Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, han elaborado este documento en el que se analizan las controversias para la determinación del incremento de fondos propios y del mantenimiento de estos a los efectos de la aplicación del incentivo de la reserva de capitalización. Asimismo, en esta nota se pone de manifiesto los cambios producidos en las distintas versiones del Manual Práctico Sociedades 2018 publicado por la Agencia Tributaria respecto de las partidas integrantes en los fondos propios a los efectos de cumplir con los requisitos para la aplicación de este beneficio fiscal.

2. **La reducción de la base imponible del IVA por impago del precio: la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas españolas que la regulan y la urgente necesidad de su modificación**

RIA 26, 1 DE JULIO

Nota elaborada por David Gómez Aragón, Coordinador de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, en la que se desarrolla reciente jurisprudencia del TJUE en atención a la cual se puede deducir que el artículo 80 de la Ley del IVA, -en lo que se refiere a la reducción de la base imponible del IVA correspondiente a una operación gravada cuando resulte total o parcialmente impagado el correspondiente precio-, es contrario al Derecho de la Unión. De esta manera, el autor defiende tanto que cualquier compañía que se vea afectada por este hecho pueda invocar la aplicación directa del Derecho de la Unión y no aplicar el derecho interno español, como la urgente necesidad de modificar la redacción del precitado artículo.

3. **Prestadores de servicios a sociedades, inscripción en el registro mercantil y cuentas anuales**

RIA 27, 8 DE JULIO

El Real Decreto-Ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de la Directiva en materia de prevención del blanqueo de capitales, introduce, entre otras modificaciones, una nueva redacción de la letra «o» del artículo 2.1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, relativa a los denominados «prestadores de servicios a sociedades», y una nueva Disposición Adicional que impone la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil a aquellos profesionales que prestan los servicios descritos en la letra «o». Jaime Aneiros Pereira, miembro de la AEDAF, desarrolla en esta nota esta nueva obligación de inscripción y sus efectos.

4. El Senado Estadounidense da luz verde al protocolo que modifica el Convenio de Doble Impuesto de Estados Unidos-España

RIA 29, 22 DE JULIO

El pasado 16 de julio el Senado de los Estados Unidos ratificó el Protocolo firmado entre España y Estados Unidos en 2013 para la modificación del Convenio de Doble Imposición de 1990. El nuevo Protocolo reduce sustancialmente los impuestos en la fuente aplicables a los pagos transfronterizos entre España y Estados Unidos, modifica la cláusula de limitación de beneficios que da acceso al Convenio e introduce el arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos. En esta nota, elaborada por Antonio Barba, miembro de la Sección de Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, se resumen los principales cambios introducidos en el Convenio de Doble Imposición por el nuevo protocolo.

5. Los documentos «incrustados» en los acuerdos de liquidación: otra irregularidad de la AEAT

RIA 30, 29 DE JULIO

Nota elaborada por Alejandro Miguélez Freire, miembro de la Sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de la AEDAF, en la que se denuncia la manifiesta indefensión para el interesado que supone la irregularidad cometida por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, consistente en la incorporación de nuevos documentos «incrustados» en los Acuerdos de Liquidación.

6. Registro de prestadores de servicios a sociedades y fideicomisos

RIA 31, 2 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por Beatriz Marín Villamayor, miembro de la Sección de Mercantil-Civil, en la que se comenta la respuesta del SEPBLAC a la consulta planteada por la AEDAF y traslada la opinión de la Sección sobre algunos aspectos sustanciales de las nuevas obligaciones establecidas en la D.A. única de la Ley 10/2010, que ya se pusieron de manifiesto en el escrito de observaciones enviadas al Ministerio de Justicia en el trámite de consulta pública previa al modelo de formulario de inscripción en el Registro Mercantil de las personas físicas profesionales prestadoras de servicios.

7. El procedimiento sancionador no se puede interrumpir por un motivo exógeno, como es la paralización del procedimiento inspector del que trae causa

RIA 31, 2 DE SEPTIEMBRE

Esaú Alarcón García, miembro de la sección de Derechos y Garantías y Práctica Tributaria, comenta en esta nota la STS de 10 de julio de 2019, rec. 83/2018, que admitiendo una de las cuestiones planteada por la AEDAF en el recurso interpuesto contra el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, anula el apartado 4 del artículo 25 del mismo en el que se introducía una causa de interrupción justificada del procedimiento sancionador originado por una previa inspección tributaria, consistente en la paralización de las propias actuaciones de inspección.

8. Aplicación de la reducción del 60% en el arrendamiento de viviendas

RIA 32, 9 DE SEPTIEMBRE

Carmen Ferrer, miembro de la Sección de IRPF, comenta en esta nota dos recientes consultas vinculantes de la DGT en relación con la aplicación de la reducción del 60% en el supuesto de arrendamiento de viviendas a estudiantes.

9. Tributación a efectos IVA de los bonos polivalentes

RIA 32, 9 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por Jaime Rodríguez Correa, miembro de la Sección de Impuestos Indirectos de la AEDAF, en la que se analizan las contestaciones a las Consultas Vinculantes de 15 de febrero de 2019 (V0324-19) y de 17 de mayo de 2019 (V1062-19), que abordan diversas cuestiones relativas a la naturaleza de los bonos polivalentes y al tratamiento que, a efectos del IVA, ha de darse a las entregas de dichos bonos por su emisor cuando este no efectúa la operación a la que se refiere el propio bono.

10. La determinación del rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF y en la Comunidad Autónoma del País Vasco ¿un modelo a exportar?

RIA 33, 16 DE SEPTIEMBRE

Nota elaborada por nuestro compañero Javier García Ross, en la que se exponen determinadas particularidades del régimen foral del País Vasco en relación con la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el IRPF, algunas de las cuales, sería conveniente trasladar a la legislación estatal.

11. La injustificada limitación a la compensación de las bases imponibles negativas recogida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

RIA 35, 30 DE SPTIEMBRE

Javier Gálvez Pantoja, miembro de la Sección del Impuesto sobre Sociedades, hace un análisis del régimen de compensación de las bases imponibles negativas en la normativa actual del IS. La nota critica las actuales limitaciones cuantitativas (tanto generales, como específicas) del régimen de compensación, ya que en opinión del autor da origen a la tributación de supuestos en que no se pone de manifiesto capacidad económica. Asimismo, en el documento se exponen una serie de propuestas de modificación del actual régimen de compensación, entre las que se encuentra la posibilidad de implantar un sistema de compensación de pérdidas con beneficios de años anteriores, o la necesaria modificación del artículo 119.3 LGT a efectos de la consideración de la aplicación de BINs como opción tributaria.

Documentos disponible en la página web de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), WWW.AEDAF.es

Revista Técnica Tributaria

NOVEDADES
EDITORIALES



Novedades Editoriales

VV.AA. El protocolo familiar: Consejos prácticos para su elaboración. Sección de Empresa Familiar de la AEDAF, noviembre 2019

El relevo generacional supone para las empresas familiares, base del tejido económico y laboral de nuestro país, un importante reto dada la elevada tasa de mortalidad empresarial asociada a la continuidad generacional. La adecuada planificación en esta etapa de la vida de la empresa permitirá que se incrementen las posibilidades de éxito, y por tanto, la continuidad de la actividad de la empresa.

Desde la Sección de Empresa Familiar de la Asociación Española de Asesores Fiscales, (AEDAF), se ha querido facilitar esta compleja tarea exponiendo experiencias y planteando propuestas prácticas que contribuyan a ese importante reto que supone el abrir paso, en la empresa familiar a las nuevas generaciones, de forma consensuada y meditada. Para ello, en este trabajo se aborda los principales hitos a tener presente en el procedimiento de elaboración del Protocolo Familiar, e incidiendo en la importante función que tiene que desempeñar el asesor fiscal en esta compleja tarea.

Este libro, que constituye la tercera y última entrega de los trabajos elaborados por la Sección de Empresa familiar sobre la sucesión de la empresa familiar, y que comenzó con el «Testamento del Empresario: Guía Civil y Fiscal», continuó con «Los estatutos de la empresa familiar» y finaliza con «El protocolo familiar: Consejos prácticos para su elaboración», recoge en el mismo, la experiencia práctica de los integrantes de la Sección donde se exponen una serie de sugerencias, principios y consejos a tener en cuenta a la hora de elaborar un Protocolo Familiar.

VV.AA. 50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras. AEDAF, noviembre 2019

En este libro se pretende dar una visión panorámica de cómo han evolucionado, en los últimos 50 años, algunas de las figuras más importantes de nuestro sistema impositivo. Sin duda, dicha evolución viene marcada, necesariamente, por los cambios sociales, políticos y económicos sufridos en España durante ese periodo. El paso de la dictadura a la democracia, la entrada en la Comunidad Económica Europea (CEE) -posteriormente Unión Europea (UE)-, la apertura de los mercados, la influencia de la OCDE o la transformación digital son hitos que han tenido su impacto en la configuración de nuestro sistema tributario actual.

A lo largo de los cinco capítulos que conforman este libro, y de la mano de reconocidos expertos en la materia, se analizan los cambios en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como impuestos representativos de la imposición directa, la evolución de la imposición indirecta, así como la transformación, situación actual y perspectiva de futuro de la imposición patrimonial en España. Sin olvidar el cambio «radical» que hemos presenciado en el ámbito de la fiscalidad internacional.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), constituida en 1967, reúne a más de 2.700 Abogados, Economistas y Titulados Mercantiles de reconocida solvencia ética y profesional, dedicados a la asesoría fiscal. Entre sus objetivos destacan la formación permanente de todos sus miembros mediante la difusión de sus publicaciones periódicas, la celebración de Conferencias, Seminarios, Jornadas de Estudio y Congresos, así como el intercambio constante de la información proporcionada por sus integrantes. Del mismo modo, estimula la creación de una conciencia fiscal entre los ciudadanos, colaborando a la divulgación y clarificación de los aspectos más complejos de la normativa legal. Aporta su visión sobre los temas fiscales de actualidad en defensa de los intereses legítimos de los contribuyentes y en la salvaguarda de los principios fundamentales del Estado de Derecho. En este sentido, presenta recomendaciones a la Administración Tributaria en materia fiscal, colaborando en la preparación o modificación de los textos legales, tratando de perfeccionarlos y de simplificar su práctica. La Asociación Española de Asesores Fiscales es miembro de pleno derecho de la Confédération Fiscale Européenne, órgano consultivo en materia de impuestos de la Comisión de la UE y que reúne a las organizaciones de Asesores Fiscales más importantes de la Unión Europea. También forma parte de la International Fiscal Association (IFA) y de la Asociación Española de Derecho Financiero.

Comisión Directiva de la AEDAF

Presidente:

José Ignacio Alemany Bellido

Vicepresidente:

Llorenç Maristany i Badell

Secretario General:

Luis Ferrándiz Atienza

Vicesecretario:

Francisco Serantes Peña

Vocal Resp. de Asuntos Económicos:

Francisco José Espinosa Barro

Vocal Resp. de Estudio e Investigación:

D. Javier Gómez Taboada

Vocal de Apoyo a Estudio e Investigación:

D^a. Beatriz Ladero de las Cuevas

Vocal Resp. de Demarcaciones Territoriales:

Dulce María Villalba Sáinz de Aja

Vocal Resp. de Atención al Asociado:

María Teresa Azcona San Julián

Demarcaciones Territoriales *

Madrid-Zona Centro

Ignacio Arráziz Bertolín

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

C/ O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede: Lara Álvarez

Aragón-La Rioja

Pilar Pinilla Navarro

Teléfono: +34 976 37 17 16

pilarpinilla@arasociados.com

Pº Sagasta, 74 – Pral.

50006 Zaragoza

Cataluña

Jordi Baqués Artó

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 – local

08037 Barcelona

Responsable Sede: Consol Carratalá

País Vasco

Pablo Martín Ruiz de Gordejuela

Teléfono: +34 94 424 72 57

pablmartin@martinabogados.com

C/ Gran Vía, 38 – 5º

48009 Bilbao

Asturias y León

Rubén Cueto Vallverdú

Teléfono: +34 985 35 51 67

ruben@vallverduabogados.com

C/ Felipe Menéndez, 11 – 1ª

33206 Gijón

Valencia-Castellón

Javier Ortiz Alonso

Teléfono: +34 963 80 37 70

javierortiz@seneor.com

C/ Cronista Carreres, 3-Entlo.-2º Izda.

46003 Valencia

Andalucía-Málaga

Francisco Urbano Solís

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 – local 29016

29006 Málaga

Responsable Sede: Julieta Villodres

Andalucía-Sevilla y Extremadura

José Ángel García de la Rosa

Teléfono: +34 954 22 29 24

joseangel@tuasesor.eu

C/ Luis Montoto, 91-93 estudio 1º

41018 Sevilla

Canarias

Enrique Lang-Lenton Bonny

C/ Rafael Nebot, 5 – 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Responsable Sede: Paula Fuentes

Cantabria

Manuel Fernández González de Torres

Teléfono: +34 942 21 46 50

manuelfgt@tecnisa-campos.com

C/ Calvo Sotelo, 6 – 2º

39002 Santander

Galicia

Carlos Del Pino Luque

Teléfono: +34 982 22 30 00

carlos.delpino@pindelpino.com

Trav. Juan Montes, 2 – 4

27001 Lugo

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Business World Alicante. Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n. (Antigua Casa del Mar)

03001 Alicante

Teléfono: +34 966 089 688

Responsable Sede: Mª Esther Sirvent

Navarra

Arancha Yuste Jordán

Teléfono: +34 948 85 29 66

ayuste@micap.es

C/ Cataluña, 8 – Portal 4 – Bajo

31006 Pamplona

Murcia

Carmen Cano Castañeda

Teléfono: +34 647 70 67 11

carmencanoc@icamur.org

C/ Los Lirios, 12

30506 Altorreal-Molina del Segura

Baleares

Vicente Ribas Fuster

Teléfono: +34 971 71 12 59

vicenteribas@arcoabogados.es

C/ Antonio Marqués, 18 – bajo

07003 Palma de Mallorca

* Estos cargos corresponden a la fecha de publicación de la Revista Técnica Tributaria.

Normas de Autor

Los trabajos recibidos deberán ajustarse a los siguientes criterios de publicación:

1. Deberán versar sobre Derecho tributario, contabilidad, administración, economía o Derecho de la empresa, en su proyección fiscal.
2. Ser originales, no habiéndose publicado previamente en ninguna revista de ámbito local, nacional o internacional. La Asociación Española de Asesores Fiscales entenderá cumplido este requisito con la recepción del trabajo, siendo responsabilidad de su autor las consecuencias que pudieran derivarse de su incumplimiento.
3. Los originales tendrán una extensión mínima de 6000 palabras y máxima de 25000, debiendo ser remitidos por correo electrónico a gabinete.estudios@aedaf.es en formato compatible con los programas de tratamiento de texto más extendidos en España. Sólo en casos excepcionales, y tras la oportuna revisión de los originales, se admitirán trabajos cuya extensión esté fuera de los límites indicados.
4. Junto con el original, el autor o autores remitirán un resumen del trabajo, en español y en inglés, que se publicará con el original. La extensión del resumen estará entre 50 y 100 palabras, pudiendo el Gabinete de Estudios adaptar el mismo al contenido real del artículo y a su interés. Asimismo, deberá remitirse una relación de palabras clave para su indización en las correspondientes bases de datos; esta relación también figurará en versión inglesa (Keywords).
5. Las citas de sentencias, consultas y legislativas deberán estar preferentemente relacionadas con las bases de datos de la AEDAF. De no ser así, AEDAF se reserva el derecho a su modificación referencial.
6. En el trabajo se indicará el autor o autores, así como titulación y demás datos que, en su caso, debieran figurar en la publicación.
7. Los trabajos deberán contener referencias bibliográficas, las cuales figurarán al final del documento ordenadas alfabéticamente. Preferentemente la elaboración de las mismas se adecuará a las normas APA.
8. Revista Técnica Tributaria tiene implantado el sistema de evaluación por expertos externos, empleándose el método de revisión por pares "doble ciego". Recibidos los textos originales, se acusará recibo a los autores. El equipo editorial apreciará la idoneidad de su publicación y, en tal caso, lo enviará de forma anónima a dos revisores, también anónimos. Estos revisores externos calificarán el artículo, valorando, para ello, criterios como la originalidad, la aportación científica y su impacto potencial, la estructura del documento, su enfoque y la bibliografía empleada. Como resultado de dicha evaluación, el artículo será aceptado (en su caso, con propuesta de modificaciones) o rechazado. La decisión final de la Dirección, así como las posibles sugerencias de mejora o comentarios, se comunicarán al autor en un plazo no superior a 90 días. El autor recibirá las pruebas del artículo en PDF para su corrección final, debiendo devolverlas en el plazo máximo de 3 días.

